

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Decreto ministeriale 3 agosto 2017

Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana 11 agosto 2017, n. 187

Revisione delle disposizioni attuative in materia di aiuto alla crescita economica (ACE).

Preambolo

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto il decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19 e, in particolare, l'art. 13-bis, recante «Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il decreto legislativo n. 139 del 2015»;

Visto il comma 11 del citato art. 13-bis con il quale è stabilito che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le 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)», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 19 marzo 2012, al fine di coordinare la normativa ivi contenuta per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali con quella prevista per i soggetti che applicano le disposizioni dello stesso art. 13-bis;

Vista la legge 11 dicembre 2016, n. 232 e, in particolare, i commi da 549 a 553 dell'art. 1 che hanno dettato nuove modalità di determinazione dell'Aiuto alla crescita economica (Ace);

Visto il decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge di conversione 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, e, in particolare, l'art. 1 con il quale è stata introdotta l'Aiuto alla crescita economica (Ace);

Visto il comma 8 dell'art. 1 del citato decreto-legge n. 201 del 2011 che demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la determinazione delle disposizioni di attuazione nonché delle eventuali disposizioni aventi finalità antielusiva specifica;

Visto il 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)»;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi»;

Visto il testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;

Visto l'art. 54 del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, concernente la procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali;

Visti gli articoli 2 e 23 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, concernenti l'istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze ed il relativo trasferimento di funzioni già attribuite al Ministero delle finanze;

Visto l'art. 57 del medesimo decreto legislativo n. 300 del 1999, e successive modificazioni che ha istituito le Agenzie fiscali;

Ritenuto opportuno emanare un nuovo decreto che sostituisca il citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 14 marzo 2012;

Decreta:

Articolo 1

Aiuto alla crescita economica (Ace)

1. Il presente decreto reca le disposizioni di attuazione dell'art. 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, concernente l'aiuto alla crescita economica disposto per le imprese che rafforzano la propria struttura patrimoniale.

Capo I Soggetti IRES

Articolo 2

Soggetti beneficiari

1. Per le società e gli enti indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del Testo unico delle imposte sui redditi (di seguito: TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è ammesso in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato, determinato ai sensi dell'art. 75 del TUIR, l'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Se il periodo di imposta è superiore o inferiore a un anno, la variazione in aumento va ragguagliata alla durata del periodo stesso.

2. Per le società e gli enti commerciali non residenti di cui all'art. 73, comma 1, lettera d), del TUIR, le disposizioni del presente decreto si applicano alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato con riguardo alla variazione in aumento del fondo di dotazione rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Capo I Soggetti IRES

Articolo 3

Rendimento nozionale

1. Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è determinato mediante applicazione dell'aliquota percentuale stabilita dal comma 3 dell'art. 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201.

2. L'importo del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato può essere computato in aumento dell'importo deducibile, ai fini del presente decreto, dal reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi ovvero utilizzato ai sensi del comma 3.

3. In luogo della deduzione dal reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi, l'eccedenza di cui al comma 2 può essere utilizzata in compensazione dell'imposta regionale sulle attività produttive sotto forma di credito d'imposta determinato applicando alla suddetta eccedenza le aliquote di cui agli articoli 11 e 77 del TUIR. Il credito va ripartito in cinque quote annuali di pari importo fino a concorrenza dell'imposta regionale sulle attività produttive del periodo.

Capo I Soggetti IRES

Articolo 4

Patrimonio netto

1. Il capitale proprio esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio.

Capo I Soggetti IRES

Articolo 5

Variazioni del capitale proprio

1. La variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituita dalla somma algebrica, se positiva, tra gli elementi indicati ai successivi commi 2 e 3.

