

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

2 OTTOBRE

2017

37

ACE

Disciplina antielusiva

REDDITI D'IMPRESA

- Principio di derivazione rafforzata
- Costo dei terreni dei distributori di carburanti

REATI TRIBUTARI

Interruzione dei termini prescrizionali

IVA

Soggettività passiva degli enti pubblici

ACCERTAMENTO

Obbligatorietà del contraddittorio nella rettifica induttiva

LAVORO DIPENDENTE

Rimborso spese per uso aziendale dei cellulari personali

AGRICOLTURA

Contratti di rete tra imprese agricole

Allegato – Tributi locali

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Comunicazioni IVA e ravvedimento
- Indici sintetici di affidabilità fiscale
- Transfer pricing
- Enti del terzo settore
- Immobili assegnabili in via agevolata
- Compensi ai giudici di pace

Anno XL - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216059



5 000002 160592



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

di Giulio Andreani e Gianfranco Ferranti

COMMENTARI IPSOA

Il Commentario **“Testo unico imposte sui redditi”** è un uno strumento indispensabile per orientarsi nell’ambito di una materia molto articolata e complessa.

Partendo dall’articolo del TUIR, approfondisce **le tematiche più rilevanti**, la **principale normativa complementare**, gli **orientamenti giurisprudenziali** e di **prassi**, i **documenti dell’Assonime** e delle **altre istituzioni** del mondo professionale e delle imprese.

La struttura dell’opera è pensata per fornire **l’inquadramento della materia attraverso un approccio sistematico** arricchito dalle **interpretazioni degli Autori** sull’applicazione delle disposizioni, grazie anche a **numerosi esempi**.



Scarica subito l’estratto gratuito al link:
<http://shop.wki.it/TUIR>

Agevolazioni

Rimodulato il perimetro di applicazione della disciplina antielusiva ACE

Il D.M. 3 agosto 2017, in materia di Aiuto alla crescita economica, ha rimodulato il perimetro di applicazione della disciplina antielusiva ACE, per attrarre fenomeni che, nel contesto precedente, potevano restarne esclusi ingiustificatamente. Non è più richiesto che le operazioni a rischio abuso intercorrano tra soggetti del gruppo che possono beneficiare dell'ACE, essendo sufficiente che anche un solo "soggetto ACE" sia incluso nel gruppo. La nuova definizione di gruppo comporta quindi l'applicazione delle disposizioni antielusive anche alle operazioni intercorse con società non residenti, se appartenenti al medesimo gruppo, o con persone fisiche controllanti, ipotesi che prima sfuggivano alla disciplina antielusiva.

di Giacomo Albano e Luca Miele

2843

Redditi d'impresa

Le disposizioni correttive e integrative del Decreto attuativo del principio di derivazione rafforzata

Il D.M. 3 agosto 2017 completa il quadro di riferimento del principio di derivazione rafforzata introdotto dall'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016, precisando quali sono le disposizioni dei D.M. n. 48/2009 e 8 giugno 2011, valevoli per i soggetti IAS/IFRS, che possono trovare applicazione anche nei confronti delle imprese che adottano i principi contabili nazionali. Al contempo, il Decreto modifica e chiarisce, per alcuni aspetti, la stessa disciplina del D.M. 8 giugno 2011, con impatto anche sulla fiscalità delle imprese IAS adopter. Gli interventi correttivi sono di varia natura: alcuni sono in linea con la prassi applicativa già seguita dalla generalità delle imprese IAS adopter, mentre altri, in qualche misura, se ne allontanano.

di Angelo Garcea

2851

Ammortizzabile il costo dei terreni dei distributori di carburanti

Anche se con un ritardo davvero inspiegabile, intervengono le Sezioni Unite, con sentenza n. 10225/2017, a chiarire che, anche in tema di determinazione del reddito d'impresa, è ammortizzabile il costo di acquisizione del terreno costituente area di sedime di un impianto di distribuzione di carburante e che, dunque, al termine della sua utilizzazione, tale bene non è più utilizzabile in ragione del deperimento (economico, se non fisico). Il pregio della decisione è dunque quello di avere finalmente superato l'equivoco per cui la piena operatività della regola dell'ammortizzabilità del costo del bene strumentale posta dalle norme civilistiche (art. 2426 c.c.) e fiscali (T.U.I.R.), per il caso di "vita utile" limitata nel tempo, non è ostacolata dalla mancata, espressa menzione dei terreni nel D.M. 31 dicembre 1988, richiamato dall'art. 67 del T.U.I.R., trattandosi di fonte normativa che individua i soli coefficienti e non già le tipologie di beni in ordine ai quali opera l'ammortamento.

