

OGGETTO	DETERMINAZIONE DELL'ACE E CHIARIMENTI SUL NUOVO REGIME
RIFERIMENTI	D.M. 03/08/2017; D.L. 201/2011; D.LGS. 139/2015; L. 232/2016 C.M. 26/2017
CIRCOLARE DEL	30/10/2017

Sintesi: in prossimità della scadenza per l'invio della dichiarazione dei redditi l'Agenzia ha emanato chiarimenti relativi al DM 3/08/2017 di revisione dell'agevolazione ACE, limitandosi ad affrontare:

- le novità in materia di disciplina antielusiva
- la presentazione dell'istanza di interpello probatorio
- la decorrenza delle novità introdotte.

Nulla è stato, al contrario, chiarito in relazione alla determinazione della agevolazione per i soggetti Irpef.

Il **D.M. 3/08/2017** (in GU dell'11/08/2017), emanato in attuazione delle disposizioni di revisione della disciplina ACE, ha inteso raggiungere i seguenti fini:

- revisione delle disposizioni attuative dell'ACE al fine di gestire gli **effetti delle modifiche apportate con il D.Lgs. 139/2015** riguardanti il bilancio dei soggetti OIC Adopter
- **aggiornamento delle disposizioni di calcolo ACE per le persone fisiche e le società di persone in contabilità ordinaria** derivanti dalle modifiche disposte dalla L. 232/2016
- chiarimenti su determinati aspetti operativi che hanno comportato incertezze in ordine alla determinazione dell'ACE per i precedenti periodi d'imposta
- revisione delle **disposizioni antielusive**, con l'introduzione della **sterilizzazione** della variazione in aumento del capitale proprio fino a concorrenza dell'incremento di titoli/valori mobiliari rispetto a quelle del bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2010

N.B.: il citato **DM 3/08/2017**:

- pur disponendo tecnicamente l'**abrogazione** del precedente **DM attuativo 14/03/2012**
- dal punto di vista formale ne ha **riproposto, integrandole, tutte le disposizioni**.

Pertanto, come indicato nella Relazione illustrativa al nuovo decreto, vengono **mantenuti validi tutti i chiarimenti pregressi di prassi** (CM 12/2014, ecc.).

La **C.M. 26/2017** si è limitata a fornire chiarimenti sui seguenti aspetti:

- presentazione preventiva delle **istanze di interpello probatorio**, in considerazione della proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni (al 31/10/2017)
- nuova **disciplina antielusiva**, di cui all'articolo 10 del citato D.M.

Non è stato, al contrario, affrontato l'aspetto più controverso delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017, riguardante la nuova determinazione della base imponibile per i soggetti Irpef.

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Il decreto si è mosso secondo le seguenti impostazioni:

NOVITA' PRINCIPALI DELLE DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE
a) Individuazione della nozione di gruppo rilevante per applicazione della disciplina antielusiva
b) Estensione della disciplina antielusiva ad operazioni aventi come controparti soggetti del gruppo non direttamente agevolabili come, ad esempio, i non residenti
c) Introduzione di alcune esimenti in relazione all'indagine sulla composizione della compagine sociale

DEFINIZIONE DI GRUPPO SOCIETARIO

L'art. 10 del D.M. 03/08/2017 reca le disposizioni di carattere elusivo tese ad evitare che nell'ambito dei **gruppi societari** si verifichino **effettivi moltiplicativi del beneficio**.

D.M. 14/03/2012, art. 10, co. 1	D.M. 03/08/2017, art. 10, co. 1
Ai soggetti di cui agli articoli 2 (soggetti IRES) e 8 (soggetti IRPEF), che nel corso del periodo di imposta potevano considerarsi controllanti in base all'art. 2359 del C.C., di soggetti di cui ai medesimi articoli 2 e 8 o che sono controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante si applicano le disposizioni del presente articolo	Ai soggetti appartenenti al medesimo gruppo, nell'ambito del quale è presente almeno uno dei soggetti di cui agli art. 2 (soggetti IRES) e 8 (soggetti IRPEF), si applicano le disposizioni del presente articolo; si considerano società del gruppo le società controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'art. 2359 del C.C. inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali, ad eccezione dello Stato e gli altri enti pubblici. Per le persone fisiche si tiene conto anche delle partecipazioni possedute dai familiari (per queste ultime deve farsi riferimento all'art. 5, co. 5, del TUIR)