2. Rilevano come elementi positivi della variazione del capitale proprio di cui al comma 1:

a) i conferimenti in denaro versati dai soci o partecipanti nonché quelli versati per acquisire la qualificazione di soci o partecipanti; si considera conferimento in denaro la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale. I conferimenti di cui alla presente lettera eseguiti in attuazione di una delibera di aumento di capitale rilevano se tale delibera è assunta successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010;

b) gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

3. Per i soggetti diversi da quelli che svolgono attività finanziarie ed assicurative di cui alla sezione K dell'ATECOFIN 2007, ad eccezione delle holding non finanziarie, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Per titoli e valori mobiliari deve farsi riferimento alla nozione recata dall'art. 1, comma 1 - bis, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (T.U.F.), includendo altresì le quote di OICR.

4. Rilevano come elementi negativi della variazione del capitale proprio di cui al comma 1 le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti, compresa la riduzione del patrimonio netto conseguente all'acquisto di azioni proprie effettuato ai sensi dell'art. 2357-bis del codice civile. La riduzione del patrimonio netto conseguente all'acquisto di azioni proprie effettuato ai sensi dell'art. 2357 del codice civile rileva nei limiti della variazione in aumento formata dagli utili di cui alla lettera b) del comma 2. Negli stessi limiti rilevano gli incrementi del patrimonio netto a seguito di cessione di tali azioni; in tal caso, l'incremento di patrimonio netto che eccede il costo di acquisto delle stesse rileva come variazione in aumento di cui alla lettera a) del comma 2.

5. Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento; quelli derivanti dalla rinuncia ai crediti dalla data dell'atto di rinuncia; quelli derivanti dalla compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale sociale dalla data in cui assume effetto la compensazione; quelli derivanti dall'accantonamento di utili a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate. L'incremento di patrimonio derivante dall'emissione di diritti di opzione (warrant) e di obbligazioni convertibili rileva dall'esercizio in cui viene esercitata l'opzione. L'incremento di patrimonio netto derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci a favore delle società di cui all'art. 2 non assume rilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui alla lettera a) del comma 2. I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

6. Ai fini del comma 2 si considerano riserve di utili non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 del codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione nonché quelle formate con utili realmente conseguiti che, per disposizioni di legge, sono o divengono non distribuibili né utilizzabili ad aumento del capitale sociale né a copertura di perdite; nell'esercizio in cui viene meno la condizione dell'indisponibilità, assumono rilevanza anche le riserve non disponibili formate successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

7. Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui alla lettera b) del comma 2 sono rilevanti le seguenti ipotesi di rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili:

a) eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili;

b) utilizzo del criterio del costo ammortizzato.

8. Non assumono rilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui alla lettera b) del comma 2 le riserve formate con utili:

a) derivanti dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati;

b) derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o di rami d'azienda.

9. Per le imprese e le stabili organizzazioni di imprese non residenti le rettifiche fiscali effettuate in dichiarazione al fine di adeguare il fondo di dotazione al valore fiscalmente congruo ai sensi dell'art. 152 comma 2 del TUIR rilevano esclusivamente nel limite di tale valore e solo per il periodo d'imposta in cui le stesse vengono operate.

10. Per le imprese e le stabili organizzazioni di imprese non residenti costituite successivamente al 31 dicembre 2010 si assume come incremento anche il patrimonio di costituzione o il fondo di dotazione, per l'ammontare derivante da conferimenti in denaro.

Capo I Soggetti IRES

Articolo 6

Soggetti aderenti al regime di consolidamento fiscale

1. Per le società e per gli enti indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a), b) e d), del TUIR, che partecipano al consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 129 del TUIR, l'importo corrispondente al rendimento nozionale determinato ai sensi dell'art. 3 che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso. L'eccedenza che non trova capienza è computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo da ciascuna società o ente ed è ammessa in deduzione ai sensi del presente comma ovvero è utilizzata, in alternativa, dalla stessa società o ente, ai sensi dell'art. 3, comma 3. Le eccedenze di rendimento nozionale generatesi anteriormente all'opzione per il consolidato non sono attribuibili al consolidato e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato delle singole società.

2. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche all'importo del rendimento nozionale delle società e degli enti indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR che esercitano l'opzione per il consolidato mondiale di cui agli articoli da 130 a 142 del TUIR.

Capo I Soggetti IRES

Articolo 7

Trasparenza fiscale

1. In caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR l'importo corrispondente al rendimento nozionale della società partecipata determinato ai sensi dell'art. 3 che supera il reddito complessivo netto dichiarato è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili ovvero è utilizzato, in alternativa, dalla stessa società, ai sensi dell'art. 3, comma 3. La quota attribuita a ciascun socio concorre a formare il rendimento nozionale del socio stesso ammesso in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato ai sensi dell'art. 2 ovvero è utilizzata, in alternativa, dallo stesso socio, ai sensi dell'art. 3, comma 3. Le eccedenze di rendimento nozionale generatesi presso la partecipata anteriormente all'opzione per la trasparenza non sono attribuibili ai soci e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dalla stessa.

2. In caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui all'art. 116, comma 1, del TUIR l'importo corrispondente al rendimento nozionale della società partecipata determinato ai sensi dell'art. 3 che supera il reddito complessivo netto dichiarato è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili ovvero è utilizzato, in alternativa, dalla stessa società, ai sensi dell'art. 3, comma 3. La quota attribuita a ciascun socio concorre a formare il rendimento nozionale del socio stesso ammesso in deduzione dal reddito d'impresa ovvero è utilizzata, in alternativa, dallo stesso socio, ai sensi dell'art. 3, comma 3. Le eccedenze di rendimento nozionale generatesi presso la partecipata anteriormente all'opzione per la trasparenza non sono attribuibili ai soci e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dalla stessa.

Capo II Soggetti IRPEF

Articolo 8

Soggetti beneficiari

1. Le disposizioni del presente decreto si applicano, in quanto compatibili, e secondo i criteri indicati nel presente articolo, anche alle persone fisiche e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.
2. La variazione in aumento di capitale proprio effettuata negli esercizi di applicazione del regime di contabilità ordinaria, è costituita dalla somma algebrica, se positiva, tra i seguenti elementi:
 - a) la differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010;
 - b) gli elementi positivi e negativi di cui all'art. 5 rilevati negli esercizi in regime di contabilità ordinaria a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.
3. Gli incrementi di capitale proprio derivanti dall'accantonamento di utili rilevano nell'esercizio di maturazione dell'utile medesimo, al netto dei prelevamenti in conto utile del medesimo esercizio. Il patrimonio netto di cui alla lettera a) del comma 2 include l'utile d'esercizio.
4. Per i soggetti in regime di contabilità semplificata nell'anno 2010 e, eventualmente, in taluni degli anni successivi, in luogo del comma 2, lettera a) è computata la differenza positiva o negativa tra il patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio dal 2011 al 2015 in regime di contabilità ordinaria e il patrimonio netto desumibile dal prospetto redatto ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689, relativo all'esercizio di prima applicazione, in detto quinquennio, del regime di contabilità ordinaria.
5. Per le imprese di cui al comma 1 costituite successivamente al 31 dicembre 2010 si assume, comunque, in luogo della differenza di cui al comma 2, lettera a), il patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio dal 2011 al 2015 in regime di contabilità ordinaria.
6. Se i soggetti di cui al comma 1 applicano in uno o più anni il regime di contabilità semplificata, la variazione di capitale proprio di cui al comma 2, lettera b) rilevante al termine dell'esercizio in cui è ripristinato il regime di contabilità ordinaria è ridotta della eventuale differenza negativa tra il patrimonio netto desumibile dal prospetto redatto ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689, relativo allo stesso esercizio e il patrimonio netto dell'ultimo esercizio in regime di contabilità ordinaria.
7. Per le persone fisiche, l'importo del rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa, al netto delle perdite, può essere computato in aumento dell'importo deducibile determinato, ai fini del presente decreto, per i periodi d'imposta successivi ovvero può essere utilizzato come credito d'imposta ai sensi dell'art. 3, comma 3. Per le imprese familiari e le aziende coniugali l'importo corrispondente al rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa è attribuito all'imprenditore e ai collaboratori familiari ovvero al coniuge dell'azienda coniugale in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito. Per le società in nome collettivo e in accomandita semplice si applicano le disposizioni di cui all'art. 7, comma 2.
8. Ai fini della determinazione dell'imposta ai sensi dell'art. 11 del TUIR nonché delle detrazioni spettanti ai sensi dei successivi articoli 12, 13, 15 e 16, la quota dedotta dal reddito d'impresa concorre alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche e dei soci delle società partecipate beneficiarie della deduzione. L'aliquota di cui all'art. 11 si determina applicando alla quota di eccedenza di rendimento nozionale trasformata in credito d'imposta, ai sensi dell'art. 3, comma 3, le aliquote corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'art. 11 del TUIR.

