

ACCERTAMENTO

Riflessioni sulla duplicazione elusiva dei benefici in tema di ACE

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Il concetto espresso dal comma 1 dell'**articolo 10-bis della Legge 212/2000**, concernente **l'abuso del diritto**, si riferisce a tutte le operazioni che sono **prive di sostanza economica**, le quali sono caratterizzate dalla presenza del rispetto formale delle norme fiscali e di un contenuto tendente alla realizzazione di **vantaggi fiscali indebiti**. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi rideterminando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. Non entrando nel merito del concetto di abuso del diritto, l'intento del presente intervento è quello di approfondire **il campo di azione dello stesso in operazioni relative all'applicazione dell'agevolazione ACE**, per la quale il legislatore tributario ha previsto un provvedimento *ad hoc*, ovverosia **l'articolo 10 del decreto 14 marzo 2012**.

Nella **circolare 12/E/2014**, l'introduzione della disposizione viene giustificata dal fatto che non si è ritenuto sufficiente limitarsi a richiamare le norme antielusive dettate dagli articoli 37, comma 3, e 37-bis del D.P.R. 600/1973, considerando, invece, opportuno introdurre anche **alcune regole specifiche** atte ad assolvere in modo più incisivo la stessa **funzione di cautela fiscale**.

Come noto, l'**articolo 37-bis del D.P.R. 600/1973** è stato abrogato dall'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 128/2015, il quale stabilisce, inoltre, che le disposizioni che richiamano l'articolo 37-bis si intendono riferite all'**articolo 10-bis della L. 212/2000**, in quanto compatibili.

L'articolo 10 del decreto 14 marzo 2012 è senz'altro finalizzato ad evitare **effetti moltiplicativi dell'ACE nell'ambito del medesimo gruppo societario**. Infatti, la disciplina è rivolta alle **operazioni infragruppo**, che per loro natura, in considerazione della direzione unitaria e della pluralità soggettiva presente all'interno del gruppo, possono prestarsi al raggiungimento di fini elusivi, come ad esempio le **capitalizzazioni di comodo**.

In particolare, l'articolo 10 è rivolto ai **soggetti**:

- **controllanti**, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, di altri soggetti;
- **controllati**, anche insieme ad altri soggetti, dalla stessa controllante, ovverosia da soggetti **appartenenti al medesimo gruppo**.

Gli effetti di tipo elusivo sono causati da **un'unica immissione di capitale**, la quale successivamente crea per **più soggetti delle variazioni in aumento dello stesso**.

L'ipotesi sulla quale ci si vuole focalizzare è relativa al **comma 2 dell'articolo 10**, concernente i conferimenti attuati a favore di altri soggetti residenti del gruppo; essa si riferisce all'eventualità in cui vi siano dei **conferimenti di denaro** effettuati successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. In questo caso, per annullare l'effetto elusivo, **la variazione in aumento è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati**, con la precisazione che la riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio.

Affinché l'operazione non venga considerata elusiva, quindi, il soggetto è tenuto a dimostrare che **l'accrescimento del patrimonio netto rilevante ai fini dell'ACE è stato determinato unicamente dall'accantonamento di utili non distribuiti** e che lo stesso non è stato preceduto da:

- **conferimenti** in denaro provenienti da altri soggetti del gruppo;
- **finanziamenti** provenienti da altri soggetti interni al gruppo che hanno aumentato il capitale proprio di soggetti del gruppo mediante la ricezione di conferimenti in denaro.

In sostanza, è necessario dimostrare che l'incremento di capitale proprio non deriva da un'immissione di denaro che ha aumentato, in precedenza, il capitale proprio di un altro soggetto del gruppo. Come ha precisato l'Amministrazione finanziaria nella **circolare 21/E/2015**, è necessaria:

- **la verifica della composizione della base ACE**, al fine di escludere la presenza di conferimenti in denaro provenienti da qualsiasi soggetto, rientrante o meno nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione, anche non appartenente al gruppo;
- **la verifica dei finanziamenti provenienti da altri soggetti appartenenti al 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, anche non appartenente al gruppo.

A titolo esemplificativo giova riportare il caso, trattato all'interno dello stesso documento di prassi, per il quale si conferma l'elusività dell'operazione. L'ipotesi concerne un gruppo costituito da una società madre italiana che controlla al 100% una società residente sempre in Italia. La società madre dapprima usufruisce dell'agevolazione grazie all'incremento di capitale proprio derivante dal processo di quotazione in borsa delle proprie azioni, e conseguentemente effettua un conferimento a favore della controllata. La società madre conferente dovrà applicare la disciplina antielusiva mediante la **sterilizzazione della base ACE** per un ammontare pari all'**apporto in denaro effettuato a favore della controllata**.

Si noti che con le precedenti disposizioni in tema di interpello era necessario, nel caso di specie, presentare **interpello disapplicativo**, come appunto attesta la circolare 21/E/2015:

“ferma restando l'applicazione del precetto antielusivo generale di cui all'articolo 37-bis del DPR 600 del 1973, è però prevista la possibilità di presentare istanze di disapplicazione”. Attualmente, il contribuente può interpellare l'Amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della L. 212/2000, mediante l'**interpello probatorio**, al fine di dimostrare che in relazione alle disposizioni con finalità antielusiva specifica le operazioni effettuate non comportano **duplicazioni** del beneficio.