

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Deduzione ACE, profili dichiarativi e novità

(Circolare n. 10 del 23 maggio 2017)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Premessa	3
2. Presupposto soggettivo	3
3. Deduzione ACE dei soggetti IRES	6
3.1. Incrementi di capitale proprio	6
3.2. Diminuzioni rilevanti	9
4. Deduzione ACE dei soggetti IRPEF	10
5. “Sterilizzazione” della base ACE	11
5.1. Incrementi di titoli e valori mobiliari	11
5.2. Disposizioni antielusive	13
6. Misura dell’agevolazione	18
7. Limiti di applicazione dell’ACE	18
8. ACE e modelli REDDITI 2017	20
8.1. Soggetti IRES	20
8.2. Contribuenti IRPEF	20
9. Eccedenze ACE	26
9.1. Società trasparente	27
9.2. Partecipante al consolidato fiscale	27
9.3. Trasformazione in credito IRAP	28
10. Novità ACE 2017	36

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Premessa

L'Aiuto alla Crescita Economica (c.d. ACE) è disciplinato dall'art. 1 del D.L. 201/2011, che riconosce una **deduzione dal reddito d'impresa, ma non dalla base imponibile Irap**, di un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio dei titolari di reddito d'impresa in contabilità ordinaria.

Le norme di applicazione dell'agevolazione, così come quelle aventi finalità antielusiva specifica, sono state stabilite dal **D.M. 14.3.2012**. A questo proposito, si segnala che è prevista la **pubblicazione di un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze**, diretto a rivedere le disposizioni sinora prescritte, al fine di coordinare la normativa stabilita per la determinazione del reddito d'impresa delle società che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali con quella prevista per i **soggetti "OIC adopter"**, che applicano il **principio di derivazione rafforzata**: l'art. 13-*bis* del DL 244/2016 (convertito nella L. 19/2017) ha, infatti, esteso, le modalità di determinazione del reddito previste per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS anche alle **imprese che redigono il bilancio sulla base dei nuovi principi contabili nazionali**, ad eccezione delle micro-imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c., le quali continuano a determinare la base imponibile in ossequio al tradizionale criterio del "*doppio binario*".

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze è, inoltre, tenuto ad emanare un ulteriore Decreto ACE per tenere conto delle modifiche ai principi contabili nazionali conseguenti all'entrata in vigore delle disposizioni prescritte dal DLgs. 139/2015. In particolare, tale nuovo provvedimento, oltre a regolamentare le **nuove regole applicabili da parte dei soggetti IRPEF**, dovrà stabilire la **sorte delle imputazioni alle riserve di patrimonio netto** derivanti dall'applicazione delle norme transitorie del predetto Decreto, chiarendo se e come queste componenti imputate direttamente a patrimonio netto – che emergono a seguito della variazione dei principi contabili adottati – possano rilevare quali variazioni in aumento del capitale investito, al pari degli accantonamenti degli utili a riserva. È auspicabile che questo Decreto risolva i dubbi sussistenti in merito all'impatto, sulla base dell'agevolazione ACE, della **riserva negativa per azioni proprie**, così come le movimentazioni dirette delle **riserve per cambio di principi contabili** (o correzione di errori), nonché l'iscrizione a patrimonio netto dello **scorporo di interessi passivi figurativi sui finanziamenti soci infruttiferi**. Le nuove disposizioni si applicheranno **retroattivamente al periodo d'imposta 2016**, dovendo regolare imputazioni a patrimonio netto che si sono registrate in questo esercizio.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2. Presupposto soggettivo

La fruizione dell'agevolazione ACE è riconosciuta ai seguenti **titolari di reddito d'impresa**:

- s.p.a., s.r.l., s.p.a., società cooperative e di mutua assicurazione, nonché quelle europee di cui al Regolamento 2157/2001/CE e cooperative europee previste dal Reg. 1435/2003/CE, residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, trust, residenti in Italia, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- società ed enti commerciali di cui all'art. 73, co. 1, lett. d), del Tuir, non residenti nel territorio dello Stato, qualora dispongano nello stesso di una stabile organizzazione;
- **s.n.c., s.a.s. ed imprenditori individuali in contabilità ordinaria, per natura od opzione.**

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 12/E/2014, par. 1.1**, ha ricordato che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o dell'amministrazione, oppure l'oggetto principale dell'attività, nel territorio dello Stato (art. 73, co. 3, del Tuir): conseguentemente, può usufruire del beneficio ACE la **società estera** che ha trasferito la residenza in Italia, dal **momento in cui assume la qualifica di soggetto residente** ai sensi dell'art. 73 del Tuir. A partire da tale istante, l'impresa può applicare le disposizioni contenute nel D.M. 14.3.2012, comprese quelle antielusive previste dall'art. 10 del medesimo Decreto, considerando tutti gli **incrementi** e i **decrementi di capitale proprio realizzati a partire dall'esercizio in corso al 31.12.2011**: non rileva, pertanto, il fatto che il contribuente – per propria scelta, ovvero per mancanza dei presupposti *ex lege* – abbia o meno usufruito dell'ACE nei precedenti periodi d'imposta, ferma restando l'esclusione dall'agevolazione per le annualità precedenti a quella di acquisizione della residenza fiscale in Italia.

Soggetti esclusi

La fruizione dell'agevolazione ACE è, pertanto, preclusa ai seguenti soggetti (art. 9 del D.M. 14.3.2012):

- enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, non commerciali (art. 73, co. 1, lett. c), del Tuir);
- imprese individuali e società di persone in contabilità semplificata, ed esercenti attività di lavoro

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

autonomo;

- **soggetti falliti**, a partire dall'inizio dell'esercizio della sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza;
- imprese in liquidazione coatta amministrativa, a decorrere dall'avvio del periodo d'imposta in cui è pronunciato il relativo provvedimento di apertura della procedura;
- società assoggettate all'**amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**, a partire dall'inizio dell'esercizio di apertura della procedura. A questo proposito, la **C.M. 12/E/2014, par. 1.2**, ha chiarito che l'esclusione delle grandi imprese in crisi in amministrazione straordinaria riguarda unicamente il caso di **impossibilità di risanamento** con continuità dell'esercizio dell'impresa, ovvero di eseguirlo a condizioni economicamente convenienti, rendendo necessaria la liquidazione aziendale. In altri termini, restano inclusi nel novero dei contribuenti che possono accedere al beneficio ACE le imprese per cui l'amministrazione straordinaria risulta finalizzata al risanamento aziendale, così come quelle soggette alla procedura di cui agli artt. 70 e ss. del Tub: quest'ultima è, infatti, diretta al ritorno alla normale attività d'impresa, e non alla cessazione della stessa.