SOCIETA'	SOCIETA' CONTROLLATE E COLLEGATE (art. 2359, C.C.) NELL'AMBITO DEL GRUPPO	
CONTROLLATE	Società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria	inclusi i voti spettanti a società controllate, fiduciarie e persona interposta
	Società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria	
	Società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa	
COLLEGATE	Società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole (presunta quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno 1/5 dei voti (1/10 per le società quotate))	

FATTISPECIE RIENTRANTI NELLA DISCIPLINA ANTIELUSIVA

La neutralizzazione della duplicazione di agevolazioni opera applicando la seguente procedura:

- in primo luogo: la **variazione in aumento del capitale proprio** va **ridotta** di un importo pari ai **conferimenti in denaro** effettuati dopo la chiusura dell'esercizio in corso al 31/12/2010 **a favore dei soggetti del gruppo** (anche se divenuti tali a seguito del conferimento)

NEW - A tal fine **non assume rilevanza** l'incremento del patrimonio netto derivante da **finanziamenti soci infragruppo** che risultino **infruttiferi/a tasso diverso da quello di mercato**.

D.M. 14/03/2012, art. 10, co. 2	D.M. 03/08/2017, art. 10, co. 2
La variazione in aumento di cui all'art. 5 è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31/12/2010, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio	La variazione in aumento di cui all'art. 5 è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31/12/2010, a favore di soggetti del gruppo, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. Ai fini del precedente periodo non assume rilevanza l'incremento di partecipazioni derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci a favore delle società del gruppo . La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio

- la variazione in aumento che residua: **non ha effetto** fino a concorrenza dei seguenti importi:

DM 14/03/2012 art. 10, co. 3	La variazione in aumento che residua non ha altresì effetto fino a concorrenza:
	a) dei corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai soggetti di cui al co. 1; b) dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti di cui al co. 1;

	<p>c) dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio;</p> <p>d) dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al D.M. emanato ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR;</p> <p>e) dell'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti di cui al co. 1.</p>
DM 3/08/2017 art. 10, co. 3	<p>La variazione in aumento che residua non ha altresì effetto fino a concorrenza:</p> <p>a) dei corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai soggetti del gruppo;</p> <p>b) dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo;</p> <p>c) dell'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti del gruppo.</p>

In relazione alle **operazioni di acquisto/incremento di partecipazioni tra società del gruppo**, rientrano nella disciplina antielusiva anche i casi in cui non si verifichi in maniera diretta il controllo, sulla società oggetto di trasferimento, in capo all'acquirente.

COMPOSIZIONE DELLA COMPAGINE SOCIALE

Qualora all'interno della compagine sociale vi siano

- ⇒ uno o più **soci** (anche senza possesso di controllo) **localizzati in Stati/territori "non collaborativi"** (o "White list"), cioè che non consentono un adeguato scambio di informazioni
- ⇒ l'**incremento di capitale proprio** della **conferitaria** residente va **neutralizzata di qualsiasi apporto di provenienza estera** (anche se non derivante dal socio di cui sopra).

Nota: per l'individuazione della lista degli Stati/territori che consentono un adeguato scambio di informazioni occorre rifarsi all'art. 6 c. 1 D.Lgs. 239/1996, oggetto di aggiornamento semestrale. A tal fine, è stato emanato il D.M. 23/03/2017, pubblicato in G.U. n. 78 del 03/04/2017.