di Mario del Vaglio

2858

Reati tributari

Le conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte UE sulla vicenda Taricco: un contributo non risolutivo

L'Avvocato Generale UE ha formulato le sue conclusioni sulla questione pregiudiziale che la Corte costituzionale ha sollevato, avanti la Corte di Giustizia UE, sulle implicazioni interne della sentenza Taricco. Emergono, con chiarezza, le carenze della normativa UE e il tentativo dell'Avvocato Generale UE di delineare un sistema di regole, a suo avviso idoneo a colmare delle lacune, prescindendo dalla disciplina esistente e anche da quella in itinere.

di Piermaria Corso

2871

IVA

Enti pubblici: soggettività passiva in bilico

Secondo la Corte di cassazione, la cessione fatta da un Comune di bene immobile avente natura strumentale (colonia marina) non rientra nel campo applicativo IVA ed è soggetta a imposta di registro, se la gestione dell'immobile nell'esercizio dell'attività commerciale è cessata da tempo. Né l'operazione rileva ai fini dell'IVA per effetto dell'attività liquidatoria del bene precedentemente utilizzato nell'esercizio dell'impresa, posto che, per i giudici, una fase di liquidazione sarebbe ammissibile solo in presenza di un effettivo svolgimento di attività commerciale, circostanza che, tuttavia, non ricorreva nella fattispecie, essendosi l'ente proprietario limitato ad atti di gestione patrimoniale. Le conclusioni cui perviene la sentenza della Suprema Corte n. 16534/2017 meritano di essere approfondite, sia per gli effetti che possono derivare in capo a soggetti coinvolti in analoghe situazioni, sia per svolgere alcune considerazioni di portata più generale, in special modo con riferimento al concetto di esercizio dell'impresa.

di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta

2876

Accertamento

Il contraddittorio è obbligatorio per la generalità delle rettifiche induttive con metodo analitico-contabile

Con la sentenza n. 12631/2017, la Sezione tributaria della Corte di cassazione sfiora tre problemi nodali per gli operatori del settore fiscale. Il primo interessa la dialettica probatoria in sede istruttoria e giudiziale. Il secondo riguarda l'obbligo motivazionale di adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale. Il terzo concerne l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale nella rettifica induttiva con il metodo analitico-contabile. L'elemento comune alle tre problematiche risiede nella partecipazione del contribuente alla formazione procedimentalizzata della pretesa impositiva: da un lato, il dialogo con la Pubblica amministrazione costituisce un elemento fondamentale nella formazione del materiale probatorio, dall'altro, esso trova il proprio punto di emersione nella motivazione del provvedimento amministrativo.

di Leda Rita Corrado

2887

Lavoro dipendente

Tassazione piena per il rimborso spese per uso anche aziendale di cellulari personali del dipendente

Con la risoluzione n. 74/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha chiarito il trattamento fiscale del 50% delle spese rimborsate dal datore di lavoro in relazione all'utilizzo del telefono cellulare per finalità anche aziendali. In particolare, a parere dell'Amministrazione finanziaria il rimborso deve scontare la tassazione piena come reddito di lavoro dipendente in quanto il rimborso forfetario è escluso dalla base imponibile solo nell'ipotesi in cui tale criterio sia stato previsto dal legislatore.

di Giovanni Renella

2895

Agricoltura

I contratti di rete tra imprese agricole

Le reti d'impresa costituiscono una nuova forma di aggregazione funzionale per le imprese. L'attuale disciplina è il risultato di diversi passaggi legislativi compiuti nell'arco di pochi anni, che hanno progressivamente mutato ed esteso i caratteri strutturali dell'istituto. Una delle declinazioni del contratto di rete è quella disciplinata dal D. L. n. 91/2014, con il quale il legislatore ha esteso tale istituto al settore dell'agricoltura, ampliando il novero delle tradizionali forme di cooperazione già previste nel nostro ordinamento quali le cooperative e i consorzi. A distan-

za di due anni dall'introduzione del citato Decreto, l'Agenzia delle entrate ha fornito, con la risoluzione n. 75/E/2017, una propria interpretazione sulla corretta applicazione della norma, oltre a delinearne gli effetti prodotti ai fini fiscali in capo ai singoli retisti.