L'Agenzia delle Entrate non ha, invece, formulato alcun riferimento al **concordato preventivo**, anch'esso procedura concorsuale, né all'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-*bis* della L.F.. La circostanza in parola appare implicitamente giustificata dalla relazione al D.M. 14.3.2012, nella parte in cui si chiarisce che soddisfano il presupposto soggettivo dell'ACE i contribuenti che **determinano il reddito secondo i criteri ordinari, e sono caratterizzati dalla continuità aziendale**.

Questi due requisiti pongono, tuttavia, alcuni dubbi interpretativi, in quanto spesso l'impresa in concordato preventivo, oppure interessata da un accordo di ristrutturazione dei debiti, potrebbe già trovarsi in una fase liquidatoria e, quindi, priva di continuità aziendale, nonché soggetta – ai fini della determinazione del reddito – alle disposizioni speciali di cui all'art. 182 del Tuir. Diversamente, nel caso di **concordato preventivo di cui all'art. 186-*bis* L.F.** o accordo di ristrutturazione dei debiti avente natura conservativa (dilatatoria o remissoria), risulterebbero soddisfatti entrambi i requisiti indicati dalla relazione al Decreto attuativo, facendo, quindi, ritenere **sussistente il presupposto soggettivo**.

La relazione al D.M. 14.3.2012 ha, inoltre, precisato che l'ACE non trova applicazione in sede di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

determinazione del reddito dei soggetti esteri considerati CFC ai sensi dell'art. 167 del Tuir, in quanto tale determinazione avviene secondo le specifiche regole interne ivi espressamente previste. In senso conforme, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 12/E/2014, secondo cui il beneficio ACE **non deve essere considerato** nella determinazione del c.d. **tax rate di cui all'art. 167 del Tuir**, in materia di imprese estere controllate e collegate, in quanto la relativa procedura è fondata esclusivamente sulle regole del Tuir (C.M. 23/E/2011 e 51/E/2010). L'orientamento in parola non è, tuttavia, condiviso dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ora Fondazione Nazionale dei Commercialisti, poiché la circostanza che la disciplina agevolativa non sia contenuta all'interno del Tuir non appare sufficiente ad escludere l'applicazione della stessa (**Circolare 28/IR/2012**): è stato altresì osservato che, nonostante l'assenza di chiarimenti sul punto da parte della relazione illustrativa al Decreto attuativo, si deve considerare la quota ACE ai fini del "**tax rate test**", in base al quale verificare l'applicabilità della disciplina sulle CFC ai soggetti localizzati in territori diversi da quelli con regime fiscale privilegiato; ciò in quanto l'aiuto alla crescita economica troverebbe applicazione laddove la controllata estera fosse residente in Italia.

Per quanto concerne, invece, i contribuenti qualificabili come "**società di comodo**" – in quanto non superano il test di operatività dei ricavi di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994, oppure rientrano nella definizione di "*impresa in perdita sistematica quinquennale*" (art. 2 del D.L. n. 138/2011) – l'Agenzia delle Entrate ha confermato quanto già chiarito nella **C.M. 3/E/2013**, e peraltro desumibile anche dalle istruzioni alla compilazione del modello dichiarativo, ovvero che il **reddito minimo presunto** deve essere **ridotto** delle agevolazioni fiscali eventualmente spettanti (C.M. 53/E/2009 e 25/E/2007) e, quindi, **anche della deduzione ACE**.

3. Deduzione ACE dei soggetti IRES

Sotto il profilo prettamente operativo, ai fini del calcolo dell'agevolazione spettante alle società di capitali, occorre preliminarmente procedere alla **determinazione della base ACE** – sulla quale applicare, poi, il relativo coefficiente di remunerazione, come meglio individuato nel prosieguo – rappresentata dall'**importo minore** tra:

- il **patrimonio netto risultante dal bilancio a fine esercizio** (senza tener conto, tuttavia, della riserva per acquisto azioni proprie);
- la **variazione in aumento del capitale proprio** a fine esercizio rispetto a quello indicato al

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

31.12.2010, al netto dell'utile realizzato nel medesimo esercizio.

Esempio: determinazione del capitale proprio al 31.12.2010

Alla chiusura dell'esercizio 2010, la Alfa s.r.l. presentava la seguente situazione patrimoniale:

- capitale sociale: euro 10.000;
- riserve: euro 30.000;
- utile d'esercizio: euro 5.000.

In sede di verifica dell'incremento dei mezzi propri, al termine del periodo d'imposta di riferimento, il dato iniziale di confronto è rappresentato dalla somma del capitale sociale e delle riserve esistenti al 31.12.2010 e, quindi, euro 10.000 + euro 30.000 = euro 40.000.

Per le imprese di **nuova costituzione** occorre considerare, invece, quale incremento dei mezzi propri "**tutto il patrimonio conferito**" (art. 1, co. 6, del DL 201/2011): è, quindi, possibile beneficiare dell'agevolazione anche nel **periodo d'imposta di costituzione**, computando tra gli incrementi il **patrimonio netto di costituzione** (capitale sociale più eventuale sovrapprezzo), anche se non esiste un parametro di riferimento rappresentato dal patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Per la **determinazione dell'incremento del capitale proprio**, è necessario **monitorare gli incrementi o decrementi rilevanti**, senza, pertanto, considerare quelli esclusi dalla disciplina agevolativa.