ELENCO AGGIORNATO DEI PAESI CHE CONSENTONO UN ADEGUATO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

Albania, Alderney, Algeria, Andorra, Anguilla, Arabia Saudita, Argentina, Armenia, Aruba, Australia, Austria, Azerbaijan, Bangladesh, Barbados, Belgio, Belize, Bermuda, Bielorussia, Bosnia Erzegovina, Brasile, Bulgaria, Camerun, Canada, Cile, Cina, Cipro, Colombia, Congo (Repubblica del Congo), Corea del Sud, Costa d'Avorio, Costa Rica, Croazia, Curacao, Danimarca, Ecuador, Egitto, Emirati Arabi Uniti, Estonia, Etiopia, Federazione Russa, Filippine, Finlandia, Francia, Georgia, Germania, Ghana, Giappone, Gibilterra, Giordania, Grecia, Groenlandia, Guernsey, Herm, Hong Kong, India, Indonesia, Irlanda, Islanda, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Isole Faroe, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini Britanniche, Israele, Jersey, Kazakistan, Kirghizistan, Kuwait, Lettonia, Libano, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Macedonia, Malaysia, Malta, Marocco, Mauritius, Messico, Moldavia, Monaco, Montenegro, Montserrat, Mozambico, Nauru, Nigeria, Niue, Norvegia, Nuova Zelanda, Oman, Paesi Bassi, Pakistan, Polonia, Portogallo, Qatar, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Romania, Saint Kitts e Nevis, Saint Vincent e Grenadine, Samoa, San Marino, Santa Sede, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapore, Sint Maarten, Siria, Slovenia, Spagna, Sri Lanka, Stati Uniti d'America, Sud Africa, Svezia, Svizzera, Tagikistan, Taiwan, Tanzania, Thailandia, Trinidad e Tobago, Tunisia, Turchia, Turkmenistan, Ucraina, Uganda, Ungheria, Uruguay, Uzbekistan, Venezuela, Vietnam, Zambia

Laddove non risulti possibile tracciare i flussi nei periodi anteriori all'eventuale all'accordo di adeguato scambio di informazioni stipulato col paese estero, la relazione illustrativa non ritiene possibile considerare tali paesi inclusi tra i soggetti White list.

ESIMENTI: l'indagine sulla composizione della compagine sociale va condotta tenendo in considerazione le seguenti 2 esimenti:

- **presenza di una società quotata:** va valutata esclusivamente la composizione della compagine sociale dei soci controllanti; la mancata identificazione del soggetto controllante effettivo, comporta che la suddetta indagine si concluda a livello della stessa società quotata
- **presenza di un fondo di investimento regolamentato e localizzato in Stati/territori collaborativi:** non si richiedono informazioni in merito ai sottoscrittori del fondo medesimo.

CONDIZIONI PER LA RIDUZIONE PROPORZIONALE DELLA VARIAZIONE DEL CAPITALE PROPRIO

Qualora l'indagine sulla composizione della compagine sociale evidenzi la **provenienza dei conferimenti in denaro da soggetti diversi da quelli domiciliati in Stati/territori che consentono un adeguato scambio di informazioni**, la riduzione della variazione di capitale proprio è **ripartita in maniera proporzionale** tra le società conferitarie del gruppo che hanno conseguito una base Ace positiva nel periodo d'imposta. Pertanto, si introduce un **criterio forfetario per la riduzione del capitale proprio**.

Nello specifico:

- occorre valutare tutti i **flussi di denaro** tra il **soggetto** localizzato nel **Paese/territorio non collaborativo** e gli altri **soggetti del gruppo della conferitaria**,
- per individuare l'**indicatore da utilizzare per la ripartizione proporzionale** tra le conferitarie del gruppo, o di quelle destinatarie delle operazioni, che hanno conseguito una base ACE positiva, della **penalizzazione circa la variazione del capitale per i conferimenti derivanti da soggetti di Stati/territori non collaborativi**.

INTERPELLO PROBATORIO PER LA DISAPPLICAZIONE

In riferimento alle disposizioni antielusive sopra esaminate, il **contribuente** può richiedere la **disapplicazione** delle stesse tramite **interpello probatorio** (art. 11 c. 1 lett. b) L. 212/2000), qualora ritenga che non si verifichi la moltiplicazione del beneficio.

