



TeamSystem Review

| n. 242

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 fiscale

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli antiriciclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Gestione dello Studio è l'equivalente di un ERP aziendale.

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Stampa: Bieffe - Recanati (MC)

Schede operative

Esportatori abituali e novità dichiarazioni d'intento	2
Legge di Bilancio 2017: le novità in materia di Ace e operazioni straordinarie	9
Retromarcia sulle note di variazione Iva	16
Le Fondazioni di partecipazione: agevolazioni tributarie applicabili	19

Scadenzario

Scadenze del mese di marzo 2017	26
---------------------------------	-----------

Esportatori abituali e novità dichiarazioni d'intento

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 dicembre 2016 (protocollo n. 0213221) è stato approvato il nuovo modello per la dichiarazione d'intento da utilizzarsi per gli acquisti effettuati in sospensione d'imposta da parte degli esportatori abituali a partire dal prossimo 1° marzo 2017.

Rispetto al precedente modello, che rimane in vigore fino al 28 febbraio p.v. non è più possibile indicare un intervallo temporale di validità della dichiarazione stessa, e con la risoluzione n. 120/E/2016 l'Agenzia ha precisato che a partire dal 1° marzo dovrà essere inviata al fornitore una nuova dichiarazione d'intento laddove quella precedente indichi un lasso temporale posteriore alla predetta data.

Premessa

Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 2 dicembre 2016 è stato approvato un nuovo modello di dichiarazione d'intento da utilizzare per poter procedere agli acquisti senza applicazione dell'Iva effettuati a partire dal prossimo 1° marzo 2017. Come si vedrà meglio in seguito, la novità principale consiste nell'eliminazione della possibilità (prevista nei campi 3 e 4 della sezione "dichiarazione") di utilizzare la medesima dichiarazione d'intento per tutti gli acquisti effettuati in un determinato lasso temporale (nei limiti dell'intero anno solare), mentre rimangono valide le altre 2 possibilità: utilizzo della dichiarazione per uno specifico acquisto o fino a un determinato ammontare. L'Agenzia delle entrate è intervenuta con la risoluzione n. 120/E/2016 in cui ha fornito importanti chiarimenti in merito alla decorrenza delle nuove regole, la cui applicazione pratica comporterà non poche complicazioni non solo in capo all'esportatore abituale ma anche ai fornitori dello stesso.

L'esportatore abituale

L'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, stabilisce che costituiscono operazioni all'esportazione, non imponibili ai fini Iva, le cessioni (anche tramite commissionari) di beni diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili, e le prestazioni rese a soggetti che – avendo effettuato cessioni all'esportazione e assimilate, od operazioni intracomunitarie (c.d. esportatori abituali) – si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

Il successivo articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972 prevede, inoltre, che le cessioni e prestazioni di cui alla suddetta lettera c) sono effettuate, senza pagamento dell'imposta, ai soggetti di cui alla lettera a), se residenti, e a quelli che effettuano le vendite indicate dalla successiva lettera b), su loro dichiarazione scritta e sotto la propria responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle medesime lettere dagli stessi effettuate nel corso dell'anno solare precedente (c.d. *plafond* fisso su base annuale).

La medesima disposizione riconosce, tuttavia, a tali soggetti la possibilità di assumere, in ogni mese, come soglia di riferimento – per gli acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'imposta – l'ammontare dei corrispettivi delle predette operazioni con l'estero poste in essere nei 12 mesi precedenti (c.d. *plafond* mobile su base mensile).

È bene osservare che la disciplina dell'esportatore abituale non costituisce un'agevolazione di natura fiscale, bensì finanziaria, che intende non penalizzare quelle imprese che "a valle" effettuano rilevanti operazioni non imponibili (con l'estero) senza addebito dell'Iva, e a "monte" acquistano beni e servizi con applicazione dell'Iva.

Status di esportatore abituale

L'articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983 stabilisce una prima condizione di applicabilità delle citate disposizioni contenute nell'articolo 8, comma 1, lettera c), e 2, D.P.R. 633/1972: l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lettere a) e b) della medesima norma, di quelle assimilate e delle cessioni intracomunitarie effettuate, registrate nell'anno precedente, deve essere superiore al 10% del volume d'affari determinato ai sensi dell'articolo 20, D.P.R. 633/1972, senza tenere conto, ad esempio, delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, nonché delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi – diverse da quelle finanziarie esenti di cui all'articolo 10, n. 1)-4) e 9), D.P.R. 633/1972 – effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato comunitario;
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate al di fuori dell'Unione Europea.

Operazioni rilevanti per la verifica dello status di "esportatore abituale"	
Natura della fattispecie	Norma di riferimento
Esportazioni (dirette, a cura del cessionario non residente e triangolari)	Articolo 8, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 633/1972
Cessioni assimilate alle esportazioni effettuate da soggetti per i quali costituiscono l'oggetto principale dell'attività	Articolo 8-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali effettuati da soggetti per i quali costituiscono l'oggetto principale dell'attività	Articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972
Operazioni con lo Stato del Vaticano e la Repubblica di San Marino	Articolo 71, comma 1, D.P.R. 633/1972
Cessioni di beni a sedi diplomatiche, consolati e comandi militari di altri Stati	Articolo 72, D.P.R. 633/1972
Cessioni intracomunitarie (dirette e triangolari)	Articoli 41, comma 1 e 2, e 58, comma 1, D.L. 331/1993
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto in un altro Stato comunitario	Articolo 50-bis, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto al di fuori del territorio comunitario	Articolo 50-bis, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993
Margine non imponibile di esportazioni di beni usati o soggetti al "regime del margine"	Articolo 37, comma 1, D.L. 41/1995

Di converso, ai fini della verifica dello status di "esportatore abituale" non rilevano le fattispecie di seguito riportate, ancorché qualificabili come "operazioni non imponibili", collegate ai rapporti con l'estero:

- cessioni a esportatori abituali, in base a dichiarazione d'intento (articolo 8, comma 1, lettera c), 8-bis, comma 2, e 9, comma 2, D.P.R. 633/1972);
- vendite a viaggiatori residenti al di fuori del territorio comunitario (articolo 38-quater, comma 1, D.P.R. 633/1972);
- alienazioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972);
- prestazioni di servizi escluse non soggette a Iva, in quanto rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati (articoli 7-ter, 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972);
- cessioni di beni nei depositi fiscali autorizzati, qualora la successiva estrazione non costituisca cessione intracomunitaria o esportazione (articolo 50-bis, D.L. 331/1993);

- vendite a organismi dello Stato per cooperazione (D.M. 379/1988);
- servizi delle agenzie di viaggio, per tratte al di fuori del territorio comunitario (articolo 74-ter, comma 6, D.P.R. 633/1972).

Utilizzo del *plafond*

La L. 28/1997 ha introdotto notevoli semplificazioni anche sul fronte dei beni e servizi acquistabili senza applicazione dell'Iva, stabilendo:

- la soppressione della pluralità dei *plafond*, posto che le operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972 davano in precedenza origine a 3 distinti *plafond*, ciascuno dei quali utilizzabile per le operazioni del medesimo tipo di quelle originarie;
- la soppressione del divieto di acquisto, con utilizzo del *plafond*, di beni ammortizzabili o di servizi non direttamente afferenti l'attività di esportazione.

L'attuale disciplina prevede la possibilità di chiedere l'agevolazione per qualsiasi bene o servizio, con la sola esclusione di:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- beni e servizi con Iva indetraibile ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972.

Relativamente ai fabbricati, la circolare n. 145/E/1998 ha precisato che l'esclusione riguarda anche l'ipotesi di acquisti in dipendenza di contratti di appalto per la costruzione del fabbricato o di *leasing* immobiliare.

Tuttavia, in senso favorevole alla possibilità di utilizzare il *plafond* sul *leasing* per l'acquisizione di un fabbricato strumentale si segnala la decisione n. 1362/2000 della Corte di Cassazione.

Con riferimento ai fabbricati acquisiti in forza di un contratto di appalto, conformemente ai "principi" espressi nelle sentenze relative ai contratti di *leasing*, la Corte di Cassazione (sentenza n. 7504/2016) ha disconosciuto la tesi del Fisco che aveva escluso, nel caso di specie, l'applicabilità della disciplina del *plafond*, ritenendo che la realizzazione del fabbricato avesse solamente la veste formale dell'appalto, ma che in realtà dovesse qualificarsi, ai fini Iva, come una "cessione di beni". La tesi dell'Agenzia delle entrate è motivata dal fatto che la definizione comunitaria di "cessione di beni", ovverosia *"il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario"* (articolo 14, paragrafo 1, Direttiva 2006/112/CE), *"porta a ritenere che vi rientrino tutti gli atti che comportano come effetto giuridico un trasferimento della proprietà dei beni a titolo oneroso"*, come appunto la fattispecie del contratto d'appalto per la realizzazione di un fabbricato.

Questa precisazione risulterebbe avvalorata, a livello comunitario, anche dalla numerosa giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea che *"considera rientrante nella nozione di "cessione di beni" ai fini Iva qualsiasi operazione di "trasferimento" di un bene materiale effettuata da una parte, che autorizza l'altra parte a disporre di tale bene come se ne fosse il proprietario"*¹.

Per converso, come confermato dalla stessa circolare n. 145/E/1998, è possibile rilasciare la dichiarazione di intento per tutti i beni ammortizzabili che non abbiano ad oggetto fabbricati ed aree fabbricabili, assimilando così tali operazioni alle operazioni di acquisto.

Il *plafond* si considera utilizzato nel momento in cui l'operazione di acquisto risulta effettuata ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. 633/1972, ossia:

- alla consegna o spedizione, per le cessioni di beni;
- al pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi.

Se anteriormente agli eventi sopra indicati viene emessa una fattura o pagato un acconto, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o del pagamento.

Si noti che, per quanto attiene al "consumo" del *plafond* disponibile, è irrilevante il momento di registrazione delle operazioni (che costituisce, invece, il criterio di riferimento sul versante della costituzione del *plafond*).

¹ Cfr. Corte di Giustizia C-435/03 del 14 luglio 2005, C-354/03, C-355/03 e C-484/03 del 12 gennaio 2006, C-255/02 del 21 febbraio 2006, C-237/09 del 3 giugno 2010, C-78/12 del 18 luglio 2013 e C-494/12 del 21 novembre 2013).

Diretta conseguenza di ciò è che, nella determinazione del plafond utilizzato (e di riflesso nella determinazione di quello residuo) non è sufficiente fermarsi all'aspetto contabile, ma è necessario verificare l'esistenza di operazioni già compiute e per le quali non si sia ancora provveduto ad effettuare la registrazione ai fini Iva.