di Massimo Bagnoli e Maria Cavaliere

2900

Processo tributario

Insufficiente sottoscrizione della sentenza da parte dei giudici: vizio di nullità sanabile

L'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992 - al pari dell'art. 132 c.p.c. - prevede che la sentenza tributaria debba essere sottoscritta dal Presidente del collegio giudicante e dal giudice estensore. Ebbene, secondo l'interpretazione resa dalle SS.UU. nella sua attività nomofilattica, la sentenza emessa dal giudice in composizione collegiale, priva però di una delle due sottoscrizioni normativamente previste, è affetta da nullità sanabile, trattandosi di sottoscrizione insufficiente (c.d. manchevole) e non mancante, riconducibile, dunque, al di fuori di ogni ragionevole dubbio, al giudice collegiale che l'ha deliberata.

di Carlo Ferrari e Samanta Camarda

2906



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 20 settembre 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02.82476.017 - Fax 02.82476.600

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02.82476.1 - Fax 02.82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02.824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,

ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Rimodulato il perimetro di applicazione della disciplina antielusiva ACE

di Giacomo Albano (*) e Luca Miele (**)

Il **D.M. 3 agosto 2017**, in materia di Aiuto alla crescita economica, ha rimodulato il perimetro di applicazione della **disciplina antielusiva ACE**, per attrarre fenomeni che, nel contesto precedente, potevano restarne esclusi ingiustificatamente. Non è più richiesto che le operazioni a rischio abuso intercorrano tra soggetti del gruppo che possono beneficiare dell'ACE, essendo **sufficiente** che anche **un solo "soggetto ACE"** sia incluso nel **gruppo**. La nuova definizione di gruppo comporta quindi l'applicazione delle disposizioni antielusive anche alle **operazioni** intercorse con **società non residenti**, se appartenenti al medesimo gruppo, o con **persone fisiche controllanti**, ipotesi che prima sfuggivano alla disciplina antielusiva.

Il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017, in materia di Aiuto alla crescita economica (da qui in avanti il Decreto) (1), è stato emanato in attuazione dell'art. 13-bis, comma 11, del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (2) con la finalità specifica di coordinare la normativa ACE per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali con quella prevista per i soggetti che applicano i nuovi OIC introdotti per effetto del D.Lgs. n. 139/2015.

Il Decreto, tuttavia, non si è limitato a recepire quanto imposto dalla norma primaria, ma si è spinto oltre, per integrare o correggere alcune disposizioni attuative contenute nel precedente Decreto del 2012 che nei primi anni di applicazione dell'agevolazione sono risultate insufficienti o non idonee a disciplinare i meccanismi di funzionamento dell'incentivo.

In particolare, il Decreto ha operato una revisione della disciplina antielusiva speciale, con la finalità - espressa nella relazione illustrativa al Decreto stesso - "di intercettare le ipotesi di

uplicazione 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".

La disciplina antielusiva specifica nel Decreto del 2012

Il Decreto attuativo del 14 marzo 2012 prevede (va) alcune fattispecie antielusive, al ricorrere delle quali opera un meccanismo automatico di sterilizzazione della base ACE (3). Queste ultime sono rappresentate da:

1. conferimenti in denaro in favore di società del gruppo (che comportano una sterilizzazione in capo al conferente);
2. conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti controllati da soggetti residenti (che comportano una sterilizzazione in capo al conferitario);
3. conferimenti in denaro provenienti da soggetti - anche al di fuori del gruppo - non resi-

(*) *Dottore commercialista, Partner Studio Legale Tributario EY*

(**) *Dottore commercialista, of counsel Studio tributario e societario, Deloitte*

(1) Disposizioni di revisione del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 marzo 2012, recante "Disposizioni di attuazione dell'art. 1 del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, concernente l'Aiuto alla Crescita Economica (ACE)".