Capo III Disposizioni comuni

Articolo 9

Soggetti esclusi

1. Il beneficio di cui al presente decreto non si applica alle società:

- a) assoggettate alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- b) assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- c) assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali di cui all'art. 54 del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270;
- d) che svolgono come attività prevalente quelle attività per le quali hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 155 del TUIR. Per attività prevalente si intende l'attività dalla quale deriva, nel corso del periodo d'imposta, il maggiore ammontare di ricavi;
- e) agricole che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

2. Il beneficio di cui al presente decreto non si applica agli imprenditori:

- a) assoggettati alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- b) agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

Capo III Disposizioni comuni

Articolo 10

Disposizioni antielusive

1. Ai soggetti appartenenti al medesimo gruppo, nell'ambito del quale è presente almeno uno dei soggetti di cui agli articoli 2 e 8, 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 codice civile 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.

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 dicembre 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.

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 del gruppo;
- b) dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo;
- c) dell'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti del gruppo.

4. In deroga al comma 1, la variazione in aumento è ridotta dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti diversi da quelli domiciliati in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, anche se non appartenenti al gruppo. Ai fini del presente comma, l'indagine effettuata dal contribuente sulla provenienza dei conferimenti, in presenza:

- a) di una società quotata nella compagine sociale, in relazione ai soci della predetta società quotata, è operata avendo riguardo esclusivamente ai controllanti in base ai requisiti di cui all'art. 2359 del codice civile;
- b) di un fondo di investimento regolamentato e localizzato in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni non è operata in relazione ai sottoscrittori del fondo medesimo.

5. Qualora l'indagine di cui al comma 4 abbia evidenziato la provenienza dei conferimenti in denaro da soggetti diversi da quelli domiciliati in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, la riduzione della variazione di capitale proprio di cui all'art. 5 è ripartita proporzionalmente tra le società conferitarie del gruppo che hanno conseguito una base Ace positiva nel periodo d'imposta.

Capo III Disposizioni comuni

Articolo 11

Limite del patrimonio netto

1. In ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie.
2. Ai fini della determinazione del patrimonio netto di cui al comma 1, assumono rilevanza le rettifiche operate in sede di prima adozione di nuovi principi contabili ovvero di cambiamento di principi contabili già adottati.

Capo III Disposizioni comuni

Articolo 12

Clausola di salvaguardia per comportamenti coerenti e non coerenti

1. Con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, per i quali i termini per il versamento a saldo delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente alla medesima data, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della variazione del capitale proprio, relativa ai medesimi periodi d'imposta, derivante dall'applicazione delle disposizioni emanate in attuazione dell'art. 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, legge 27 febbraio 2017, n. 19, anche se non coerenti con le stesse.
2. 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'art. 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244 convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, legge 27 febbraio 2017, n. 19, anche se non coerenti con le stesse.

Capo III Disposizioni comuni

Articolo 13

Abrogazioni

1. Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 14 marzo 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 19 marzo 2012, è abrogato.
Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.