Per quanto attiene gli acquisti in importazione il momento rilevante è quello di accettazione della bolletta doganale (che deve, quindi, essere tempestivamente comunicato dallo spedizioniere incaricato).

La dichiarazione d'intento

Prima di analizzare le novità introdotte per la dichiarazione d'intento che saranno operative a partire dal prossimo 1° marzo 2017, è bene ricordare preliminarmente che con il D.Lgs. 175/2014 l'obbligo di comunicare i dati della dichiarazione d'intento non è più stabilito in capo al fornitore dell'esportatore abituale, ma è lo stesso esportatore che deve procedere come segue:

- inviare in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati delle dichiarazioni d'intento emesse, utilizzando l'apposito modello di dichiarazione approvato dall'Agenzia delle entrate (con provvedimento del 12 dicembre 2014);
- inviare al fornitore (o alla Dogana) la dichiarazione d'intento unitamente alla ricevuta di avvenuta presentazione della stessa rilasciata dall'Agenzia delle entrate a seguito del predetto invio telematico.

Il fornitore, dal canto suo, per poter effettuare operazioni non imponibili di cui all'articolo 8, lettera c), D.P.R. 633/1972, deve osservare i seguenti adempimenti:

- ricevere la dichiarazione d'intento unitamente alla ricevuta di avvenuta presentazione telematica della stessa da parte del fornitore;
- riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale

(<http://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica>).

Modello valido fino al 28 febbraio 2017

Nel modello di dichiarazione d'intento approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 12 dicembre 2014 (valido fino al 28 febbraio p.v.) l'utilizzo della stessa può riguardare, alternativamente:

- a) una singola operazione (ad esempio un ordine di acquisto o una importazione), da indicare nel campo 1 della sezione "dichiarazione";
- b) un periodo di tempo (ad esempio tutti gli acquisti effettuati dall'1.1.XX al 31.12.XX), da indicare nel campo 2 della sezione "dichiarazione";
- c) un ammontare limitato (ad esempio tutti gli acquisti fino a concorrenza di euro XX), da indicare nei campi 3 e 4 della sezione "dichiarazione".

Gli esportatori abituali che dispongono di un *plafond* consistente normalmente inviano la dichiarazione d'intento (almeno ai principali fornitori) compilando i campi 3 e 4 e indicando l'intero anno solare. In tal modo una sola dichiarazione d'intento è utilizzata per gli acquisti effettuati senza Iva per l'intero anno d'imposta, sollevando in tal modo anche il fornitore che dovrà emettere fatture non imponibili ai sensi dell'articolo 8, lettera c), D.P.R. 633/1972 a meno che durante l'anno l'esportatore abituale non revochi la dichiarazione d'intento inviata.

Modello valido dal 1° marzo 2017

Come anticipato, con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 2 dicembre 2016 è stato approvato un nuovo modello di dichiarazione d'intento in cui è stata eliminata la possibilità di indicare il periodo di riferimento della dichiarazione per l'intervallo temporale (campi 3 e 4).

Il nuovo modello, come precisato nel provvedimento stesso, va utilizzato per le dichiarazioni d'in-

tento relative alle operazioni di acquisto da effettuare a partire dal 1° marzo 2017.

In base alle novità introdotte con il citato provvedimento del 2 dicembre 2016, nella sezione "dichiarazione" del nuovo modello di dichiarazione d'intento è stata eliminata la possibilità di indicare il periodo di validità della dichiarazione d'intento (precedenti colonne 3 e 4). In base alle novità illustrate, per gli acquisti effettuati a partire dal 1° marzo 2017, la dichiarazione d'intento può essere rilasciata soltanto:

- per una singola operazione (indicando il limite di importo della stessa nel campo 1);
- per più operazioni fino a concorrenza di un determinato importo (campo 2).

In merito all'importo da indicare nel campo 2, nella risoluzione n. 120/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha precisato che *"particolare attenzione deve essere riservata alla verifica dell'importo complessivamente fatturato senza Iva dal soggetto che riceve la dichiarazione, che non deve mai eccedere quanto indicato nella dichiarazione d'intento"*.

In buona sostanza, la novità in questione comporta un coinvolgimento del fornitore dell'esportatore abituale che dovrà verificare l'utilizzo del *plafond* da parte del proprio cliente, ed eventualmente iniziare a fatturare con addebito d'imposta laddove l'importo indicato sia stato esaurito.

In precedenza, ossia con il modello valido fino al 28 febbraio p.v., laddove siano state compilate i campi 3 e 4, il fornitore non doveva prestare alcuna attenzione posto che la dichiarazione d'intento era valida per l'intero periodo indicato a prescindere dal *quantum* fatturato.

È opportuno altresì evidenziare che l'esportatore abituale, dal canto suo, non deve ripartire il *plafond* disponibile tra i vari fornitori, potendo indicare nel campo 2 delle dichiarazioni d'intento anche un importo la cui sommatoria sia superiore al *plafond* disponibile.

In altre parole, ferma restando la necessità di una verifica puntuale dell'utilizzo, l'esportatore abituale può indicare anche un importo "abbondante" al fine di non dover emettere troppe dichiarazioni d'intento, anche se l'importo indicato non viene poi effettivamente utilizzato.

Con la citata risoluzione n. 120/E/2016 l'Agenzia delle entrate ribadisce quanto già indicato nel provvedimento del 2 dicembre 2016 in merito alla circostanza che la nuova dichiarazione d'intento deve essere utilizzata solamente per gli acquisti effettuati a partire dal 1° marzo 2017.

Di conseguenza, per gli acquisti effettuati fino al 28 febbraio 2017 deve essere utilizzato il "vecchio" modello (nel quale è ancora possibile indicare il periodo temporale di validità). Facendosi riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° marzo 2017, si deve aver riguardo al momento di effettuazione di cui all'articolo 6, D.P.R. 633/1972, ossia:

- per le cessioni di beni rileva la data di consegna o spedizione, salvo che antecedentemente non sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, ovvero sia emessa la fattura, nel qual caso l'operazione si considera effettuata per l'importo pagato o risultante nella fattura;
- per le prestazioni di servizi rileva la data del pagamento del corrispettivo, ovvero se antecedente a quello di emissione della fattura.

Con lo stesso documento di prassi l'Agenzia delle entrate affronta alcune ipotesi operative e in particolare:

- le dichiarazioni d'intento presentate fino al 28 febbraio 2017, indicando come periodo di validità anche successivo al 1° marzo 2017 (tipicamente dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017), sono valide solamente per gli acquisti eseguiti fino al 28 febbraio 2017, mentre per le operazioni successive deve essere emessa una nuova dichiarazione d'intento. Anche il fornitore dovrà quindi prestare attenzione e non emettere fatture non imponibili ai sensi dell'articolo 8, lettera c), D.P.R. 633/1972, in assenza di una nuova dichiarazione d'intento per le operazioni eseguite a partire da tale data;
- le dichiarazioni d'intento presentate per una singola operazione (campo 1) o fino a un determinato ammontare (campo 2) hanno validità rispettivamente per la singola operazione o per l'intero importo indicato anche se l'operazione di acquisto viene effettuata a partire dal 1°

marzo 2017. In tal caso, precisa l'Agenzia delle entrate, non deve essere presentata una nuova dichiarazione d'intento.

ESEMPIO 1

La società Alfa Srl, esportatore abituale, ha inviato al fornitore Beta una dichiarazione d'intento in data 2 gennaio 2017 compilando i campi 3 e 4 indicando come periodo di validità dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017. Tale dichiarazione d'intento conserva la propria validità per gli acquisti effettuati fino al 28 febbraio 2017, mentre per quelli eseguiti a partire dal 1° marzo 2017 dovrà essere emessa una nuova dichiarazione d'intento.

ESEMPIO 2

La società Gamma Srl, esportatore abituale, ha inviato al fornitore Delta una dichiarazione d'intento in data 2 gennaio 2017 compilando il campo 2 ed indicando l'importo di 100.000 euro. Tale dichiarazione d'intento conserva la propria validità anche per gli acquisti effettuati successivamente al 28 febbraio 2017, e comunque fino a concorrenza dell'importo indicato di 100.000 euro.

Sanzioni

Come descritto nei precedenti paragrafi, le novità introdotte si riflettono anche sul comportamento che deve tenere il fornitore dell'esportatore abituale, in capo al quale sussiste l'onere di dover verificare il corretto utilizzo della dichiarazione d'intento ricevuta. Infatti, a fronte della compilazione del campo 2 con indicazione di un determinato importo fino al quale è possibile acquistare senza applicazione d'imposta, il fornitore dovrà "scalare" il predetto importo in funzione delle fatture emesse in regime di non imponibilità di cui all'articolo 8, lettera c), D.P.R. 633/1972, evitando di "splafonare" il limite indicato.

Laddove il fornitore emetta fatture non imponibili una volta esaurito l'importo indicato nella dichiarazione d'intento (senza averne ricevuta un'altra) la sanzione applicabile è variabile dal 100% al 200% della mancata imposta (articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997). Si tratta infatti di una violazione consistente nell'aver emesse fatture senza applicazione dell'Iva in mancanza della dichiarazione d'intento.

Ulteriore aspetto critico riguarda l'onere di dover eseguire, in capo al fornitore dell'esportatore abituale, il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento, che a seguito delle novità introdotte può divenire più frequente, tenendo conto che nel corso dell'anno l'esportatore abituale potrà trovarsi costretto ad inviare al proprio fornitore più dichiarazioni d'intento.

A tale proposito, si ricorda che l'articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997 (come modificato dal D.Lgs. 158/2015) prevede una sanzione da 250 a 2.000 euro in capo al fornitore che abbia effettuato operazioni non imponibili prima di aver ricevuto la dichiarazione d'intento ed aver riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione della stessa all'Agenzia delle entrate.

Infine, si ricorda che il fornitore dell'esportatore abituale deve osservare anche i seguenti adempimenti:

1. numerare progressivamente le dichiarazioni d'intento ricevute e annotarle in apposito registro entro 15 giorni dal ricevimento (in alternativa è possibile eseguire la predetta annotazione in apposita sezione del registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi), ricordando che l'omessa numerazione ed annotazione è punita con la sanzione da 516 a 2.582 euro;
2. nella fattura emessa nei confronti dell'esportatore abituale devono essere indicati gli estremi della dichiarazione d'intento, con l'attenzione che in presenza di più dichiarazioni d'intento ricevute nel corso dell'anno si dovranno aggiornare di volta in volta gli estremi

in questione;

3. indicare nel quadro VI della dichiarazione annuale gli estremi di tutte le dichiarazioni d'intento ricevute (partita Iva dell'esportatore e numero di protocollo telematico).

