

CIRCOLARE N.26 /E DEL 26/10/2017



Agenzia delle entrate
Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Nuovo regime di determinazione dell'agevolazione ACE

INDICE

Premessa	3
1. Preventività delle istanze di interpello probatorio e proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni.....	4
2. Decorrenza della nuova disciplina antielusiva di cui all'articolo 10 del nuovo decreto ACE	6

Premessa

Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017 è stata operata la revisione delle disposizioni di attuazione della disciplina concernente l'Aiuto alla crescita economica (di seguito agevolazione ACE), introdotta dall'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Il citato decreto (d'ora in avanti nuovo Decreto ACE), come descritto nella relazione illustrativa, interviene su diversi aspetti della disciplina agevolativa. In particolare, si occupa:

- a) della revisione delle disposizioni di attuazione dell'ACE finalizzate a gestire gli effetti delle modifiche apportate con il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139 in tema di composizione e struttura del bilancio dei soggetti diversi da coloro che applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS;
- b) dell'aggiornamento delle disposizioni per le persone fisiche e le società di persone esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria a seguito delle modifiche operate dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (cd. legge di bilancio per il 2017);
- c) di fornire chiarimenti su alcuni aspetti operativi che hanno determinato incertezze in ordine alla determinazione dell'ACE per i precedenti periodi d'imposta;
- d) della rivisitazione delle disposizioni antielusive, alla luce della esperienza di questi primi anni di applicazione dell'agevolazione ACE, nonché dell'inserimento di ulteriori disposizioni di dettaglio.

Tenuto conto di quanto previsto nella relazione al decreto, si ritiene

opportuno fornire alcuni chiarimenti in relazione alle questioni di seguito elencate:

- preventività delle istanze di interpello probatorio e proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni;
- decorrenza della nuova disciplina antielusiva di cui all'articolo 10 del nuovo decreto ACE.

1. Preventività delle istanze di interpello probatorio e proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni.

Con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 26 luglio 2017 sono stati prorogati i termini per l'assolvimento di alcuni adempimenti correlati alla presentazione, trasmissione e comunicazione di dichiarazioni fiscali o altri elementi.

In particolare, l'art. 1, c. 1, lettera b) dispone che sono presentate entro il 31 ottobre 2017 le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive:

- a) dei soggetti indicati nell'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (che dovevano essere presentate dal 1° luglio 2017 ed entro il 30 settembre 2017);
- b) dei soggetti di cui al comma 1-bis dell'articolo 83 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (che dovevano essere presentate dal 1° luglio 2017 ed entro il termine di cui all'articolo 13-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19).

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 11, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante Statuto dei diritti del contribuente, il contribuente può interpellare

l'amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere relativamente ad un caso concreto e personale con riferimento alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (cd. interpello probatorio).

In tale ambito rientrano le istanze previste ai fini del riconoscimento del beneficio ACE di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, in presenza di sterilizzazioni derivanti da operazioni potenzialmente suscettibili di comportare indebite duplicazioni di benefici, ai sensi dell'articolo 10 del decreto ministeriale 14 marzo 2012 (interpello non più obbligatorio per effetto delle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156).

Nel paragrafo 3.1.1. della Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, è stato chiarito che le istanze di interpello (indipendentemente dalla tipologia di appartenenza) devono essere presentate entro la scadenza dei termini ordinari di presentazione della dichiarazione, per tale intendendosi i termini entro cui deve essere effettuato l'adempimento ed a nulla rilevando la possibilità di presentare una dichiarazione sostitutiva entro il termine di 90 giorni di cui all'articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 né, tanto meno, la possibilità di emendare la dichiarazione ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del citato decreto.

Ciò premesso, in considerazione della proroga, tutte le istanze di interpello relative al periodo d'imposta 2016, ivi incluse quelle di tipo probatorio relative alla agevolazione ACE, vanno considerate ammissibili se presentate dai contribuenti entro il termine prorogato con l'art. 1, c. 1, lettera b) del DPCM 26 luglio 2017.

Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare si tratta delle istanze da presentare entro il 31 ottobre 2017.

2. Decorrenza della nuova disciplina antielusiva di cui all'articolo 10 del nuovo decreto ACE

Come segnalato nella relazione illustrativa al decreto del 3 agosto 2017, una delle modifiche alla disciplina di attuazione di maggior rilievo è costituita dalla rimodulazione della disciplina antielusiva speciale di cui all'articolo 10 del decreto ACE, per effetto della quale operano sterilizzazioni della base agevolabile.

Tale modifica si è resa necessaria al fine di intercettare ipotesi di duplicazione del beneficio ACE, a fronte di un'unica immissione di denaro nell'ambito di un gruppo di società, operata per il tramite di operazioni intercorse con soggetti, pur appartenenti al medesimo gruppo, residenti in Paesi diversi dall'Italia.