3.1. Incrementi di capitale proprio

Ai fini della determinazione della "base ACE", rilevano, in primo luogo, i **conferimenti in denaro**, dalla data del versamento e, quindi, *pro rata temporis*, purché, se eseguiti nell'ambito di un **aumento di capitale**, la relativa delibera sia stata "*assunta successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010*" (art. 5, co. 2, lett. a), del D.M. 14.3.2012). Ad esempio, un conferimento in denaro di euro 80.000 effettuato l'1.7.2016 deve essere computato per il periodo d'imposta 2016 per euro 40.000, e per l'intero nei successivi esercizi. Devono essere considerati anche gli utili portati a nuovo, destinati a copertura di perdite od accantonati a riserva (a partire dall'inizio dell'esercizio di formazione della stessa), ad eccezione di quelli destinati a riserve indisponibili, intendendosi per tali quelle "*formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 del*

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione nonché quelle formate con utili realmente conseguiti che, **per disposizione 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" (art. 5, co. 5, del predetto Decreto). Sul punto la **relazione al D.M. 14.3.2012** ha rammentato che sono **indisponibili la riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto e quella da adeguamento per utili su cambi non ancora realizzati (art. 2426, co. 1, n. 4) e 8-bis, c.c.)**, nonché le riserve derivanti da rivalutazioni monetarie o per acquisto di azioni proprie: lo stesso dicasi per le **riserve "first time adoption"** alimentate nei periodi d'imposta successivi al 31.12.2010, ovvero la quota che "si libera" – nel senso indicato dalla Guida OIC n. 4 – non concorre alla determinazione dell'incremento di capitale proprio, poiché si tratta di una riserva determinata a seguito di una diversa rappresentazione del patrimonio dell'azienda e, pertanto, non generata da utili derivanti da fenomeni gestionali e mantenuti nell'economia dell'impresa. Una diversa conclusione violerebbe la *ratio* dell'agevolazione ACE, finalizzata a incentivare la capitalizzazione aziendale mediante una riduzione dell'imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio (**C.M. n. 12/E/2014, par. 2.3**).

Rileva, invece, l'accantonamento a riserva legale, in quanto disponibile, con effetto dall'inizio dell'esercizio in cui è assunta la relativa delibera di destinazione, analogamente a quanto previsto per i decrementi, rappresentati dalle riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualsiasi titolo. Ad esempio, la **distribuzione della riserva straordinaria deliberata il 31.12.2016**, ma eseguita il 2.1.2017, determina una riduzione della base di calcolo ACE relativa al periodo d'imposta 2016 e, quindi, da considerarsi già in sede di compilazione del mod. REDDITI 2017.

Esempio

La Beta s.r.l., con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ha aumentato il proprio patrimonio netto per effetto di versamenti in conto capitale dei soci per un ammontare complessivo di euro 100.000 effettuati il 25.11.2016. Per il 2016, il conferimento deve essere valorizzato nella misura di euro 100.000,00 * 37/366 = euro 10.109,29: in altri termini, è necessario, assumere il conferimento *pro rata temporis*, in funzione dei giorni intercorrenti tra la data del versamento e la chiusura del

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

periodo d'imposta. Diversamente, qualora la Delta s.p.a., anch'essa contribuente "solare", abbia accantonato, in data 8.4.2016, l'utile dell'esercizio 2015 di euro 13.000,00 con destinazione integrale a riserva straordinaria – avendo, quella legale, già raggiunto il minimo obbligatorio del quinto del capitale sociale – ne beneficia in forma integrale ai fini ACE: gli accantonamenti a riserve disponibili non sono, infatti, soggetti al ragguglio *pro rata temporis*.

Ad integrazione di quanto previsto dalla norma istitutiva, l'art. 5, co. 2, lett. a), del D.M. 14.3.2012 – analogamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al bonus di capitalizzazione di cui all'art. 5, co. 3-ter, del D.L. n. 78/2009 (C.M. n. 53/E/2009, par. 2.1) – precisa che "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 aumento del capitale**": la remissione è, tuttavia, agevolabile soltanto se riguarda crediti non commerciali, ovvero **derivanti da precedenti finanziamenti in denaro**. Gli incrementi di capitale derivanti dalle predette operazioni rilevano a partire dalla data dell'atto di rinuncia, ovvero da quella in cui assume effetto la compensazione.

Incrementi di patrimonio	Modalità	Rilevanza
Conferimenti	In denaro	Data di versamento
	In natura	Nessun rilevanza
Rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso le società	In denaro	Data dell'atto di rinuncia
Compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale	In denaro	Data di effetto della compensazione
Versamento sovrapprezzo quote	In denaro	Data del versamento
Versamento soci	Conto capitale o copertura delle perdite	Data del versamento
Finanziamento soci	In denaro	Nessuna rilevanza
Accantonamento utili	A riserva disponibile	Inizio dell'esercizio dell'accantonamento
	A riserva indisponibile	Nessuna rilevanza

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Conversione prestito obbligazionario in capitale	Conversione prestito In capitale	Inizio dell'esercizio dell'opzione
---	-------------------------------------	------------------------------------

Ragguaglio annuale

La C.M. 12/E/2014 ha altresì rammentato, coerentemente con la relazione illustrativa al D.M. 14.3.2012, che – nell'ipotesi in cui il periodo d'imposta abbia una **durata diversa dall'anno** – il capitale proprio deve essere ragguagliato all'estensione di questo periodo, *"al fine di rendere tale variazione omogenea con il coefficiente di rendimento nozionale ad essere applicabile determinato su base annuale"*. Conseguentemente, l'incremento di capitale proprio deve essere moltiplicato per i giorni di durata del periodo d'imposta, e suddiviso per 365:

incremento di capitale proprio * giorni di durata del periodo d'imposta/365.

Nel caso di **conferimenti in denaro**, rilevanti dalla data del versamento, il ragguaglio deve essere operato tenendo conto del lasso temporale intercorrente tra la data del conferimento e la chiusura dell'esercizio, considerando anche la durata complessiva del periodo d'imposta:

incremento di capitale proprio * giorni dal versamento al termine del periodo d'imposta/365.