Riferimenti normativi e di prassi

Provvedimento del 2 dicembre 2016 (protocollo n. 0213221)

Risoluzione n. 120/E/2016

Articolo 8, D.P.R. 633/1972

Articolo 8-*bis*, D.P.R. 633/1972

Articolo 9, D.P.R. 633/1972

Articolo 71, D.P.R. 633/1972

Articolo 72, D.P.R. 633/1972

Articolo 41, D.L. 331/1993

Articolo 50-*bis*, D.L. 331/1993

Articolo 37, D.L. 331/1993

Legge di Bilancio 2017: le novità in materia di Ace e operazioni straordinarie

La Legge di Bilancio 2017 ha modificato in modo significativo la disciplina dell'agevolazione Ace, riducendo il coefficiente di remunerazione degli incrementi di capitale proprio ed equiparando le regole di calcolo dei soggetti Irpef a quelle previste per i soggetti Ires. Di particolare rilevanza è anche l'intervento rivolto a estendere alle eccedenze Ace i limiti previsti dal Tuir per il riporto delle perdite fiscali e degli interessi passivi indeducibili nelle operazioni straordinarie, quali fusioni, scissioni e cessioni di partecipazioni di controllo.

Premessa: le modifiche alla disciplina dell'Ace

Come è noto, la disciplina dell'agevolazione denominata "Aiuto alla Crescita Economica" (o semplicemente "Ace") è contenuta nell'articolo 1, D.L. 201/2011¹ (c.d. decreto "Salva Italia").

Detta agevolazione è diretta a incentivare la capitalizzazione delle imprese al fine di rafforzarne la struttura patrimoniale e consiste nella deduzione dal reddito d'impresa del rendimento figurativo del nuovo capitale proprio che viene apportato nella società.

La disciplina dell'Ace è stata completata con il D.M. 14 marzo 2012, che ha dettato le disposizioni attuative e antielusive.

Con i commi da 549 a 553 dell'articolo 1, L. 232/2016 (c.d. "Legge di Bilancio 2017") sono state apportate alcune importanti modifiche alle regole di applicazione dell'Ace, dettate, come si legge nella relazione di accompagnamento al disegno di Legge di Bilancio 2017, da esigenze di razionalizzazione del sistema, nonché per adeguare l'Ace al mutato assetto delle condizioni di mercato.

È stata, inoltre, disposta la soppressione del c.d. regime di "super-Ace" (contenuto nel comma 2-bis, articolo 1, D.L. 201/2011) rivolto alle società quotate, che era stato introdotto dall'articolo 19, comma 1, D.L. 91/2014², ma che non ha mai avuto concreta attuazione in quanto rivelatosi non compatibile con la normativa europea.

L'agevolazione Ace

L'Ace è applicabile a partire dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 e, dunque, dall'anno 2011 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Per i contribuenti Ires la base di calcolo del *bonus* è rappresentata dal "nuovo capitale proprio" (c.d. "base Ace"), il quale è pari alla differenza positiva tra le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione, considerate rilevanti ai fini della disciplina in oggetto, rispetto al patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, come individuato dalle risultanze del relativo bilancio, con esclusione dell'utile d'esercizio 2010.

Assumono rilevanza, come variazioni in aumento del capitale proprio, i conferimenti in denaro e gli utili accantonati a riserva, a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Gli aumenti in denaro producono effetti sulla base Ace dalla data del versamento, mentre quelli derivanti da rinuncia ai crediti, dalle compensazioni dei crediti e dalla conversione delle obbligazioni assumono rilevanza rispettivamente dalla data di rinuncia dei soci al diritto di restituzione dei crediti verso la società, dalla data di effetto della compensazione e dalla data in cui ha effetto la conversione delle obbligazioni.

I conferimenti in denaro devono essere ragguagliati, nel solo anno di effettuazione, al numero di giorni intercorsi tra la data di effettuazione e la chiusura dell'esercizio.

Gli utili accantonati a riserva rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio successivo a quello a cui si riferiscono, in quanto è in tale esercizio che l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte,

¹ Convertito con modificazioni dalla L. 214/2011.

² Convertito con modificazioni dalla L. 116/2014.

l'utile d'esercizio a riserva.

Costituiscono, invece, variazioni in diminuzione del capitale proprio, i decrementi delle poste del patrimonio netto con attribuzione a qualsiasi titolo, ai soci o ai partecipanti.

Gli incrementi e i decrementi patrimoniali di ciascun periodo d'imposta continuano ad avere rilevanza, ai fini della determinazione della base Ace, anche nei periodi d'imposta successivi, con una conseguente stratificazione delle ricapitalizzazioni.

In base a quanto stabilito dall'articolo 11, D.M. 14 marzo 2012, la base Ace non può comunque essere superiore all'importo del patrimonio netto complessivo risultante alla fine di ogni esercizio di applicazione dell'agevolazione³.

Per determinare la misura dell'agevolazione deve essere applicata, all'ammontare degli incrementi netti del capitale proprio (base Ace), l'aliquota percentuale (c.d. "*rendimento figurativo*") fissata dal comma 3, articolo 1, D.L. 201/2011.

L'importo derivante dall'applicazione dell'aliquota di rendimento figurativo all'incremento netto del capitale proprio viene portato in diminuzione del reddito complessivo, al netto delle eventuali perdite pregresse. Pertanto l'Ace, tenuto conto dei limiti di utilizzo delle perdite fiscali pregresse di cui all'articolo 84, Tuir, assume una particolare importanza perché può abbattere la quota di reddito che residua dopo l'utilizzo delle perdite pregresse. In conclusione si può affermare che:

- l'Ace trova utilizzo immediato solo in presenza di un reddito positivo;
- in presenza di una perdita fiscale, la stessa non viene incrementata dall'agevolazione, perché la quota Ace non utilizzata nel periodo d'imposta è riportata in avanti e computata in aumento dell'Ace dei periodi d'imposta successivi (c.d. "*eccedenza Ace*").

Le modifiche del rendimento figurativo

Il rendimento figurativo da applicare alla base Ace, per determinare l'importo della variazione in diminuzione del reddito di impresa, è rimasto fissato, ai sensi del comma 3 dell'articolo 1, D.L. 201/2011, al 3% per i primi 3 periodi di applicazione dell'agevolazione, ovvero per gli anni 2011, 2012 e 2013 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Con la L. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) veniva fissata una nuova misura dell'agevolazione a partire dal 2014, sulla base delle seguenti aliquote:

- 4% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014;
- 4,5% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015;
- 4,75% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016.

La previgente versione del comma 3 dell'articolo 1, D.L. 201/2011 prevedeva che il rendimento sarebbe stato determinato con Decreto del Ministero dell'economia a partire dal periodo d'imposta 2017.

Con il comma 550, articolo 1 della Legge di Bilancio 2017, "*al fine di tener conto del corrente andamento dei tassi di interesse*"⁴, viene nuovamente modificata la misura dell'aliquota da applicare alla variazione in aumento del capitale proprio.

Detta aliquota è ora normativamente fissata nella misura del 2,7% a partire dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (anno 2018 per i contribuenti con l'esercizio coincidente con l'anno solare), mentre per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 la predetta misura è fissata al 2,3%.

La tabella seguente riepiloga la misura del rendimento nozionale dopo le modifiche della Legge di Bilancio 2017 per i contribuenti con l'esercizio coincidente con l'anno solare.

³ Le perdite di esercizio non rilevano quale decremento del capitale proprio, ma assumono rilievo con riguardo alla determinazione del limite del patrimonio netto (perché ne riducono l'ammontare).

⁴ Cfr. la Relazione illustrativa al disegno di Legge di Bilancio 2017.

Esercizio	Rendimento
31 dicembre 2016	4,75%
31 dicembre 2017	2,3%
31 dicembre 2018 (e seguenti)	2,7%

Di conseguenza, a partire dal 2018 l'aliquota viene fissata a regime nella misura del 2,7%, senza che vi sia più la possibilità, prevista in precedenza, che la stessa sia determinata con apposito decreto del Mef.

Gli effetti sostanziali delle predette novità si produrranno a partire dall'anno 2017 (per i contribuenti con l'esercizio coincidente con l'anno solare) dato che in tale esercizio l'aliquota si riduce al 2,3% rispetto alla misura del 4,75% valevole per il 2016 (che è rimasta invece invariata).

Le modifiche della base di calcolo dell'Ace

Con il comma n. 550, lettera d), dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2017 è stato inserito il nuovo comma 6-bis, articolo 1, D.L. 201/2011 il quale prevede una specifica variazione in diminuzione della base Ace rappresentata dall'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010⁵.

Dunque, le variazioni in aumento del capitale proprio vengono sterilizzate fino a concorrenza degli incrementi delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni che si sono verificati dall'entrata in vigore dell'agevolazione.

Come indicato nella relazione al disegno di Legge di Bilancio 2017, detta modifica è diretta a stimolare la capitalizzazione finalizzata agli investimenti produttivi o alla riduzione del debito, effetto che invece non si produce se il nuovo capitale, derivante da versamenti e conferimenti dei soci e/o dall'accantonamento di utili a riserva, viene impiegato per investimento in titoli.

Proprio in relazione a questa finalità la nuova limitazione, per espressa disposizione di legge, riguarda unicamente i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, in quanto per questi l'acquisto di titoli e valori mobiliari rappresenta un'attività tipica e non un mero investimento accessorio.

A norma del comma 551, articolo 1, Legge di Bilancio 2017, le modifiche relative al calcolo della base Ace si applicano retroattivamente⁶, ovvero dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (dunque dall'anno 2016, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Già per il 2016 occorrerà, dunque, ridurre la base Ace in conseguenza di eventuali incrementi delle consistenze di titoli e valori mobiliari registrati dal 31 dicembre 2010 al 31 dicembre 2016.

Come evidenziato anche dalla relazione al disegno di Legge di Bilancio 2017, questa nuova limitazione era già prevista nell'ambito della soppressa disciplina della c.d. "Dual income tax" (DIT) di cui al D.Lgs. 466/1997. Da ciò deriva, secondo i primi commentatori⁷, che ai fini dell'individuazione degli strumenti finanziari i cui incrementi riducono la base Ace, può farsi riferimento alle precisazioni fornite dalla prassi ministeriale in materia di DIT.