Per l'ottenimento della **disapplicazione della disciplina antielusiva speciale** nelle ipotesi previste dai **commi 2 e 3 dell'art. 10 del D.M. 3/08/2017**, occorre fornire:

- informazioni e documenti diretti a dimostrare che l'unica immissione di denaro non comporti l'effetto moltiplicativo della base ACE mediante
- una reiterazione di atti di apporto a catena all'interno delle società del gruppo.

L'onere di fornire le medesime informazioni e documenti sussiste anche in presenza di **operazioni con soggetti del gruppo non residenti** al fine di dimostrare che le somme oggetto di trasferimento ai soggetti esteri del gruppo non abbiano determinato una duplicazione del beneficio ACE a fronte dell'unica immissione di denaro.

Per le **ipotesi di cui all'art. 10, co. 4**, che riguardano i **conferimenti in denaro effettuati da soggetti domiciliati in paesi/territori non collaborativi**, del D.M. 03/08/2017, per la disapplicazione della disciplina antielusiva speciale occorre **fornire informazioni e documenti che dimostrano:**

- in maniera inequivocabile la **provenienza dei conferimenti da soggetto residente in Paese white list**, per ovviare alla mancanza di scambio di informazioni con il Paese che non è white list;
- che a fronte della sola immissione di denaro **non possa verificarsi la moltiplicazione del beneficio ACE** mediante la reiterazione di atti di apporto a catena all'interno delle società del gruppo, neanche a seguito del trasferimento e successivo reingresso di denaro a favore di soggetti esteri.

ISTANZA DI INTERPELLO E TERMINE DI PRESENTAZIONE

Con la revisione della disciplina degli interpelli operata dal D.Lgs. 156/2015, è stato disposto:

- ⇒ **la facoltà (e non l'obbligo) del contribuente di presentare il c.d. interpello probatorio**
- ⇒ al fine del riconoscimento del beneficio ACE in presenza di **sterilizzazioni** correlate ad operazioni suscettibili di determinare un'indebita duplicazione dei benefici.

La **CM 9/2016**, a chiarimento della rinnovata disciplina degli interpelli, ha ritenuto che:

- l'istanza di interpello deve essere presentata, a prescindere dalla tipologia di appartenenza
- **anteriamente alla scadenza dei termini ordinari di presentazione della dichiarazione**
- laddove sottenda comportamenti che trovano attuazione mediante la presentazione della dichiarazione.



Nota: al fine della scadenza ordinaria non assume rilevanza:

- il termine di 90 giorni (art. 2 c. 7, DPR 322/1998) per la presentazione della dichiarazione, anche se la stessa non si considera omessa;
- la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, co. 8, del suddetto decreto.

Per effetto della **proroga al 31/10/2017 del termine di presentazione del mod. Redditi 2017** (DPCM 26/07/2017):

- ➔ **tutte le istanze di interpello relative al periodo d'imposta 2016**, comprese quelle di tipo probatorio relative al beneficio ACE,
- ➔ **vanno considerate ammissibili** se presentate dai contribuenti entro il termine prorogato che, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, è quello **del 31/10/2017**.



N.B.: il contribuente che intende fruire del beneficio ma

- **non ha presentato l'istanza di interpello** prevista
 - o, nonostante la presentazione, **non ha ricevuto risposta positiva**
- deve separatamente indicare nella dichiarazione dei redditi gli elementi conoscitivi individuati con Prov. Entrate.

Interpello (codice 1): barrare in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello.

Interpello (codice 2): barrare in caso di presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva.

Elementi conoscitivi		Conferimenti art. 10, co. 2		Conferimenti col. 2 sterilizzati		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)		Corrispettivi col. 4 sterilizzati	
RS115	Interpello 1	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)		Corrispettivi col. 6 sterilizzati		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)		Conferimenti col. 8 sterilizzati	
	6	,00	7	,00	8	,00	9	,00	
	10	,00	11	,00	12	,00	13	,00	
MOD. REDDITI SC 2017		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)		Conferimenti col. 10 sterilizzati		Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)		Incrementi col. 12 sterilizzati	

DECORRENZA DELLE NOVITA' E CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

DECORRENZA DELLE NOVITA'

La **relazione illustrativa al D.M. 03/08/2017** ha precisato che:

- ⇒ la **decorrenza** delle suddette disposizioni non può che essere coincidente con il **periodo d'imposta successivo** a quello di entrata in vigore del medesimo decreto e
- ⇒ che **dovrà tenersi conto delle disposizioni in esso previste** anche in relazione ai fenomeni rilevati nei periodi d'imposta precedenti.