(2) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19.

(3) Come illustrato più in dettaglio di seguito, la normativa antielusiva prevista dal Decreto del 2012 continua ad applicarsi fino al termine dell'esercizio in corso alla data di emanazione del Decreto del 3 agosto, per cui la nuova disciplina troverà applicazione dal 1° gennaio 2018 nella generalità dei casi.

denti domiciliati in Paesi che non consentono lo scambio di informazioni (che comportano una sterilizzazione in capo al conferitario);

4. acquisizione di partecipazioni ed aziende da società del gruppo (che comportano una sterilizzazione in capo al soggetto che effettua l'acquisto) (4);

5. incremento dei crediti di finanziamento nei confronti di società del gruppo (che comportano una sterilizzazione in capo al finanziatore).

I meccanismi di neutralizzazione previsti dalle disposizioni antielusive ACE sono finalizzati non tanto a limitare la fruibilità del beneficio in presenza di impieghi del capitale proprio ritenuti "non meritevoli", ma piuttosto ad evitare - nell'ambito dei gruppi societari - fenomeni moltiplicativi dell'agevolazione, ovvero "evitare che a fronte di una sola immissione di denaro possa essere moltiplicata la base di calcolo dell'ACE mediante una reiterazione di atti di apporto a catena all'interno delle società del gruppo" (5).

A tal fine, il concetto di "gruppo" che determina l'ambito di applicazione della disciplina antielusiva è individuato dal comma 1 dell'art. 10 del Decreto ACE del 2012 che fa riferimento "ai soggetti di cui agli artt. 2 e 8, che nel corso del periodo di imposta potevano considerarsi controllanti in base all'art. 2359 del Codice civile, di soggetti di cui ai medesimi artt. 2 e 8 o che sono controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante".

Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 21/E/2015 (6), nel contesto del Decreto del 2012 le disposizioni antielusive si rendono applicabili soltanto qualora le operazioni sopra elencate avvengono tra società, enti commerciali residenti, stabili organizzazioni di enti commerciali non residenti e imprenditori individuali - in sostanza soggetti inclusi nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione ACE - e appartenenti al me-

desimo "gruppo" (ovvero controllanti in base all'art. 2359 del Codice civile o controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante).

Restano quindi escluse da tale nozione di "gruppo" le operazioni (di conferimento, di compravendita di partecipazioni ed aziende e di finanziamento) poste in essere nei confronti di soggetti esclusi dall'ambito di applicazione dell'ACE, in particolare le società estere, ma anche le persone fisiche che agiscono al di fuori dell'attività d'impresa e gli enti non commerciali.

L'esclusione dei soggetti non residenti dall'ambito di applicazione della disciplina antielusiva non opera, evidentemente, per le fattispecie dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti controllati da soggetti residenti e dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti residenti in Paesi non collaborativi, considerato che in tali ipotesi la residenza estera del soggetto conferente è espressamente prevista dalla norma (anzi, è il presupposto che faceva scattare l'ipotesi di sterilizzazione). Per i conferimenti provenienti da Stati *black list* non è neanche richiesto che il conferente sia un soggetto controllante, potendo essere anche un socio di minoranza.

La disciplina antielusiva prevista dal D.M. 14 marzo 2012 può essere disapplicata - autonomamente o tramite la presentazione (facoltativa) di istanza di interpello - qualora sia dimostrabile che nel caso specifico l'operazione presuntivamente abusiva non abbia comportato alcuna impropria duplicazione del beneficio ACE in capo ai soggetti del gruppo.

A seguito della riforma degli interpelli operata dal D.Lgs. n. 156/2015, l'interpello ACE rientra tra gli interpelli c.d. probatori (7), attraverso i quali il contribuente può ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori richiesti dalla norma ai fini dell'accesso a un determinato re-

(4) Queste due fattispecie erano già enunciate nella norma primaria quali decrementi del capitale proprio (art. 1, comma 4, del D.L. n. 201/2011) ma il Decreto di attuazione ha più precisamente regolato l'ambito di applicazione delle stesse, collocandole tra le ipotesi antielusive.