Soggetti non residenti

Nel caso delle società e degli enti commerciali non residenti di cui all'art. 73, co. 1, lett. d), del Tuir, le predette disposizioni si applicano alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, rilevando la variazione in aumento del fondo di dotazione rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010.

Per le imprese e le stabili organizzazioni di imprese non residenti **sorte successivamente al 31.12.2010**, si assume come incremento anche il **patrimonio di costituzione** o il **fondo di dotazione**, per l'ammontare **derivante da conferimenti in denaro** (art. 5, co. 6, del D.M. 14.3.2012): si deve, pertanto, escludere dall'ambito dell'agevolazione il conferimento di beni in natura rientranti nel patrimonio di costituzione.

3.2. Diminuzioni rilevanti

Rilevano, quali fattori decrementativi, gli acquisti di partecipazioni in società controllate, aziende o

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

rami, nonché le **riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti**. I decrementi in parola devono essere considerati **a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati**.

Esempio

La Gamma s.r.l. presenta nel bilancio 2016 la seguente situazione:

- patrimonio netto al 31.12.2010: euro 700.000;
- utile accantonato a riserva disponibile: euro 25.000;
- distribuzione riserve in data 5.2.2016: euro 10.000;
- versamento in conto capitale in data 5.3.2016: euro 80.000.

Mentre la distribuzione delle riserve rileva per l'intero ammontare, il versamento in conto capitale deve essere assunto, ai fini ACE, per una frazione rapportata all'anno (dal 5.3.2016 al 31.12.2016 compresi), ovvero per euro 66.010,93 (euro 80.000 * 302/366).

La deduzione ACE è, pertanto, così determinata:

$(\text{euro } 25.000,00 - \text{euro } 10.000,00 + \text{euro } 66.010,93) * 4,75\% = \text{euro } 81.010,93 * 4,75\% = \text{euro } 3.848,02$

Ipotizzando un reddito d'impresa lordo di euro 50.000 l'aliquota IRES deve essere applicata all'imponibile fiscale netto di euro 46.151,98 (euro 50.000 al netto della deduzione ACE).

Ai fini della determinazione della base di calcolo ACE, **non rileva, invece, la perdita d'esercizio**, con l'effetto che, nell'ipotesi di versamenti in denaro a copertura delle perdite, la detassazione spetta sull'intero ammontare apportato dai soci – sempre assunto *pro rata temporis*, in virtù della data dell'effettiva esecuzione – e non al netto del predetto risultato economico. A questo proposito, si segnala, tuttavia, che in ciascun esercizio **la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio**, ad esclusione della riserva per acquisto di azioni proprie (art. 11 del D.M. 14.3.2012).

4. Deduzione ACE dei soggetti IRPEF

L'art. 1, co. 550, lett. e), della L. n. 232/2016, ha **sostituito il co. 7 dell'art. 1 del D.L. n. 201/2011**, stabilendo che **l'intera disciplina dell'ACE si applica anche al reddito d'impresa**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

delle persone fisiche, delle s.n.c. e delle s.a.s. in regime di contabilità ordinaria: tale novità normativa è applicabile già a partire dal periodo d'imposta successivo a quella in corso al 31.12.2015 e, quindi, dall'esercizio 2016.

Il **previgente co. 7**, applicabile sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2015, stabiliva, invece, che l'art. 1 del D.L. n. 201/2011 si applicava *"anche al reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, con le modalità stabilite con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di cui al co. 8 in modo da assicurare un beneficio conforme a quello garantito ai soggetti di cui al co. 1"*.

A partire **dal periodo d'imposta 2016**, la base di calcolo dell'ACE degli imprenditori IRPEF in contabilità ordinaria è, pertanto, determinata secondo le **medesime regole delle società di capitali**, fondate sull'individuazione della variazione incrementativa del capitale proprio: non è, pertanto, più individuata come il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio, comprensivo di ogni riserva di utile, al netto di eventuali prelevamenti in conto utili.

L'art. 1, co. 552, della Legge n. 232/2016 ha, tuttavia, disposto che per gli imprenditori IRPEF in contabilità ordinaria (imprenditori individuali, s.n.c. e s.a.s.) rileva, come incremento del capitale proprio, anche la **differenza tra il patrimonio netto al 31.12.2015 e il patrimonio netto al 31.12.2010**. Conseguentemente, ai fini del calcolo della deduzione ACE per i soggetti IRPEF, occorre prendere a riferimento la **somma di due componenti**, una **fissa** e una **variabile**, di cui la prima è rappresentata dalla **differenza tra il patrimonio netto del 2015 e quello del 2010** (art. 1, co. 552, della L. 232/2016). La norma non precisa, tuttavia, se il **patrimonio netto del 2015 e quello del 2010** debbano essere assunti **al netto o al lordo dei relativi utili d'esercizio**, poiché nel primo caso l'utile del 2015 rileverà solo se accantonato a riserva (in quanto incremento del 2016): diversamente, nella seconda ipotesi, l'utile 2015 concorrerà comunque alla formazione della base **ACE**, andando a formarne la componente fissa.

La seconda componente della base ACE, quella variabile (da sommare a quella fissa), è rappresentata, invece, dagli **incrementi o decrementi netti rilevati dall'1.1.2016 al 31.12.2016**, da individuarsi secondo le medesime regole illustrate in precedenza con riferimento ai soggetti Ires.

**BASE ACE 2015 PER GLI
IMPRENDITORI IRPEF IN
CONTABILITÀ ORDINARIA**

**BASE ACE 2016 PER GLI IMPRENDITORI IRPEF
IN CONTABILITÀ ORDINARIA**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Patrimonio netto al termine dell'esercizio	Patrimonio netto 2015 - Patrimonio netto 2010
(-) riduzioni per disposizioni antielusive	(+) conferimenti e versamenti in denaro effettuati nel 2016 (ragguagliati alla data di versamento)
	(+) accantonamento dell'utile 2015, se non già ricompreso nella componente "statica" (non occorre effettuare nessun ragguaglio)
	(-) distribuzioni di riserve già formate effettuate nel 2016 (non occorre effettuare nessun ragguaglio)
	(-) incremento delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari tra il 31.12.2010 e il 31.12.2016
	(-) riduzioni per disposizioni antielusive

5. "Sterilizzazione" della base ACE

L'importo da confrontare con il patrimonio netto risultante dal bilancio a fine esercizio è rappresentato dalla base ACE che deve, però, essere "nettizzata" degli effetti relativi:

- alla **riduzione legata all'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari** (art. 1, co. 550, lett. d), della L. 232/2016);
- alla **presenza di eventuali situazioni soggette all'applicazione di disposizioni antielusive** di cui all'art. 10 del D.M. 14.3.2012.