⁵ Peraltro detta riduzione si va ad aggiungere a quelle già previste dall'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012, il quale, in attuazione di quanto disposto dal comma 8, articolo 1, D.L. 201/2011, prevede una serie di disposizioni finalizzate a evitare la "moltiplicazione" dell'agevolazione all'interno di gruppi societari. In particolare, la predetta norma stabilisce che assumono rilevanza in diminuzione della base di calcolo dell'ACE:

- a) i corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo;
- b) i corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo.

Prevede inoltre i seguenti ulteriori casi di variazione in diminuzione della base di calcolo dell'ACE:

- conferimenti in denaro effettuati a favore di soggetti controllati o sottoposti al controllo del medesimo controllante;
- conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, e quelli provenienti da soggetti domiciliati in Paesi che non consentono lo scambio di informazioni ai fini tributari;
- incremento di crediti di finanziamento nei confronti di soggetti appartenenti al gruppo.

⁶ In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente (articolo 3, L. 212/2000).

⁷ Cfr. L. Gaiani, "L'Ace prova a giocare in difesa", in Il Sole 24 Ore del 10 dicembre 2016, pag. 14 e P. Meneghetti, "Ace con vantaggio fiscale ridotto", in Il Sole 24 Ore del 14 dicembre 2016, pag. 48.

In particolare, in base a quanto precisato dalla circolare n. 76/E/1998 (§ 6.1), vi dovrebbero rientrare i titoli e valori mobiliari ricompresi nell'ambito dell'articolo 67⁸, comma 1, lettera c-ter), Tuir ovvero:

- le obbligazioni e titoli simili;
- i titoli atipici;
- le quote di partecipazione a fondi comuni (OICVM);
- i certificati di deposito, le cambiali, le accettazioni bancarie.

Considerando, invece, le precisazioni fornite, sempre in materia di DIT, dalla circolare n. 61/E/2001 (§ 7.2), dovrebbero essere esclusi gli investimenti consistenti in contratti di pronti contro termine, in quanto dal punto di vista della sostanza economica essi non hanno a oggetto l'acquisizione di un titolo, bensì un'operazione di finanziamento.

Devono, inoltre, ritenersi esclusi i depositi e i conti correnti bancari, come precisato ai fini DIT da Assonime nella circolare n. 42/1998.

In ogni caso, per espressa disposizione di legge, non rilevano gli investimenti in partecipazioni societarie, indipendentemente dalla natura e dalla finalità dell'acquisto.

Per quanto riguarda le modalità di determinazione dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari da portare in diminuzione della base Ace, si dovrebbe fare riferimento alle precisazioni fornite dalla predetta circolare n. 61/E/2001 (§ 7.2), secondo la quale non sarebbe corretto assumere quale incremento delle consistenze la mera differenza tra il valore contabile dei titoli (nel caso di specie quello al 31 dicembre 2016, rispetto al valore al 31 dicembre 2010); occorrerebbe, invece, ricostruire in modo analitico gli investimenti e i disinvestimenti correlati ai titoli, poiché il dato di bilancio può essere influenzato dalle valutazioni⁹.

Per quanto riguarda la natura della disposizione in commento pare di poter condividere la posizione assunta dai primi commentatori in base alla quale il nuovo comma 6-bis rappresenta una norma di sistema, ovvero una regola di funzionamento dell'agevolazione, e non una disposizione antielusiva come quelle contenute nell'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012¹⁰.

In altre parole, tenuto conto della *ratio* delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2017, come in precedenza sinteticamente riassunte, gli apporti di capitale proprio che vengono destinati all'investimento in titoli e valori mobiliari non assumono rilevanza ai fini dell'agevolazione, indipendentemente dalla natura dell'investimento.

Come conseguenza della valenza non antielusiva della disposizione di cui al comma 6-bis, la stessa non sarebbe suscettibile di essere disapplicata tramite interpello, come invece consentito per le disposizioni antiabuso recate dal citato articolo 10.

Le modifiche dell'Ace dei soggetti Irpef

Un'altra significativa novità apportata dalla Legge di Bilancio 2017 riguarda l'eliminazione delle speciali modalità di calcolo della base Ace per le imprese soggette all'Irpef, le quali erano previste dall'articolo 8, D.M. 14 marzo 2012. Per i soggetti passivi Irpef (imprese individuali e società di persone, in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione) veniva infatti assunto, in luogo della variazione in aumento del capitale proprio, il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio.

Pertanto, la base Ace per i soggetti Irpef veniva determinata considerando tutti gli incrementi patrimoniali, verificatisi anche antecedentemente all'anno 2010, che concorrevano a formare il patrimonio netto a fine esercizio, comprese le riserve di capitali o di utili e quelle da rivalutazione monetaria, nonché gli incrementi patrimoniali costituiti da apporti in natura. A differenza dei soggetti Ires le perdite riducevano la base Ace, in quanto incidenti sull'ammontare del patrimonio netto a fine esercizio.

Tale differenziazione rispetto ai soggetti Ires era stata dettata dall'esigenza di semplificare il calcolo

⁸ All'epoca si trattava dell'articolo 81, Tuir, nella versione antecedente alla Riforma Tremonti.

⁹ In precedenza Assonime, con la circolare n. 42/1998, aveva invece proposto di assumere le differenze tra i saldi di bilancio.

¹⁰ Si veda la precedente nota n. 5.

della base Ace, che si sarebbe invece rilevato più complesso se si fossero applicate ai soggetti Irpef *tout court* le regole previste per le società di capitali.

Le esigenze di semplificazione sono evidentemente venute meno in quanto con il comma 550, lettera e), dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2017 è stato riformulato il comma 7, articolo 1, D.L. 201/2011, prevedendo che la disciplina Ace, prevista per i soggetti Ires, si rende applicabile anche per la determinazione del reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Dunque, già con decorrenza dall'anno 2016¹¹, gli incrementi del capitale proprio dei soggetti Irpef devono essere calcolati in via analitica tenendo conto delle componenti rilevanti e non rilevanti illustrate in precedenza per i soggetti Ires. Si applicheranno, inoltre, le disposizioni antielusive previste dal citato articolo 10, D.M. 14 marzo 2012, nonché la nuova sterilizzazione rappresentata dagli incrementi nelle consistenze di titoli introdotta dalla stessa Legge di Bilancio 2017 e illustrata in precedenza.

Tuttavia, per esigenze di semplificazione, tenuto conto che le modifiche in commento intervengono dopo diversi danni dall'introduzione dell'agevolazione, viene previsto dal comma 552, articolo 1 della Legge di Bilancio 2017, che in fase iniziale rileva, come incremento di capitale proprio, la differenza netta complessiva fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

In altre parole, per i soggetti Irpef al momento del passaggio alla nuova disciplina dell'Ace si riconosce una base Ace di partenza pari alla differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010, in luogo degli incrementi e decrementi analitici di capitale proprio realizzati dall'esercizio 2011 in poi¹².

Ciò al fine di evitare una ricostruzione analitica degli incrementi di capitale proprio intervenuti tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2015, che viene invece sostituita dalla variazione complessiva netta del patrimonio netto intervenuta tra le due date. A questo valore di partenza dovranno essere sommati gli incrementi analitici intervenuti dal 1° gennaio 2016, determinati secondo le regole generali applicabili ai soggetti Ires¹³.

Il riporto delle eccedenze Ace nelle operazioni straordinarie

Come è noto, nel sistema delle imposte sui redditi è presente, ormai da diversi anni¹⁴, una specifica disposizione, contenuta nell'articolo 172, Tuir, rivolta a limitare il trasferimento di perdite fiscali nell'ambito delle fusioni, estendibile anche alle scissioni.

L'articolo 172, comma 7, Tuir prevede una prima limitazione (c.d. "*test di vitalità economica*") in base alla quale le perdite di ciascuna società partecipante alla fusione sono riportabili soltanto se risultano soddisfatti determinati requisiti di vitalità economica¹⁵.

Se viene superato detto test allora le perdite fiscali sono riportabili ma, in ogni caso, nei limiti del patrimonio netto di ciascuna società partecipante quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-*quater*, cod. civ., senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa. Queste limitazioni sono dirette a contrastare il fenomeno del c.d. "*commercio di bare fiscali*", ovvero evitare che attraverso un'operazione di fusione sia realizzato, quale unico o comunque principale scopo, quello di trasferire perdite fiscali da una società che non è più in grado di sfruttarle a una

¹¹ Ai sensi del comma 551 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2017 e in deroga allo statuto dei diritti del contribuente.

¹² Se i soggetti interessati sono stati in regime di contabilità semplificata in anni successivi al 2010, la differenza andrà calcolata tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto dell'esercizio in cui è avvenuto il passaggio al regime di contabilità ordinaria.

¹³ Deve ritenersi che l'utile dell'esercizio 2015, non potendo ovviamente essere computato due volte, rilevi nell'ambito del differenziale tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 (comprensivo di detto utile) e quello al 31 dicembre 2010 e non, invece, quale incremento del 2016, nel caso in cui sia accantonato a riserva.

¹⁴ L'introduzione di tali limitazioni è avvenuta a opera del D.L. 277/1986 (convertito in L. 487/1986) il quale prevedeva una disposizione specifica che è stata successivamente trasfusa nel comma 5, articolo 123 del "vecchio" Tuir e ripresa nell'articolo 172 del "nuovo" Tuir introdotto con la c.d. Riforma Tremonti.

¹⁵ Nel dettaglio, la società cui si riferiscono le perdite fiscali deve aver conseguito, nell'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, ricavi e proventi caratteristici, nonché spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, per un ammontare superiore al 40% di quello che risulta dalla media degli ultimi 2 esercizi anteriori. Per approfondimenti sul regime di limitazione al riporto delle perdite fiscali e degli interessi passivi nella fusione si rinvia a M. Tavernini, "*La disciplina del riporto delle perdite in alcune operazioni di finanza straordinaria*", in La rivista delle operazioni straordinarie n. 12/2013.

società che, invece, realizza redditi imponibili e che può, dunque, scomputarsi le perdite acquisite per effetto dell'operazione straordinaria.

Successivamente la limitazione è stata estesa anche alle eccedenze riportabili di interessi passivi non dedotti ai sensi dell'articolo 96, Tuir¹⁶.

Anche in questo caso la finalità è quella di contrastare operazioni straordinarie rivolte al trasferimento di eccedenze riportabili che non possono più essere sfruttate dalle società che le hanno generate ma che, invece, possono essere dedotte dalla società risultante dalla fusione.