Nella sezione "Disposizioni comuni" ed, in particolare, nell'articolo 10 del decreto 3 agosto 2017, è contenuta la nuova disciplina antielusiva speciale tendente ad evitare che, nell'ambito dei gruppi societari, si verifichino effetti moltiplicativi del beneficio. In sintesi, gli interventi del legislatore hanno riguardato:

- a) l'individuazione di una nozione di "gruppo" rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina antielusiva;
- b) la ridefinizione del perimetro di applicazione della disciplina antielusiva mediante la sua estensione anche alle operazioni che hanno come controparti soggetti del gruppo non direttamente agevolabili (come, ad esempio, i soggetti non residenti);

- c) l'introduzione di alcune esimenti in relazione all'indagine sulla composizione della compagine sociale che deve essere effettuata in presenza di conferimenti provenienti dall'estero qualora, ai sensi del nuovo comma 4, vi siano uno o più soci (anche non controllanti) localizzati in Stati o territori che non consentono un adeguato scambio di informazioni.

In particolare, il comma 4 dell'articolo 10 prevede che l'indagine sulla composizione della compagine sociale debba essere effettuata tenendo in considerazione le seguenti due esimenti:

- presenza di una società quotata: circostanza nella quale si valuta solo la composizione della compagine sociale dei soci controllanti in base ai requisiti di cui all'articolo 2359 del codice civile;
- presenza di un fondo di investimento regolamentato e localizzato in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni: circostanza nella quale non si richiedono informazioni in merito ai sottoscrittori del fondo medesimo.

Inoltre, è stato introdotto un nuovo comma 5 che, in presenza di conferimenti provenienti da soggetti localizzati in paesi che non consentono lo scambio di informazioni, dispone una regola di distribuzione proporzionale delle sterilizzazioni da operare in presenza di più conferitarie nel perimetro del gruppo.

Come precisato nella relazione illustrativa al decreto 3 agosto 2017 la decorrenza di tali disposizioni - nel rispetto di quanto stabilito dall'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) - *“non può che essere coincidente con il periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

Tenuto conto della decorrenza delle nuove disposizioni, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quindi, le norme della disciplina antielusiva speciale, nella nuova formulazione, trovano applicazione a partire dal **periodo d'imposta 2018** (periodo d'imposta successivo a quello in corso all'entrata in vigore del decreto, ossia il 2017). Nel determinare l'incremento di capitale proprio relativo al 2018 sarà necessario tenere in considerazione tutte le operazioni, rientranti nell'ambito del nuovo articolo 10, poste in essere dal 2011 al 2018.

Tuttavia, l'articolo 12, comma 2, del decreto, prevede una clausola di salvaguardia per i comportamenti pregressi coerenti e non coerenti, secondo la quale *“Con riferimento ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto 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'articolo 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244 convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 27 febbraio 2017, n. 19, anche se non coerenti con le stesse”*.

Per effetto della clausola di salvaguardia, pertanto, per i periodi d'imposta dal 2011 al 2017, i comportamenti posti in essere dai contribuenti attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi sono salvaguardati, a prescindere dall'effetto positivo o negativo sulla determinazione dell'agevolazione stessa; deve, quindi, considerarsi preclusa ai contribuenti la presentazione di dichiarazioni integrative finalizzate a correggere le dichiarazioni presentate in relazione ai comportamenti collegati alle disposizioni dell'articolo 10 del nuovo decreto ACE.

Tenuto conto che, al momento della pubblicazione della presente circolare,

per i periodi d'imposta 2016 e 2017 i termini di presentazione della dichiarazione non sono ancora scaduti, è opportuno rammentare che per effetto della clausola di salvaguardia, i comportamenti cristallizzati nelle predette dichiarazioni non sono suscettibili di contestazione; è rimessa al singolo contribuente la facoltà di anticipare, purché integralmente, le disposizioni dell'art. 10 del nuovo decreto ACE. Non si ritiene possibile, invece, una parziale applicazione della stessa atteso che le modifiche delle disposizioni antielusive configurano un nuovo regime che va applicato nella sua interezza.

Per il periodo d'imposta 2016 – per il quale, come già precisato, sono ancora pendenti i termini di presentazione della dichiarazione per effetto della proroga disposta dal richiamato DPCM 26 luglio 2017 – i contribuenti che abbiano già presentato la dichiarazione prima della pubblicazione dei presenti chiarimenti possono procedere a rettificare la stessa, al fine di tener conto delle novità del decreto, entro il termine di 90 giorni ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Alla luce dei predetti chiarimenti, con riferimento alle istanze di interpello probatorio riferite al periodo di imposta 2016 ancora in fase di istruttoria:

- i contribuenti cui sia stata notificata una richiesta di documentazione integrativa, ai sensi dell'articolo 4.3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 4 gennaio 2016, in sede di risposta possono valorizzare l'intenzione di avvalersi delle nuove disposizioni del decreto ACE, fornendo la relativa documentazione;
- i contribuenti che abbiano presentato un'istanza in corso di valutazione e che non abbiano ricevuto richiesta di documentazione integrativa possono

comunque manifestare la volontà di avvalersi dell'applicazione delle nuove disposizioni, inviando una integrazione spontanea entro la scadenza dei termini di risposta dell'istanza originariamente presentata.

Per esigenze di omogeneità di trattamento, gli uffici forniranno risposta alle istanze così integrate entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione richiesta o dalla avvenuta integrazione spontanea.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)