5.1. Incrementi di titoli e valori mobiliari

L'art. 1, co. 550, lett. d), della L. 232/2016 ha introdotto il **co. 6-bis dell'art. 1 del D.L. 201/2011**, secondo cui *"per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle **consistenza dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni** rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010"*: la novità normativa è applicabile a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015.

La novità normativa in argomento si applica dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015**, ossia **dal 2016**. Conseguentemente, in sede di predisposizione del mod. REDDITI SC 2017, **occorrerà ricostruire le movimentazioni dei titoli** (e valori mobiliari) sin dall'1.1.2011,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

al fine di verificare **se ricorrono i presupposti per ridurre la base ACE** in ragione dell'incremento delle consistenze dei titoli (e valori mobiliari) intervenute nel periodo compreso tra il 31.12.2010 e il 31.12.2016.

Esempio

Al 31.12.2016, la Alfa s.r.l. ha maturato una base ACE lorda di euro 100.000, così costituita:

- incrementi: conferimenti in denaro (euro 80.000) e accantonamenti di utili a riserva (euro 60.000);
- riduzioni: distribuzione di riserve pregresse ai soci (euro 40.000).

Si consideri, inoltre, che al 31.12.2010 la società disponeva di uno stock di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni pari a euro 8.000 e che nel 2014 ha acquistato ulteriori titoli per euro 16.000. Conseguentemente, nel bilancio chiuso al 31.12.2016, in assenza di rettifiche dovute a valutazioni:

- lo stock di questi titoli ammonta a euro 24.000;
- l'incremento delle consistenze di titoli, rispetto al 31.12.2010, è pari a euro 16.000.

CALCOLO ACE AL NETTO DEGLI INCREMENTI DI TITOLI		
A	Base ACE "lorda"	euro 100.000
B	Stock di titoli al 31.12.2010	euro 8.000
C	Stock di titoli al 31.12.2016	euro 24.000
D= (C-B)	Incremento delle consistenze dei titoli	euro 16.000
E= (A- D)	Base ACE "nettizzata" dell'incremento delle consistenze dei titoli	euro 84.000
E * 4,75% (coefficiente di remunerazione 2016)	Agevolazione ACE	euro 3.990

Il **mod. REDDITI SC 2017 non prevede alcun campo** dove poter collocare l'incremento delle consistenze dei titoli. In assenza di puntuali indicazioni al riguardo, tale informazione potrebbe essere indicata nella **colonna 2 del rigo RS113 del mod. REDDITI SC 2017**, tra i **decrementi per attribuzione ai soci di riserve**, oppure nella precedente **colonna 1**, a diretta riduzione degli incrementi per conferimenti in denaro e degli accantonamenti degli utili a riserva.

Un'ipotesi alternativa potrebbe essere quella dell'utilizzo della **colonna 4**, riservata agli impieghi di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

liquidità per l'acquisto di partecipazioni in società controllate o rami d'azienda, nonché all'applicazione delle **disposizioni antielusive del D.M. 14.5.2012**, tra le quali non rientra, tuttavia, quella relativa ai titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la **C.M. 8/E/2017, par. 6**.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	1	,00	Decrementi del capitale proprio	2	,00	Incremento società quotata	3	,00	Riduzioni	4	,00	Differenza	5	,00		
	RS113		Patrimonio netto		6	,00	Minor importo		7	,00	4,75%	Rendimento		8	,00		
	Codice fiscale		Rendimento attribuito		9	,00	Rendimenti totali		13	,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP		14	,00	Eccedenza riportabile	15	,00
	Eccedenza pregressa		11	,00	Eccedenza non attribuibile (di cui)		12	,00	Rendimenti totali		13	,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP		14	,00	
	Eccedenza riportabile		15	,00	Rendimenti totali		13	,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP		14	,00	Eccedenza riportabile		15	,00	

La medesima anomalia è riscontrabile nei modelli REDDITI SP e PF 2017, con l'effetto che l'eventuale incremento, rispetto al 31.12.2010, della consistenza di titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, dovrebbe potersi riportare, **alternativamente**:

- nel **rigo RS45 del mod. REDDITI SP 2017** (o rigo RS37 del mod. REDDITI PF 2017) nella **colonna 2, insieme ai decrementi** del capitale proprio, per attribuzione ai soci di riserve, ovvero;
- nel **rigo RS45 del mod. REDDITI SP 2017** (o rigo RS37 del mod. REDDITI PF 2017) nella **colonna 1, a diretta riduzione degli incrementi del capitale proprio per conferimenti in denaro** e degli accantonamenti degli utili a riserva.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	1	,00	Decrementi del capitale proprio	2	,00	Riduzioni	3	,00	Differenza	4	,00		
	RS45		Patrimonio netto		5	,00	Minor importo		6	,00	4,75%	Rendimento	7	,00
	Codice fiscale		Rendimento attribuito		9	,00	Rendimenti totali		10	,00	Rendimenti totali		10	,00

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	1	,00	Decrementi del capitale proprio	2	,00	Riduzioni	3	,00	Differenza	4	,00	Patrimonio netto	5	,00	
	RS37		Minor Importo		6	,00	4,75%	Rendimento		7	,00	Rendimenti totali		11	,00	
	Codice fiscale		Rendimento attribuito		9	,00	Eccedenza riportata		10	,00	Rendimenti totali		11	,00		
	Rendimento ceduto		12	,00	Rendimento imprenditore utilizzato		16	,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP		17	,00	Eccedenza riportabile		18	,00

5.2. Disposizioni antielusive

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'art. 10 del D.M. 14.3.2012 ha stabilito alcune norme di cautela – tese ad evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, gli effetti moltiplicativi del beneficio – applicabili ai contribuenti che, nel corso del periodo d'imposta, potevano considerarsi **controllanti** (in base all'art. 2359 c.c.) di soggetti IRES o IRPEF, o che sono controllati, anche insieme ad altri, dalla stessa controllante.