Restavano, invece, escluse le eccedenze Ace riportabili, cosicché tale beneficio si trasferiva automaticamente in caso di fusione (o scissione), senza alcuna specifica limitazione.

A ben vedere, attraverso le operazioni straordinarie di fusione e scissione è possibile trasferire un'eccedenza Ace - ovvero la quota di agevolazione che in un esercizio non è utilizzata, per assenza di reddito imponibile capiente, e la cui deduzione è rinviata ai successivi periodi d'imposta - da un soggetto che non può utilizzarla, perché non ha più prospettive di realizzare redditi positivi, a un'altra società che invece è in grado di sfruttare detta agevolazione.

Pertanto, il comma 549, lettera c), dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2017 è intervenuto per modificare l'articolo 172, comma 7, Tuir, inserendo, nel quinto periodo, la previsione in base alla quale le disposizioni sulla limitazione al riporto delle perdite fiscali nell'ambito delle fusioni si rendono applicabili non solo agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4, articolo 96, Tuir, ma altresì all'eccedenza relativa all'Ace di cui all'articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011.

Dunque, con dette previsioni si estendono alle eccedenze Ace le medesime limitazioni vigenti nel sistema del reddito di impresa per il riporto delle perdite fiscali nei successivi periodi d'imposta in casi di "*commercio di bare fiscali*" attraverso operazioni straordinarie.

Ai fini dell'applicazione pratica di detta novità si pone la questione dell'operatività del citato limite del patrimonio netto nell'ipotesi di contemporanea presenza di perdite pregresse, interessi passivi indeducibili ed eccedenze Ace, la cui somma complessiva ecceda il limite stesso. Al riguardo la circolare n. 21/E/2009 ha precisato che in presenza sia di perdite fiscali che di eccedenze di interessi, la cui somma ecceda il limite del patrimonio netto, la società incorporante (o risultante dalla fusione) possa decidere, sulla base di propri calcoli di convenienza, a quale dei due importi (perdite o interessi indeducibili) imputare l'eccedenza non utilizzabile. Detta soluzione dovrebbe ritenersi applicabile anche in presenza di eccedenze Ace, per cui, qualora la somma di perdite, interessi indeducibili ed eccedenze Ace sia superiore al limite del patrimonio netto, si potrà decidere quali elementi riportare (e in che misura, purché entro il limite).

Quella prevista dall'articolo 172, comma 7, Tuir è una disposizione antielusiva per cui la stessa può essere disapplicata mediante la presentazione di un'istanza di interpello rivolta a dimostrare che i soggetti partecipanti all'operazione di fusione non sono delle "bare fiscali", ovvero la fusione non è preordinata a trasferire eccedenze Ace in capo a soggetti con imponibili positivi.

Con la successiva lettera d) del comma 549 viene modificato anche l'articolo 173, comma 10, Tuir, prevedendo che le limitazioni al riporto in avanti dell'eccedenza Ace assumono rilievo anche in sede di scissione¹⁷.

Nell'ambito del reddito di impresa vi sono limitazioni al riporto delle perdite fiscali, oltre che in occasione di fusioni e scissioni, anche in sede di cessione delle partecipazioni di controllo.

In particolare il comma 3, articolo 84, Tuir prevede specifiche limitazioni al riporto delle perdite fiscali nel caso di cessione delle partecipazioni di controllo della società che dispone delle perdite stesse e di contemporanea modifica dell'attività principale che è stata esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate¹⁸.

¹⁶ Il comma 7, articolo 172, Tuir è stato, infatti, integrato dall'articolo 1, comma 33, lettera a), L. 244/2007, in vigore dal 1° gennaio 2008, il quale ha previsto che le disposizioni del predetto comma 7 "*si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4, dell'articolo 96*".

¹⁷ Con l'occasione viene esplicitamente previsto, nel comma 10 dell'articolo 173, Tuir, che le limitazioni relative alle perdite fiscali si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4, articolo 96, Tuir. Tale circostanza non era espressamente prevista dall'articolo 173 in tema di scissione, diversamente dall'articolo 172 in tema di fusioni. Nonostante ciò la limitazione al riporto delle eccedenze di interessi indeducibili era ritenuta operante anche nelle scissioni stante il complessivo rinvio del comma 10, articolo 173 alla disciplina del comma 7, articolo 172.

¹⁸ Per approfondimenti sul regime di limitazione al riporto delle perdite fiscali nel caso di cessione di partecipazioni di controllo si rinvia a M.

Con il comma 549, lettera a) della Legge di Bilancio 2017 tali limitazioni vengono ora estese anche alle eccedenze Ace, nonché agli interessi passivi indeducibili¹⁹.

La Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 549, lettera e)) modifica, infine, la previsione dell'articolo 181, comma 1, Tuir, estendendo anche alle operazioni di fusione o scissione transfrontaliere le limitazioni al riporto delle eccedenze Ace.

Come precisato nella Relazione al disegno di Legge di Bilancio 2017, non è stato necessario specificare espressamente nella norma che in tali ultime operazioni il criterio proporzionale di cui all'articolo 181, Tuir vale anche per determinare la variazione del capitale proprio (c.d. base Ace) che conserva una connotazione "territoriale" successivamente alla data di efficacia della operazione transfrontaliera rispetto alla componente che deve considerarsi "extra-territoriale" a partire da tale data. Ciò è infatti desumibile già da una interpretazione sistematica della normativa vigente.

L'ultimo intervento della Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 549, lettera b)) riguarda l'equiparazione dell'eccedenza Ace alle perdite fiscali anche ai fini del limite oltre il quale le riduzioni di debiti non costituiscono sopravvenienza attiva nei casi di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione o piano attestato (o di procedure estere equivalenti).

Si tratta del comma 4-*bis*, articolo 88, Tuir in base al quale, nelle procedure citate, la sopravvenienza attiva da riduzione dei debiti determina l'utilizzo, fino a concorrenza del proprio ammontare, delle perdite fiscali e delle eccedenze di interessi passivi. L'eventuale sopravvenienza che eccede perdite e interessi indeducibili non è invece tassata.

Pertanto, con le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2017 le sopravvenienze da riduzione dei debiti nelle procedure concorsuali di risanamento comporteranno non solo l'assorbimento delle perdite e degli interessi passivi indeducibili, ma anche delle eventuali eccedenze Ace.

Per tutte le modifiche evidenziate in precedenza non è stata prevista nella Legge di Bilancio 2017 una specifica decorrenza. Si deve, pertanto, ritenere che esse trovino applicazione, in base ai principi generali²⁰, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni modificative e, dunque, dall'anno 2017 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Peraltro, il comma 553, articolo 1 della Legge di Bilancio 2017 stabilisce che per la determinazione (sulla base del c.d. metodo storico) dell'acconto Ires relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (anno 2017 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare) si deve tenere conto dell'imposta del periodo precedentemente rideterminata sulla base delle novità introdotte dalla stessa legge per il 2017.

Riferimenti normativi e di prassi

L. 232/2016

D.M. 14 marzo 2012

Circolare n. 21/E/2009

Tavernini, "La disciplina del riporto delle perdite in alcune operazioni di finanza straordinaria", in La rivista delle operazioni straordinarie n. 12/2013.

¹⁹ Viene, infatti, colta l'occasione per estendere le limitazioni anche al riporto delle eccedenze di interessi passivi indeducibili di cui al comma 4, articolo 96, che in precedenza non erano contemplate dalla norma.

²⁰ Sancito dall'articolo 3, comma 1, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Retromarcia sulle note di variazione Iva

Con la Legge di Bilancio 2017 è stata ridefinita la disciplina ai fini dell'Iva delle note di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, eliminando la facoltà prevista dalla Legge di Stabilità 2016 di effettuare la rettifica nel momento di avvio della procedura concorsuale. Confermando le disposizioni applicabili fino al 31 dicembre 2016, il recupero dell'Iva addebitata in rivalsa al cessionario o committente assoggettato a una procedura concorsuale è ammesso solo al momento dell'esito finale e infruttuoso della procedura stessa.

Il ripristino del requisito dell'infruttuosità della procedura concorsuale

L'articolo 1, comma 567, L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), nel modificare il contenuto dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, per ciò che specificamente riguarda le note di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta in caso di assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale, ripristina le disposizioni in materia vigenti prima delle modifiche introdotte dalla L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) e che avrebbero dovuto applicarsi *"nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016"*.

Disciplina risultante dalla L. 232/2016

La Legge di Bilancio 2017, nel modificare il contenuto dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, ha ripristinato le disposizioni vigenti prima delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 e che avrebbero dovuto applicarsi *"nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016"*.

In particolare, l'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 ha reintrodotto la regola che la nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta può essere emessa dal cedente o prestatore solo nel caso in cui il mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo da parte del cessionario o committente sia dovuto a una procedura concorsuale che si sia conclusa infruttuosamente. Allo stesso tempo, è stata abrogata la disposizione che consentiva al cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale, di non annotare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, così come quella – a essa collegata – che, in caso di successivo soddisfacimento parziale o integrale del debito per il quale era stata attivata una procedura esecutiva, il creditore avrebbe dovuto operare una variazione in aumento, computando nuovamente a debito l'imposta oggetto della variazione. A quest'ultimo riguardo, come sottolineato dalla circolare Assonime n. 1/2017, *"essendosi ora ripristinata la regola iniziale di subordinare la variazione in diminuzione all'esito infruttuoso della procedura concorsuale o esecutiva, l'ipotesi del successivo soddisfacimento del credito è stata ritenuta talmente improbabile da poter considerare il rapporto tributario ormai definito agli effetti dell'Iva"*.

Estensione della procedura di variazione in diminuzione agli accordi di ristrutturazione del debito e ai piani attestati di risanamento

La procedura di variazione in diminuzione, anche a seguito delle novità introdotte dalla L. 208/2015 e dalla L. 232/2016, risulta applicabile in caso di accordo di ristrutturazione del debito e di piano attestato di risanamento.

Per effetto, infatti, dell'articolo 31, comma 1, D.Lgs. 175/2014 (Decreto sulle semplificazioni fiscali), è stato attribuito rilievo al mancato pagamento derivante da quelle procedure che, sebbene disciplinate dal R.D. 267/1942, non hanno pienamente natura concorsuale, basandosi su un accordo/piano di ristrutturazione del debito che non presuppone lo stato di insolvenza, ma serve a evitarlo. Prima del richiamato intervento normativo, in considerazione del contenuto tendenzialmente pat-

tizio delle procedure in esame, la nota di variazione non poteva essere emessa oltre l'anno dalla data di effettuazione dell'operazione, stante il disposto dell'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972. Con le modifiche operate dal Decreto sulle semplificazioni fiscali, le note di variazione possono essere emesse senza limiti temporali – salvo il termine per esercitare il corrispondente diritto di detrazione¹ – a seguito:

- di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-*bis*, L.F., ovvero
- di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., pubblicato nel Registro Imprese.