(5) Così la relazione illustrativa al D.M. del 14 marzo 2012.

(6) Che ha di fatto confermato quanto già chiarito nella circolare n. 12/E/2014.

(7) Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016.

gime fiscale (o della non operatività di determinate limitazioni), nei casi espressamente previsti.

La categoria degli interpelli probatori si caratterizza per la facoltatività, nel senso che il contribuente può accertare autonomamente la sussistenza o meno dei presupposti che giustificano l'applicazione di un regime diverso da quello ordinariamente stabilito; pertanto, in ambito ACE, l'impresa può disapplicare autonomamente le cause di sterilizzazione qualora ritenga che nello specifico non sussistano i presupposti antielusivi che la norma intende colpire.

La possibilità di disapplicare le norme antielusive specifiche è concessa in relazione a tutte le fattispecie disciplinate dal Decreto attuativo; in proposito, l'Agenzia delle entrate aveva in un primo momento negato la possibilità di disapplicare la sterilizzazione con riferimento alla fattispecie dei conferimenti provenienti da soggetti domiciliati in Paesi che non consentono lo scambio di informazioni (circolare n. 12/E/2014), salvo poi rivedere la propria tesi restrittiva nella circolare n. 21/E/2015 (8).

Resta esclusa dalle ipotesi antielusive - essendo qualificata quale norma "di sistema" - la sterilizzazione introdotta dalla Legge di bilancio 2017 relativa all'incremento dei titoli e valori mobiliari; ne consegue che la stessa non può costituire oggetto di disapplicazione (circolare n. 8/E del 7 aprile 2017).

SOLUZIONI OPERATIVE

Interpello ACE

A seguito della riforma degli interpelli operata dal D.Lgs. n. 156/2015, l'interpello ACE rientra tra gli **interpelli c.d. probatori**, attraverso i quali il contribuente può ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori richiesti dalla norma ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale (o della non operatività di determinate limitazioni), nei casi espressamente previsti. La categoria degli interpelli probatori si caratterizza per la **facoltatività**, nel senso che il contribuente può accertare autonomamente la sussistenza o meno dei presupposti che giustificano l'applicazione di un regime diverso da quello ordinariamente stabilito; pertanto, in ambito ACE, l'impresa può **disapplicare** autonomamente le **cause di sterilizzazione** qualora ritenga che nello specifico **non** sussistano i **presupposti antielusivi** che la norma intende colpire.

Il nuovo perimetro di applicazione della normativa antielusiva

In tale contesto normativo vanno inquadrare le modifiche alla disciplina antielusiva recate dal Decreto del 3 agosto che ne ha rimodulato il perimetro di applicazione per attrarre fenomeni che, nel contesto precedente, potevano restarne ingiustificatamente esclusi.

L'art. 10, comma 1, del Decreto stabilisce il nuovo ambito di applicazione della normativa antielusiva specifica, prevedendo che le ipotesi di sterilizzazione si applicano "ai soggetti appartenenti al medesimo gruppo, nell'ambi-

to del quale è presente almeno uno dei soggetti di cui agli artt. 2 e 8". Pertanto, non è più richiesto, come avvenuto finora, che le operazioni a rischio abuso intercorrano tra soggetti del gruppo che possono beneficiare dell'ACE, essendo sufficiente che anche un solo "soggetto ACE" sia incluso nel gruppo. A tal fine si considerano società del gruppo le società controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto, 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.

Restano quindi escluse dalla definizione di gruppo le società soggette al comune controllo dello Stato ed altri enti pubblici, per le quali il legislatore ha escluso evidentemente il rischio che il controllo unitario dell'azionista pubblico

(8) In tale ipotesi, peraltro, secondo le Entrate per ottenere la disapplicazione della disciplina antielusiva specifica sarà necessario fornire contestualmente:

a) le informazioni e la documentazione necessarie a dimostrare, in modo inequivocabile, la provenienza dei conferimenti da un soggetto residente in un Paese *white listed* al fine di ov-

viare alla mancanza di scambio di informazioni con il Paese *non white listed*;

b) le informazioni e la documentazione necessarie a dimostrare l'assenza di fenomeni di duplicazione dell'agevolazione ACE.

si possa prestare a fenomeni di natura elusiva. In caso contrario, infatti, sarebbero state attratte alla disciplina antielusiva operazioni tra società che non hanno alcun rapporto partecipativo e alcuna direzione unitaria, accomunate esclusivamente dalla circostanza di essere soggette al comune controllo dello Stato.