In particolare, il co. 2 della predetta disposizione del provvedimento attuativo statuisce una **rettifica della variazione di aumento**, ovvero una riduzione – a prescindere dalla persistenza del rapporto di controllo, alla data di chiusura dell'esercizio – di un importo pari ai **conferimenti in denaro effettuati successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010 in favore di soggetti residenti (C.M. n. 12/E/2014, par. 3)**:

- controllati;
- sottoposti al controllo del medesimo controllante;
- divenuti controllati a seguito del conferimento stesso.

A questo proposito, la relazione al D.M. 14 marzo 2012 ha chiarito che la **"sterilizzazione" opera nei confronti della società conferente**: ad esempio, nel caso di un gruppo formato dalla Alfa s.p.a. (controllante) e dalla Beta s.r.l. (controllata), se la prima effettua un conferimento in denaro a favore della seconda, la base ACE della Alfa s.p.a. viene ridotta in misura corrispondente, mentre la Beta s.r.l. può computare l'aumento del capitale o del patrimonio netto conseguente al conferimento. In altri termini, il meccanismo di neutralizzazione dell'ACE agisce sulle società che operano gli investimenti idonei a generare la moltiplicazione del beneficio, conservando la **rilevanza dell'apporto in capo alla società ricevente**, in coerenza con la posizione di utilizzatrice dell'apporto medesimo e, soltanto in alcuni casi, direttamente a detrimento degli incrementi di patrimonio netto delle società che ricevono gli apporti (**C.M. 12/E/2014, par. 3**).

La **variazione in aumento che residua** non ha, inoltre, effetto sino a concorrenza dei seguenti importi (art. 10, co. 3, del D.M. 14.3.2012):

- i corrispettivi erogati per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate, ovvero l'acquisizione di aziende, già appartenenti ai predetti soggetti. L'applicazione della fattispecie di sterilizzazione è, pertanto, circoscritta agli **acquisti di partecipazioni infragruppo**;
- i conferimenti in denaro provenienti da non residenti, se controllati da residenti, oppure domiciliati in Stati o territori diversi da quelli *"white list"*;
- l'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei suddetti soggetti, avendo riguardo alla **“intrinseca natura del credito”**, e non ai criteri nominalistici o alla collocazione in bilancio (**C.M. 61/E/2001**). A tale fine, il contribuente deve determinare in modo distinto, relativamente a ciascuna impresa del gruppo finanziata, gli aumenti e le riduzioni dei diritti di credito, rispetto alle risultanze del periodo amministrativo in corso al 31.12.2010: **le posizioni creditorie non devono, pertanto, essere sommate algebricamente** (C.M. 12/E/2014, par. 3.4).

Esempio

Crediti da finanziamento	31.12.2010	31.12.2015		31.12.2016	
		Importo	Variatione	Importo	Variatione
Società A	4.500	3.200	-1.300	4.000	-500
Finanziamenti ricevuti					
Società B	1.500	2.000	+500	2.500	+1.000
Società C	1.500	1.000	-500	1.000	-500
Società D	1.500	200	-1.300	500	-1.000

Al fine di determinare l'incremento dei crediti da finanziamento rispetto all'importo dell'esercizio in corso al 31.12.2010, la società A – ipotizzando un'invarianza degli stessi negli anni dal 2011 al 2014 – deve considerare l'andamento del saldo dei crediti rispetto ai singoli soggetti del gruppo, pervenendo, quindi, alle seguenti conclusioni:

- **società B:** al 31.12.2015 i **crediti di finanziamento risultano incrementati** di 500, che comporta una corrispondente sterilizzazione, per un pari importo, dell'incremento di capitale proprio realizzato dalla società A nel medesimo periodo d'imposta. Nel successivo esercizio, si è verificato un ulteriore incremento dei crediti di finanziamento, sempre per 500, con l'effetto che la predetta sterilizzazione sale a 1.000 nel 2016;
- **società C e D:** si è verificato un **decremento**, sia nel 2015 che nel 2016, rispetto ai crediti di finanziamento in essere al 31.12.2010, generando così un plafond positivo, che evita la sterilizzazione dell'incremento di capitale proprio rilevato, in funzione di eventuali trasferimenti di denaro che avverranno nei periodi d'imposta successivi.

Il legislatore ha, pertanto, voluto **evitare la duplicazione del beneficio ACE**, che si sarebbe

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

altrimenti prodotta nel caso in cui un'impresa riceve un conferimento in denaro che accresce l'agevolazione spettante alla conferitaria, la quale, successivamente, presta tale somma conferitale ad altre società del gruppo, affinché la impieghino per compiere nuovi conferimenti in denaro e, quindi, per aumentare il vantaggio tributario dei soggetti conferitari (**C.M. 12/E/2014, par. 3.4**).

La disciplina antielusiva si propone, pertanto, di evitare che – a fronte di un'unica immissione di denaro – si generino variazioni in aumento del capitale proprio in più soggetti appartenenti allo stesso gruppo. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che è possibile presentare una specifica **istanza di disapplicazione (C.M. 21/E/2015, par. 3)**, adeguatamente motivata e corredata dall'opportuna documentazione, per dimostrare che **l'accrescimento del patrimonio netto rilevante ai fini dell'ACE è stato determinato esclusivamente 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 eseguiti da altre imprese del gruppo, che hanno aumentato il capitale proprio di soggetti del gruppo, mediante la ricezione di conferimenti in denaro.

In altri termini, l'art. 10 del D.M. 14.3.2012 potrà essere disapplicato qualora il contribuente dimostri, in sede di interpello, che **l'incremento di capitale proprio ACE non è stato preceduto da un'immissione di denaro che ha previamente aumentato il capitale proprio di un altro soggetto del gruppo**.