Come emerge dalla Relazione illustrativa alla modifica normativa in esame, la stessa ha inteso allineare la disciplina attualmente in vigore della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi, contenuta nell'articolo 101, comma 5, Tuir, con quella prevista, agli effetti dell'Iva, dal citato articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, attribuendo autonoma rilevanza alla rideterminazione dei crediti generata da tali particolari procedure.

Dunque, a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-*bis*, L.F., ovvero di un piano attestato ex articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., pubblicato nel Registro Imprese, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il cedente/prestatore che ha emesso una fattura in relazione a operazioni successivamente falcidiate per effetto dell'omologazione, può recuperare l'Iva originariamente versata all'Erario al momento di effettuazione della cessione/prestazione anche oltre il termine dell'operazione originaria².

La conferma delle disposizioni interpretative introdotte dalla Legge di Stabilità 2016

A seguito delle modifiche operate dalla L. 232/2016, risultano confermate le disposizioni, introdotte dalla L. 208/2015, in merito alle ipotesi in cui:

- il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura esecutiva individuale (articolo 26, commi 2 e 12, D.P.R. 633/1972);
- i contratti a esecuzione continuata o periodica si siano risolti a seguito dell'attivazione, da parte del cedente o prestatore, della clausola risolutiva espressa collegata al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente (articolo 26, comma 9, D.P.R. 633/1972);
- il cessionario o committente, se soggetto passivo Iva, può esercitare il diritto alla variazione dell'imponibile o dell'imposta per le operazioni oggetto del meccanismo del *reverse charge* (articolo 26, comma 10, D.P.R. 633/1972).

Procedura esecutiva individuale considerata in ogni caso infruttuosa

Nell'ipotesi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura esecutiva individuale, risulta confermata la previsione dell'articolo 26, comma 12, D.P.R. 633/1972, introdotta dalla L. 208/2015.

La Legge di Stabilità 2016, nel ribadire la possibilità di rettificare in diminuzione l'imponibile e l'imposta anche in caso di assoggettamento del debitore a una procedura esecutiva individuale, ha innanzitutto stabilito che la variazione è subordinata all'esito infruttuoso della procedura. Dopodiché, nell'individuare le situazioni in cui la procedura esecutiva può ritenersi infruttuosa ai fini in esame, l'articolo 26, comma 12, D.P.R. 633/1972 fa riferimento a una triplice ipotesi, vale a dire:

1. al pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
2. al pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del

¹ Quest'ultimo resta quello previsto dall'articolo 19, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, secondo cui "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

² Cfr. circolare n. 31/E/2014 (§ 22).

debitore ovvero la sua irreperibilità;

3. all'ipotesi in cui, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Variazione in diminuzione dipendente dalla risoluzione del contratto

La L. 232/2016 ha confermato anche la disposizione di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 26, comma 9, D.P.R. 633/1972, introdotta dalla L. 208/2015 al fine di disciplinare l'ipotesi della variazione in diminuzione per i contratti a esecuzione continuata o periodica che siano risolti a seguito dell'attivazione, da parte del cedente o prestatore, della clausola risolutiva espressa collegata al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente.

Per comprenderne la finalità, occorre osservare che, nei contratti a esecuzione continuata o periodica, le parti convengono che il mancato adempimento di una data obbligazione (ad esempio dell'obbligo di pagamento del prezzo di una fornitura) possa determinare la risoluzione del contratto a seguito della semplice dichiarazione resa alla controparte di volersi valere della clausola. Dato che la risoluzione, in questa ipotesi, esplica effetto "di diritto", senza necessità di adire l'autorità giudiziaria, si è sostenuto che la possibilità di effettuare la variazione in diminuzione fosse ammessa per il solo fatto che il fornitore dichiarasse di volersi avvalere della clausola, senza necessità di promuovere una procedura esecutiva e attenderne l'esito. Tale conclusione non risultava, però, condivisa dagli uffici, i quali, in varie occasioni, contestavano la legittimità delle variazioni nel presupposto che la disciplina prevista dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972 per i mancati pagamenti dei corrispettivi fosse applicabile anche nei casi in cui il contratto fosse stato risolto – a causa dell'inadempimento – relativamente alle prestazioni eseguite e non pagate.

La questione è stata risolta prevedendo la possibilità, per il cedente o prestatore, di recuperare l'imposta per i corrispettivi non pagati relativi a forniture di beni o servizi nell'ambito di contratti a esecuzione continuata o periodica nei casi in cui la risoluzione conseguente all'inadempimento, sia giudiziale che di diritto, abbia effetto a partire dalle forniture per le quali non è stato pagato il corrispettivo nonostante il cedente o prestatore abbia correttamente adempiuto al proprio obbligo di consegnare i beni o rendere i servizi pattuiti.

Procedura esecutiva individuale considerata in ogni caso infruttuosa

Infine, con la norma di natura interpretativa introdotta, ad opera della L. 208/2015, nell'articolo 26, comma 10, D.P.R. 633/1972, è stato previsto che la facoltà di emissione della nota di variazione in diminuzione può essere esercitata anche dai cessionari o committenti che sia debitore d'imposta, vale a dire nelle operazioni soggette a *reverse charge* di cui agli articoli 17 e 74, D.P.R. 633/1972, nonché nelle operazioni intracomunitarie di cui all'articolo 44, D.L. 331/1993.

In questi casi, si applica la previsione che impone l'obbligo di annotare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, nei limiti della detrazione operata.

Riferimenti normativi e di prassi

Articolo 26, D.P.R. 63/1972

L. 232/2016

Le Fondazioni di partecipazione: agevolazioni tributarie applicabili

Le Fondazioni di partecipazione costituiscono una forma giuridica atipica, creata dalla dottrina per sopperire ad alcune "mancanze", soprattutto dal punto di vista della partecipazione alla gestione da parte dei fondatori, della Fondazione classica. Dal momento che assume alcune caratteristiche tipiche delle associazioni, si pone il dubbio su quali agevolazioni tributarie possono essere usufruite da questi enti.

Fondazioni e Associazioni

La Fondazione "tradizionale" è un ente, dotato di personalità giuridica, senza scopo di lucro, costituito da un insieme di beni (patrimonio) con vincolo di destinazione alla soddisfazione di un fine sociale.

Pertanto l'organizzazione data dalla *governance* di questo ente è mirata alla destinazione delle risorse attribuite da parte del fondatore a uno scopo di pubblica utilità.

È evidente come il carattere fondante e fondamentale della Fondazione sia il suo "patrimonio", strumento essenziale e insostituibile per il conseguimento dello scopo e quindi destinato al raggiungimento di un obiettivo predefinito e invariabile, fissato nell'atto costitutivo.

L'associazione, invece, è un'organizzazione stabile di persone che perseguono uno scopo non commerciale di comune interesse. Anche per questi enti esiste l'elemento patrimoniale, ovvero la dotazione dalle persone associate per il raggiungimento del fine prefissato, che deve essere di natura etica-sociale, ma l'elemento preminente è quello personale, vale a dire una pluralità di persone che insieme mirano alla realizzazione di uno scopo comune di natura non economica.

Tabella di raffronto

	Fondazione	Associazione
Natura dei negozi costitutivi	Negoziio unilaterale originato da una o più persone	Contratto cui partecipano (sempre) più persone
Partecipazione alla vita sociale	Il/I fondatore/i non partecipa alla amministrazione dei beni di cui si è spogliato, bensì essa è riservata agli amministratori	I soci che hanno stipulato l'atto costitutivo si riuniscono di norma in assemblea per decidere sulla vita dell'ente

Un abile compromesso: la Fondazione di partecipazione

I due istituti della Fondazione e dell'Associazione sono regolamentati nel Titolo II (Delle persone giuridiche) del primo Libro del cod. civ., in particolare nel Capo II (articoli dal 14 al 35), tenendo conto delle abrogazioni e modifiche del D.P.R. 361/2000.

Verso la metà degli anni '90, la dottrina (fondamentalmente nella persona del Notaio Enrico Bellezza) ha definito, con l'obiettivo di integrare nella figura della fondazione "tipica" alcuni vantaggi e prerogative delle associazioni, una figura "atipica", la c.d. "Fondazione di partecipazione" (FdP). La legittimazione di questa nuova creazione deriva dall'articolo 1, D.P.R. 361/2000 (prima articolo 12, cod. civ.), che dispone: "(...) le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento determinato dall'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche, istituito presso le prefetture."

In buona sostanza, la FdP è un'istituzione senza scopo di lucro, costituita da una pluralità di soggetti che condividono la stessa finalità di pubblica utilità, con un patrimonio specificamente destinato all'obiettivo (predefinito e invariabile, fissato nell'atto costitutivo) e caratterizzata dalla "struttura

aperta", ovvero la possibilità di accogliere, durante la vita dell'ente, nuovi soci che apportino risorse "fresche" in dotazione alla fondazione al fine del raggiungimento dell'obiettivo sociale. I soci, poi, partecipano attivamente alla vita sociale e quindi alla gestione dell'ente, magari con un peso diverso (vedremo di seguito le diverse categorie di soci previste normalmente dalla dottrina).

Il fondamento giuridico della "adesione patrimoniale" successiva a quella iniziale si ravvisa nell'articolo 1332, cod. civ., secondo il quale: *"Se a un contratto possono aderire altre parti e non sono determinate le modalità dell'adesione, questa deve essere diretta all'organo che sia stato costituito per l'attuazione del contratto o, in mancanza di esso, a tutti i contraenti originari."*

Si tratta, pertanto, di un modello organizzativo che può accogliere la contemporanea presenza di soci appartenenti al mondo privato e al mondo pubblico (enti locali), garantendo con una struttura snella e duttile sia l'efficienza ed economicità della gestione sociale che la possibilità di supervisione e di controllo da parte dell'ente pubblico socio che partecipa alla gestione.

È, alla fin fine, un ottimo modo di raggiungere quell'obiettivo di tutela e di sviluppo della cooperazione tra pubblico e privato a carattere di mutualità e senza fini speculativi, promosso dall'articolo 45 della Costituzione.