La nuova definizione di gruppo comporta quindi l'applicazione delle disposizioni antielusive anche alle operazioni intercorse con società non residenti, se appartenenti al medesimo gruppo, o con persone fisiche controllanti (9), ipotesi che prima sfuggivano alla disciplina antielusiva.

Le "nuove" ipotesi di sterilizzazione

Inquadrata in tal modo la nozione di "gruppo", i commi 2 e 3 dell'art. 10 individuano le operazioni effettuate tra società appartenenti al medesimo gruppo al verificarsi delle quali opera il meccanismo di neutralizzazione della base di calcolo dell'ACE.

Come evidenziato nella relazione illustrativa al Decreto, anche nel nuovo contesto la finalità perseguita dalle norme antielusive specifiche è quella di colpire quelle operazioni che potrebbero prestarsi al raggiungimento di fini elusivi "nel presupposto che la direzione unitaria e la pluralità soggettiva presente all'interno del gruppo favoriscono capitalizzazioni di comodo".

Per quanto concerne le fattispecie che comportano la sterilizzazione, è confermata innanzit-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Nuove ipotesi di sterilizzazione

Il D.M. 3 agosto 2017 stabilisce il nuovo ambito di applicazione della normativa antielusiva ACE, prevedendo che le ipotesi di **sterilizzazione** si applicano ai **soggetti** appartenenti al medesimo **gruppo**, nell'ambito del quale è presente almeno uno dei soggetti normativamente previsti. Per quanto riguarda le fattispecie che comportano la sterilizzazione, è confermata innanzitutto la **riduzione della base ACE**, in capo al conferente, per i **conferimenti in denaro** a favore di soggetti del **gruppo**. Inoltre, anche i conferimenti in denaro che vengono effettuati in favore di **società di capitali** (o enti equiparati) **non residenti**, se appartenenti al gruppo, determinano **penalizzazioni** a carico della società conferente. **Non** rilevano, invece, i conferimenti **"virtuali"** derivanti dai finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci a favore delle società del gruppo.

to la riduzione della base ACE, in capo al conferente, per i conferimenti in denaro a favore di soggetti del gruppo (art. 10, comma 2); la relazione illustrativa conferma in proposito che la norma mira ad evitare che a fronte di una sola immissione di denaro possa essere moltiplicata la base di calcolo dell'ACE mediante una reiterazione di atti di apporto a catena all'interno delle società del gruppo. Come per il passato, si ritiene che la fattispecie possa quindi essere disattivabile nei casi in cui la base ACE del conferente derivi solo da utili accantonati a riserva (circolari n. 12/E/2014 e n.

21/E/2015) e non da precedenti apporti dei soci (10).

Come già evidenziato, i conferimenti da sterilizzare - in capo alla conferente - sono quelli effettuati in favore di altre società ed enti appartenenti al gruppo, a prescindere dalla circostanza che i destinatari dei predetti conferimenti siano soggetti inclusi nell'ambito di applicazione della disciplina ACE. Sulla base della nuova formulazione del comma 1, pertanto, anche i conferimenti in denaro che vengono effettuati in favore di società di capitali (o enti equiparati) non residenti, se appartenenti al gruppo, determinano penalizzazioni a carico della società conferente.

Non rilevano, invece, i conferimenti "virtuali" (e il conseguente incremento del valore delle partecipazioni registrato dal socio che pone in essere l'operazione) derivanti dai finanziamenti

(9) La fattispecie potrebbe ricorrere per l'ipotesi di acquisto di partecipazioni.

(10) A tal fine, come chiarito dalla circolare n. 21/E/2015 sarà necessario verificare anche la presenza di finanziamenti provenienti da altri soggetti del gruppo, al fine di escludere che il

capitale proprio dei predetti soggetti finanziatori abbia subito un incremento mediante conferimento in denaro proveniente da qualsiasi soggetto: rientrante o meno nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione ACE anche non appartenente al gruppo.