Disapplicazione delle disposizioni antielusive

L'istanza di interpello per la disapplicazione delle norme antiabuso, in materia di ACE, è classificato tra gli **interpelli probatori** di cui all'art. 11, co. 1, lett. b), della L. 212/2000 ("Statuto del contribuente"): avendo perso ogni carattere di "obbligatorietà" a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156/2015, può essere sostituita da un'**apposita indicazione nella dichiarazione dei redditi** (rigo RS115 del mod. REDDITI SC 2017, rigo RS46 del mod. REDDITI SP 2017 oppure rigo RS38 del mod. REDDITI PF 2017), in cui poter segnalare la **sussistenza di circostanze oggettive** che escludono il carattere "abusivo" dei conferimenti e dei finanziamenti agli effetti dell'agevolazione ACE.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

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

Elementi conoscitivi				
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati
1	2	3	4	5
RS46	,00	,00	,00	,00
	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 sterilizzati
	6	7	8	9
,00	,00	,00	,00	,00
Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati	
10	11	12	13	
,00	,00	,00	,00	,00

Elementi conoscitivi				
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati
1	2	3	4	5
RS38	,00	,00	,00	,00
	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 8 sterilizzati
	6	7	8	9
,00	,00	,00	,00	,00

Pertanto, se la società si trova in una delle situazioni previste dall'art. 10 del DM 14.3.2012, e **non intende ridurre la base ACE** degli importi menzionati dalla norma stessa, può **presentare un'istanza di interpello probatorio**, oppure procedere con la **compilazione dei campi presenti nel rigo RS115 del mod. REDDITI SC 2017** (rigo RS46 del mod. REDDITI SP 2017 o rigo RS38 del mod. REDDITI PF 2017), indicando il codice "1" nella colonna 1 di tale rigo rubricata "Interpello". Diversamente, **se l'interpello è stato presentato senza esito positivo**, ma il contribuente ritiene comunque sussistenti le condizioni per la disapplicazione della normativa antielusiva, dovrà indicare il **codice "2" nella colonna 1 "Interpello"**, compilando i campi presenti nel **rigo "Elementi conoscitivi"**, all'interno del quale dovranno essere fornite, per ciascuna tipologia, gli importi corrispondenti alle operazioni infragruppo previste dall'art. 10 del DM 14.3.2012, ovvero l'ammontare complessivo e gli **importi che hanno determinato la riduzione della base ACE**.

Esempio 1

Nel corso del periodo d'imposta 2016, una società di capitali ha corrisposto la somma di **euro 230.000 per acquistare una partecipazione di controllo da un'altra società del gruppo**, ma non ritiene sussistente la duplicazione del beneficio ACE: conseguentemente, anziché presentare

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

apposita istanza di interpello, decide di rappresentare tale decisione in sede di dichiarativo.

In tal caso, la società deve compilare il rigo RS115 del mod. REDDITI SC 2017, avendo cura di indicare il **codice "1"** e i **dati numerici a contenuto conoscitivo richiesti**. In virtù della decisione assunta, la società non dovrà, invece, indicare alcunché nella colonna 4 del rigo RS113 dedicata agli importi che vanno a ridurre la base ACE.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Incremento società quotata		Riduzioni		Differenza	
		1	2	3	4	5					
RS113			,00		,00		,00		,00		,00
		Patrimonio netto		Minor importo		Rendimento					
		6	,00	7	,00	4,75%	8	,00			
		Codice fiscale		Rendimento attribuito							
		9		10	,00						
		Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile	
	11	,00	(di cui	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
RS114	Maggiorazione società di comodo		Eccedenza pregressa		Rendimenti totali		Eccedenza riportabile				
	1	,00	2	,00	3	,00					
RS115	Elementi conoscitivi										
	Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2		Conferimenti col. 2 sterilizzati		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)		Corrispettivi col. 4 sterilizzati			
	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			
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)		Conferimenti col. 10 sterilizzati		Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)		Incrementi col. 12 sterilizzati				
10	,00	11	,00	12	,00	13	,00				

Esempio 2

Si supponga, invece, che la suddetta società abbia deciso di presentare apposita **istanza di interpello** all'Agenzia delle Entrate, in esito alla quale quest'ultima si sia **espressa negativamente**. In tale circostanza, se la società ritiene comunque **sussistenti le condizioni per la disapplicazione** della disciplina antielusiva, dovrà segnalare tale decisione compilando il **rigo RS115** del mod. REDDITI SC 2017, indicando il codice "2" e i dati numerici a contenuto conoscitivo

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Incremento società quotata		Riduzioni		Differenza	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RS113		,00	,00	,00		,00	,00			,00
					Patrimonio netto		Minor importo		Rendimento	
						,00	,00	4,75%		,00
					Codice fiscale				Rendimento attribuito	
										,00
	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP						
	11	12	13	14					15	
	,00	(di cui ,00)	,00	,00					,00	
RS114	Maggiorazione società di comodo				Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile			
					1	2				3
					,00	,00				,00
RS115	Elementi conoscitivi									
	Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2		Conferimenti col. 2 sterilizzati		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)		Corrispettivi col. 4 sterilizzati		
	1	2	3	4	5					
			,00	,00	,00					,00
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)		Conferimenti col. 8 sterilizzati			
	6	7	8	9						
	,00	,00	,00	,00					,00	
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati		Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)		Incrementi col. 12 sterilizzati				
10	11	12	13							
	,00	,00	,00	,00					,00	

richiesti.

Regime sanzionatorio

Il co. 3-quinquies dell'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997 – inserito dall'art. 15, co. 1, lett. h), n. 4), del D.Lgs. n. 158/2015 – individua, nell'ambito delle disposizioni dirette a punire le eventuali omissioni o incompletezze dei dati della dichiarazione, una **sanzione fissa** (da euro 2.000 a euro 21.000), applicabile nei casi in cui **il contribuente non abbia provveduto a effettuare le segnalazioni richieste**, ad esempio, se:

- **non ha trasmesso l'istanza di interpello** (pur non avendo ridotto la base ACE in presenza delle operazioni menzionate nell'art. 10 del D.M. 14.3.2012), e **non ha compilato il rigo "Elementi conoscitivi", né ha indicato il codice "1"** nella colonna 1 del suddetto rigo;
- **ha presentato interpello** e, pur avendo ricevuto risposta sfavorevole, **non ha ridotto la base ACE e non ha compilato il rigo "Elementi conoscitivi", né ha indicato il codice "2"** nella colonna 1 del suddetto rigo.