A titolo esemplificativo, possiamo citare gli estratti di alcuni atti costitutivi di FdP:

- nel settore dello sport (Fondazione per lo sport del Comune di Reggio Emilia – 2007):

"(...) al fine di promuovere la valorizzazione, la diffusione, lo sviluppo e il sostegno dello sport quale strumento di educazione e formazione personale e sociale in collaborazione con gli enti e le associazioni sportive, il Comune di Reggio Emilia intende addivenire alla creazione di una fondazione di partecipazione (...). La Fondazione, per il raggiungimento dei propri scopi istituzionali, favorisce il coinvolgimento e la partecipazione di soggetti ed enti pubblici e privati (...). La Fondazione persegue i seguenti scopi:

- a) la valorizzazione dello sport come strumento di educazione e formazione personale e sociale in collaborazione con gli enti e le associazioni sportive, quale forma eminente di autogoverno del territorio, attraverso cui dare attuazione al principio di sussidiarietà, costituzionalmente e legislativamente sancito;*
- b) la possibilità per il mondo dello sport di un utilizzo equo e diffuso dell'impiantistica, che ribadisca il diritto di ogni residente all'attività sportiva;*
- c) la diffusione, sviluppo e sostegno dello sport di base, con particolare riguardo al settore giovanile e dilettantistico, attraverso eventi sportivi finalizzati al perseguimento dei predetti obiettivi;*
- d) la promozione e la partecipazione alla realizzazione e gestione di ricerche di mercato, campagne e interventi di pubblicità e comunicazione in ambito sportivo;*
- e) la valorizzazione del rapporto tra sport professionistico e sport dilettantistico.*

- nel settore della ricerca scientifica e istruzione (Fondazione Istituto tecnico superiore per la mobilità sostenibile – settore Aerospazio Puglia – 2010):

"(...) In relazione alle priorità strategiche per lo sviluppo economico del Paese e negli ambiti e secondo le priorità indicati dalla programmazione regionale, La Fondazione persegue lo scopo di promuovere la diffusione della cultura tecnica e scientifica, di sostenere le misure per lo sviluppo dell'economia e le politiche attive del lavoro. La Fondazione quale patrimonio a formazione progressiva destinato a uno scopo su cui si innesta l'adesione eventuale non preordinata da parte di altri soggetti opera sulla base di piani triennali con i seguenti obiettivi:

- *assicurare, con continuità, l'offerta di tecnici superiori a livello post-secondario (...);*
- *sostenere l'integrazione tra i sistemi di istruzione, formazione e lavoro, con particolare riferimento ai poli tecnico-professionali (...);*
- *diffondere la cultura tecnica e scientifica e promuovere l'orientamento dei giovani e delle loro famiglie verso le professioni tecniche;*
- *stabilire organici rapporti con i fondi interprofessionali per la formazione continua dei lavoratori.*

È evidente in questi casi l'iniziativa pubblica dei fondatori enti locali, finalizzata a un interesse sociale, i quali lasciano aperta la porta a nuovi partecipanti provenienti possibilmente anche dal mondo del diritto privato.

Breve disamina dei soggetti partecipanti e degli organi della FdP

L'aspetto "associativo" della FdP viene garantito dalla presenza di numerose categorie di soci, ovvero:

- soci fondatori, che sono i promotori pubblici o privati che hanno dato vita alla Fondazione e la dotano dei primi mezzi necessari per raggiungere gli obiettivi;
- soci partecipanti (o partecipanti sostenitori), persone fisiche o giuridiche che si associano all'ente in un momento successivo a quello iniziale, che condividono gli scopi della FdP e contribuiscono alla vita della stessa mediante versamento di somme in denaro *una tantum* o periodiche, oppure con altre contribuzioni non finanziarie come ad esempio lavoro volontario o conferimento di beni materiali o immateriali;
- soci partecipanti istituzionali, ovvero enti pubblici, Università, altri enti o aziende finanziatrici (nelle Fondazioni sportive spesso si tratta del CONI o di altri enti di promozione sportiva riconosciuti), che contribuiscono mediante conferimenti di vario genere al fondo;
- eventuali soci partecipanti a "progetti speciali", che si impegnano a sostenere particolari e specifici progetti rientranti nell'attività della FdP.

Organi della FdP sono:

- il consiglio di gestione (o di amministrazione), che ha in mano la gestione vera e propria dell'ente, deliberando gli atti essenziali riguardanti la sua vita al fine del raggiungimento degli obiettivi;
- il presidente, che è legale rappresentante dell'ente;
- l'assemblea di partecipazione, che ha potere di indirizzo, consultivo e di nomina di alcuni componenti degli organi.

A questi si possono affiancare altri organi, quali: il direttore, l'assemblea dei fondatori, il collegio dei revisori, l'organo di sorveglianza, il comitato scientifico, il comitato esecutivo, etc..

Risulta evidente la similarità con gli organi delle associazioni, dal momento che le singole categorie di soci possono attivare, con peso diverso a seconda di quanto previsto dallo statuto per ogni categoria, il potere gestorio con la nomina dei propri rappresentanti nel consiglio di gestione. Il rapporto tra soci fondatori ed ente quindi non si spezza con la disposizione di lascito contenuta nell'atto costitutivo della fondazione, ma essi partecipano anche in seguito, attivamente, alla vita sociale.

Il patrimonio della FdP, che rimane un elemento basilare seppure non unico caratterizzante dell'ente e che, come già detto, è a formazione "progressiva", si distingue tra Fondo di dotazione e Fondo di gestione.

Il Fondo di dotazione è costituito dai conferimenti (in denaro o natura) iniziali e da quelli successivamente destinati a esso ed è vincolato al raggiungimento dello scopo sociale.

Il Fondo di gestione garantisce la gestione corrente della fondazione ed è composto dalle rendite e proventi derivanti dalle attività poste in essere; da donazioni o legati testamentari; da altri contributi pubblici; da contributi volontari dei soci; da ricavi di attività istituzionali, accessorie, strumentali e connesse.

Volendo schematizzare, di seguito si propone una tabella di raffronto tra le FdP, associazioni e Fondazioni tradizionali, ampliando quella proposta nella prima parte dell'intervento.

Tabella di raffronto

	FdP	Fondazione	Associazione
Natura dei negozi costitutivi	Negozi costituito da una o più persone fisiche o persone giuridiche	Negozi unilaterale originato da una o più persone	Contratto cui partecipano (sempre) più persone

Partecipazione alla vita sociale	Il/I fondatore/i partecipa attivamente alla vita sociale e alla gestione	Il/I fondatore/i non partecipa alla amministrazione dei beni di cui si è spogliato, bensì essa è riservata agli amministratori	I soci che hanno stipulato l'atto costitutivo si riuniscono di norma in assemblea per decidere sulla vita dell'ente
Peso decisionale dei partecipanti	Può essere diversificato da Statuto	-	Tutti i soci hanno gli stessi diritti e doveri
Elemento patrimoniale	Elemento costitutivo importante, a "formazione progressiva", gestione dei soci	Elemento costitutivo preminente, autonomo e intangibile rispetto al fondatore	Previsto da cod. civ., ma non necessario (ev. quota minima per spese)
Scopo sociale	Obiettivo predefinito e immutabile	Obiettivo predefinito e immutabile	Modificabile dall'assemblea

Le principali agevolazioni tributarie per gli enti non commerciali

Sappiamo bene che gli enti non commerciali sono destinatari di agevolazioni in materia fiscale. Principalmente mi sto riferendo alla c.d. "decommercializzazione" di attività normalmente considerate commerciali di cui all'articolo 148, Tuir.

Altre agevolazioni sono invece destinate agli enti senza scopo di lucro (attenzione a non confondere gli enti non commerciali con quelli a scopo di lucro, possono esistere infatti enti commerciali senza scopo di lucro, come le imprese sociali o le società sportive dilettantistiche) come, in particolare, il riconoscimento di Onlus di cui agli articoli 10 e ss., D.Lgs. 460/1997 e il regime forfetario di cui alla L. 398/1991.

Dato per scontato che la Fondazione di partecipazione sia annoverabile tra gli enti non commerciali (si veda in merito un precedente contributo su questa rivista, a cura del Dott. D'Isanto), proviamo a fare il punto sull'applicabilità di queste norme di favore tributarie alla figura della Fdp.

Qualifica "Onlus" ex D.Lgs. 460/1997

L'articolo 10 della norma citata definisce che: *Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:*

- lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:*
(...)
- l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;*
- il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) a eccezione di quelle a esse direttamente connesse;*
- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre Onlus che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima e unitaria struttura;*
- l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle a esse direttamente connesse;*
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, L. 662/1996, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;*
- l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;*
- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettiva*

tività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

(...).

È pacifico come le fondazioni aventi scopo sociale incluso tra quelli "tutelati" dal D.Lgs. 460/1997 possano legittimamente ambire al riconoscimento di Onlus e quindi vedere in sostanza esclusa dalla commercialità (ai fini delle imposte dirette) la propria attività istituzionale, svolta nel perseguimento di finalità esclusive di solidarietà sociale (articolo 150, Tuir). Si ricordano ad esempio le fondazioni case di riposo Onlus che forniscono assistenza nei confronti di persone svantaggiate.

Il problema, per le FdP, è costituito dal fatto che spesso i soci fondatori sono costituiti da enti pubblici, soggetti che sono espressamente esclusi dalla normativa Onlus (articolo 10, comma 10).

Il merito l'Agenzia delle entrate si è espressa con la risoluzione n. 164/E/2004, che ritiene: "(...) *sia necessario verificare il ruolo che tali enti ricoprono all'interno dell'organizzazione. Dovrà concludersi per il diniego della qualifica di Onlus qualora si constati che gli "enti esclusi" ai sensi del citato articolo 10, comma 10, D.Lgs. 460/1997 esercitano un'influenza dominante nelle determinazioni dell'organizzazione. Quest'ultima circostanza ricorre verosimilmente se il numero di tali soci è prevalente. In tali casi, invero, l'organizzazione perde la propria autonomia e viene a configurarsi nella sostanza quale ente strumentale, facendo così venire meno la "ratio" del disposto recato dal citato articolo 10, quale emerge anche dalla relazione illustrativa al D.Lgs. 460/1997.*"

Successivo a questo documento di prassi, è stato emanato l'Atto di indirizzo n.9 del 2010 della (fu) Agenzia per le Onlus, che critica fortemente l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle entrate (peraltro ribadita nella circolare n. 59/E/2007, emanata a titolo di riassunto delle questioni discusse nel "Tavolo tecnico" tra le due Agenzie), ritenendola per di più pericolosa perché lesiva del principio di uguaglianza garantito costituzionalmente. In sintesi l'ente di indirizzo per il terzo settore valuta che:

- il concetto di "influenza dominante" richiamato dalle Entrate sia di difficile individuazione concreta, soprattutto in ambito *non profit*;
- l'estensione del divieto di acquisire la qualifica di Onlus, per i soggetti citati nel comma 10, anche alla sola presenza degli stessi nella compagine sociale, vada oltre l'intento del Legislatore, che diversamente lo avrebbe espressamente previsto se ritenuto interesse meritevole di tutela;
- i vincoli di trasparenza imposti alle Onlus siano già sufficienti per evitare qualsiasi utilizzo strumentale o elusivo della Onlus.