Pertanto, tenuto conto della decorrenza delle nuove disposizioni:

- per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **le nuove norme** della disciplina antielusiva speciale,
- trovano applicazione a partire dal **periodo d'imposta 2018** (che è quello successivo all'anno di entrata in vigore del D.M. 03/08/2017).

La CM 26/2017 chiarisce che nel **determinare l'incremento di capitale proprio relativo al 2018** sarà necessario **tenere in considerazione** tutte le **operazioni**, rientranti nell'ambito del nuovo art. 10, poste in essere **dal 2011 al 2018**.

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

L'art. 12 del nuovo decreto introduce la **clausola di salvaguardia** in forza della quale:

- ➔ con riferimento ai **periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2010 e fino al 2017**
- ➔ **sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della variazione del capitale proprio**, relativa ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni diverse da quelle emanate in attuazione dell'art. 13-bis DL 244/2016, anche se non coerenti con le stesse.



Pertanto, **per effetto della clausola di salvaguardia, per i periodi d'imposta dal 2011 al 2017:**

- i **comportamenti** posti in essere dai contribuenti con la presentazione della dichiarazione dei redditi **sono salvaguardati, indipendentemente dall'effetto positivo/negativo** sulla determinazione della base agevolata ACE
- è **preclusa** la presentazione di dichiarazioni integrative per operare le correzioni in relazione ai comportamenti collegati alle nuove disposizioni dell'art. 10 del D.M. 03/08/2017.

EVENTUALI EFFETTI SULLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2017

In ragione della clausola di salvaguardia, considerando che per i periodi d'imposta 2016 e 2017 non risultano ancora scaduti i termini di presentazione della dichiarazione:

- **"i comportamenti cristallizzati non sono suscettibili di contestazione"**
- tuttavia, il **contribuente ha la facoltà di applicare anticipatamente**, in maniera totale (e non parziale in quanto trattasi di modifiche che configurano un nuovo regime), **le nuove disposizioni** dell'art. 10.

Per il periodo d'imposta 2016 di cui sono ancora pendenti i termini di presentazione della dichiarazione, **al fine di tenere conto delle novità è possibile:**

- per coloro che hanno già provveduto alla presentazione della dichiarazione prima dei chiarimenti forniti con la C.M. 26/2017 (pubblicata in data 26/10/2017)
- procedere alla rettifica della stessa entro il termine di 90 giorni.

SINTESI DEL PERIMETRO TEMPORALE DELLE NORME ANTIELUSIVE

Annualità fino al 2015: non è possibile la presentazione di dichiarazioni integrative per anticipare la fruizione delle novità

Annualità 2016 e 2017 (soggetti con i termini di dichiarazione ancora pendenti): possibile fruizione anticipata in dichiarazione delle novità

GESTIONE DELLE ISTANZE DI INTERPELLO IN CORSO DI ISTRUTTORIA

In riferimento alle istanze di interpello probatorio riferite al periodo d'imposta 2016 ancora in fase di istruttoria, possono verificarsi i seguenti casi:

CASI	RICHIEDA O MENO DI DOCUMENTAZIONE INTEGRATIVA	APPLICAZIONE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI
I CASO	Notifica o comunicazione dell'ufficio al contribuente di richiesta di documentazione integrativa	In sede di risposta, il contribuente, previa fornitura della relativa documentazione, può manifestare l'intenzione di avvalersi delle nuove disposizioni
II CASO	Non notifica o comunicazione dell'ufficio al contribuente di richiesta di documentazione integrativa	Il contribuente può comunque manifestare la volontà di avvalersi delle nuove disposizioni, inviando una integrazione spontanea entro la scadenza dei termini di risposta dell'istanza originariamente presentata



La **risposta dell'ufficio** all'istanza integrata avverrà entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione richiesta o dall'avvenuta integrazione spontanea.