Ma tant'è... questo ente aveva solo funzioni di vigilanza e indirizzo, pertanto è necessario attenersi alle decisioni delle articolazioni regionali delle entrate, titolari dei controlli sulle domande ricevute dagli enti che intendono acquisire la qualifica.

Articolo 148, Tuir

L'articolo in oggetto è titolato "Enti di tipo associativo" e provvede a "decommercializzare" talune attività svolte da questi enti. Già dal titolo si capisce come l'agevolazione sia destinata alle associazioni e non anche alle fondazioni.

Al comma 1, si prevede che: "*Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.*"

L'inclusione nella agevolazione degli "*altri enti non commerciali di tipo associativo*" apre una finestra a disposizione delle Fondazioni di partecipazione, proprio per la loro affinità alle associazioni. Ritengo infatti che non ci siano dubbi nel ritenere i contributi versati delle varie categorie di soci della FdP, che siano al Fondo di dotazione oppure al Fondo di gestione, del tutto assimilabili ai contributi associativi e quindi da non considerare ricavi commerciali.

Il comma 3, di seguito, dispone che: "*Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose,*

assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati."

Al comma 8 vengono quindi elencate le clausole da inserire obbligatoriamente nello statuto dagli enti associativi (in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) per poter usufruire dalla agevolazione del comma 3. Tali clausole rispecchiano in sostanza quelle già elencate per poter ottenere il riconoscimento Onlus (lettere da d) a h) del comma 1, articolo 10, D.Lgs. 460/1997), con l'aggiunta di: "(...)

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, cod. civ., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, cod. civ. e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa."

Sul tema dell'articolo 148, Tuir esiste un parere diffuso a seguito di un importante convegno di fine 2006, promosso dalla Fondazione Italiana per il Notariato. Il relatore parte proprio da quanto detto nella citata risoluzione n. 164/E/2004 in tema di riconoscimento Onlus, ovvero che: "Le c.d. fondazioni di partecipazione - venutesi a creare nell'ambito di un graduale processo evolutivo in forza del quale le fondazioni si connotano sempre più in termini partecipativi - si configurano come soggetti caratterizzati, a fianco della struttura essenziale (patrimonio, enti fondatori, consiglio di amministrazione) prevista dal codice civile, dalla partecipazione di altri soggetti (sostenitori o partecipanti o simili) i quali condividono gli scopi originari dell'ente e intendono contribuire alla loro realizzazione mediante l'apporto di operatività e di capitali. Nelle fondazioni di partecipazione si attenua, pertanto, una delle caratteristiche tradizionali dell'ente fondazione, e cioè il distacco dell'ente nei confronti dei soci fondatori e sostenitori."

Sostiene quindi che l'Agenzia delle entrate abbia – forse involontariamente – avallato l'interpretazione di applicabilità delle agevolazioni ex 148, comma 3, riconoscendo la compartecipazione di soci fondatori e soci partecipanti, assimilando quindi la FdP a un ente associativo.

Anche se, in linea teorica, sono d'accordo su quanto espresso nel parere, devo comunque prendere atto che l'adeguamento statutario previsto dal comma 8, al fine di poter applicare le agevolazioni in oggetto, nella sostanza risulta molto arduo da realizzare, soprattutto nella clausola relativa alla lettera e) sopra riportata.

Se, infatti, già la previsione della disciplina uniforme del rapporto associativo di cui alla lettera c) (equivalente alla lettera h) della disciplina Onlus prima vista) risulta di non facilissima applicazione per una FdP, ritengo che la eleggibilità libera degli amministratori, il principio del voto singolo, la sovranità dell'assemblea (lettera e) proprio non possano essere previste nello statuto di una Fdp, perché peculiari di una vera e propria associazione.

Abbiamo già parlato, infatti, del diverso peso che normalmente viene attribuito nei diritti delle diverse categorie dei soci della FdP, nonché del potere di mero indirizzo dell'Assemblea (e quindi non di certo "sovrano").

Ricordo, inoltre, che quando il Legislatore ha voluto estendere l'applicazione delle agevolazioni tributarie del *non profit* ad altri soggetti rispetto agli originari destinatari, lo ha fatto espressamente. Mi riferisco ad esempio, all'articolo 90, L. 289/2002 che amplia alle società di capitali sportive dilettantistiche l'applicazione dell'articolo 148, Tuir, con previsione di specifiche clausole da integrare

nello statuto in aggiunta rispetto a quelle del comma 8 (che sono comunque da includere, come anche ripetuto nella circolare n. 21/E/2003).

Un ragionamento che potrebbe invece essere portato a sostegno dell'applicabilità dell'articolo 148, Tuir, è il seguente: il Legislatore ha voluto dare esplicita previsione nella L. 289/2002 in quanto le società di capitali sportive dilettantistiche non sono ricomprese tra gli enti non commerciali, bensì tra gli enti commerciali senza scopo di lucro e, dal momento che l'articolo 148, Tuir è destinato agli enti non commerciali, di norma esse non vi rientravano. Al contrario le Fondazioni che non abbiano oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciale (articolo 73, comma 1, lettera c), Tuir), sono considerate enti non commerciali e quindi potenziali destinatarie, se considerate di tipo "associativo" come le FdP, della norma in oggetto.

Legge 398/1991

La legge in oggetto si applica, su base opzionale, alle associazioni sportive dilettantistiche (come da previsione originaria), alle associazioni senza scopo di lucro (come previsto dall'articolo 9-bis, D.L. 417/1991 in sede di conversione) e alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza scopo di lucro (per effetto dell'articolo 90, L.F. per il 2003 che, abbiamo già visto, prevedeva per le stesse l'applicazione dell'articolo 148, Tuir).

Il regime di favore in sostanza prevede una forfetizzazione del reddito imponibile ai fini Ires e del valore della produzione ai fini Irap, per quanto riguarda i proventi considerati commerciali, nonché l'applicazione di una detrazione dell'Iva forfettizzata sulle operazioni attive rilevanti ai fini dell'imposta, oltre a una semplificazione contabile e sulla tenuta dei registri.

Pertanto dal 2017 il limite massimo di ricavi derivanti da attività commerciali per poter accedere al regime è stato ampliato a 400.000 euro, allineandolo in sostanza a quello per tenere la contabilità semplificata per le attività di prestazione di servizi.

In merito all'applicabilità di tale regime alle FdP, le considerazioni da fare sono le medesime già affrontate nel precedente paragrafo sull'articolo 148, Tuir. In sostanza, la letteralità della norma prevede che possano optare per il regime le "associazioni senza scopo di lucro", non anche le fondazioni, pur se caratterizzate come le FdP da una vita associativa reale.

Conclusioni

Le fondazioni di partecipazione sono una realtà "mediana" che presenta elementi tipici delle fondazioni nonché caratteristiche peculiari delle associazioni. Si tratta di una figura "atipica" creata dalla dottrina, sicuramente apprezzabile e con indubbi pregi, che a mio parere potrebbe nel breve periodo diventare potenzialmente una forma di riferimento importante nel mondo cooperativistico che unisca primo e secondo settore a vantaggio del terzo.

Però di questa figura poco si è occupato il Legislatore tributario, che non ne tiene espressamente conto quando va a definire le agevolazioni per il mondo associazionistico.

Proprio per questo motivo, mi auguro che con la (forse utopistica?) redazione di un Testo Unico per il Terzo settore questo "vuoto" venga colmato.

Ma nel mentre, in assenza di esplicite e non fraintendibili previsioni, ritengo che né l'articolo 148, comma 3, né la L. 398/1991 siano applicabili alle FdP.

Rimane, certo, la possibilità e la indubbia convenienza di ottenere la qualifica Onlus, per le FdP che operino nell'ambito delle attività tutelate, con l'ulteriore auspicio che l'Agenzia delle entrate riveda la posizione espressa nella risoluzione n. 164/E/2004, a mio modesto parere del tutto insensata e controproducente.

Riferimenti normativi e di prassi

L. 398/1991

D.Lgs. 460/1997

D.M. 148, Tuir

Scadenze del mese di marzo 2017

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° marzo al 31 marzo 2017, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7 D.L. 70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

Giovedì 2 marzo

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° febbraio 2017.

Marzo 7 marzo

Invio telematico CU 2017

Scade oggi per i sostituti di imposta che hanno rilasciato la Certificazione Unica 2017 il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate.

Mercoledì 15 marzo

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro emesse il mese precedente.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Giovedì 17 marzo

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di febbraio (codice tributo 6002).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;

- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Tassa di concessione governativa

Scade oggi il termine di versamento per le società di capitali della tassa di concessione governativa dovuta sui libri contabili e sociali, cod. 7085.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di febbraio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Sabato 18 marzo

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 febbraio.

Lunedì 27 marzo

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari effettuati nel mese precedente. Si ricorda che dal 2017 il D.L. 193/2016 ha soppresso l'obbligo di presentazione degli elenchi relativi agli acquisti di beni/servizi ricevuti.

Venerdì 31 marzo

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra 12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di gennaio.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di febbraio.

Modello Eas

Scade oggi il termine, per gli enti associativi obbligati a tale adempimento, per la trasmissione, attraverso invio telematico, del modello EAS.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° marzo 2017.

Certificazione Unica

Scade oggi il termine per la consegna della Certificazione Unica da parte dei sostituti che hanno applicato le ritenute sui redditi/compensi corrisposti nel 2016. La certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi deve essere redatta in conformità al modello CU 2017.

LYNFA Studio®

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

LYNFA Studio è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti,
2. gestire e sviluppare lo Studio.

LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività, come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



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 il tuo Studio 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 gli Studi Professionali

1. Supporti i tuoi clienti con una soluzione ai loro problemi di conservazione.
2. Puoi offrire consulenza organizzativa e formazione alle piccole imprese per permettergli di risparmiare attraverso la conservazione.
3. Ti proponi a nuovi clienti con un servizio ad oggi essenziale che puoi offrire fin da subito, senza aggravio di lavoro per il tuo Studio.