Si ricorda, inoltre, così come precisato dalla **C.M. 8/E/2017**, che non è oggetto di disapplicazione mediante interpello **la riduzione della base ACE corrispondente all'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari**, di cui si è detto in precedenza. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che *"la fattispecie dell'investimento in titoli, non ricompresa tra le disposizioni antielusive suscettibili di disapplicazione mediante interpello contenute nell'articolo 10 del decreto 14 marzo del 2012, configuri sostanzialmente una norma di sistema per la determinazione del beneficio.*

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Ne consegue che la stessa non può costituire oggetto di interpello probatorio".

6. Misura dell'agevolazione

Il coefficiente della deduzione ACE è stato transitoriamente fissato nel **3%** annuo per il primo triennio di applicazione dell'agevolazione (2011-2013).

Successivamente, l'**art. 1, co. 137, lett. b), della Legge n. 147/2013** ha, poi, temporaneamente incrementato tale misura, nei seguenti termini:

- **4% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2014;**
- 4,50% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2015;
- 4,75% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2016.

Infine, l'art. 1, co. 550, lett. a), della Legge n. 232/2016 ha sostituito il co. 3 dell'art. 1 del D.L. n. 201/2011, stabilendo che il coefficiente ACE è pari al **2,30% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 e al 2,70% dal successivo esercizio**: tale aliquota percentuale deve essere applicata alla **variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010**.

Ai fini della **determinazione degli acconti** relativi al periodo d'imposta 2017, con il **metodo storico**, si deve considerare come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le nuove regole.

7. Limiti di applicazione dell'ACE

L'art. 11 del D.M. 14.3.2012 stabilisce che la variazione agevolabile non può eccedere "*il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie*". In altri termini, la variazione in aumento del capitale proprio (differenza tra gli incrementi e i decrementi del capitale proprio) può essere agevolata sino a concorrenza del patrimonio netto dell'esercizio per il quale è determinato il beneficio così come risultante dal relativo bilancio, assunto al netto della riserva per acquisto azioni proprie, ma computando anche l'utile o la perdita realizzata (C.M. 35/E/2012).

Una seconda restrizione è rappresentata dalla circostanza che l'ACE è applicabile nel **limite del reddito complessivo netto dichiarato**: l'eventuale eccedenza è utilizzabile nei successivi periodi d'imposta, senza alcun limite temporale, ad incremento dell'importo deducibile dal reddito d'impresa. In altri termini, l'ACE – a differenza di precedenti forme di detassazione, come la c.d. "Tremonti

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

investimenti” – **non può mai comportare l’emersione di una perdita fiscale** in capo all’impresa, ma soltanto l’eventuale azzeramento del reddito imponibile: tale limitazione costituisce, peraltro, un trattamento di favore per il contribuente, in quanto in futuro potrà beneficiare della detassazione integrale dell’eccedenza, evitando di ricadere, sotto forma di perdita fiscale, nella rilevanza ridotta dell’80% di cui all’art. 84 del Tuir, qualora si tratti di un soggetto IRES. Al ricorrere di tale ipotesi, si genera, quindi, un **duplice effetto sul bilancio dell’esercizio**:

- l’integrale azzeramento del reddito d’impresa e, quindi, un valore nullo con riferimento all’IRES corrente;
- la necessità di rilevare le **imposte anticipate**, relativamente all’ACE incapiante nel reddito IRES, utilizzabile nei successivi periodi d’imposta, senza limitazioni di tempo, qualora sussista il presupposto dei redditi imponibili futuri ragionevolmente attesi indicati dal **principio contabile nazionale Oic 25**. A questo proposito, il contribuente è, pertanto, tenuto a verificare la consistenza delle proprie perdite fiscali pregresse e il relativo regime fiscale – utilizzabili senza vincoli, in quanto prodotte nei primi tre periodi d’imposta dalla costituzione, oppure nel limite dell’80% – in quanto l’ACE diverrà utilizzabile soltanto nel periodo d’imposta in cui, dopo lo scomputo delle perdite pregresse, residui un reddito d’impresa positivo.

Esempio

Reddito imponibile Ires 2016 (al lordo dell’ACE): euro 100.000

Incremento dei mezzi propri, rispetto al 31.12.2010: euro 3.000.000

Patrimonio netto al 31.12.2016: euro 4.000.000

Rendimento del capitale nozionale: 4,75%

Detassazione ACE 2014: euro 3.000.000*4,75% = euro 142.500

Reddito imponibile IRES 2016, al netto dell’ACE: zero

Eccedenza ACE 2016: euro 42.500

Attività per imposte anticipate sull’eccedenza ACE: euro 42.500*24% = euro 10.200

Crediti per imposte anticipate Ires (C.II.5-ter) S.P. attivo	a	Imposte anticipate Ires (20) C.E.)	10.200
---	---	---------------------------------------	--------

8. ACE e modelli REDDITI 2017

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La determinazione, e conseguente fruizione, dell'agevolazione deve essere gestita anche mediante una specifica compilazione della dichiarazione dei redditi, differenziata a seconda della tipologia di contribuente.

8.1. Soggetti IRES

L'agevolazione spettante alla società e agli enti di cui all'art. 73 co. 1 lett. a), b) e d) del Tuir è determinata nell'apposito prospetto del **rigo RS113 del mod. REDDITI SC 2017**, denominato "Deduzione per capitale investito proprio (ACE)".

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Incremento società quotata	Riduzioni	Differenza
	1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	,00
RS113			Patrimonio netto	Minor importo	Rendimento
			6	7	8
			,00	,00	4,75%
			Codice fiscale		Rendimento attribuito
			9		10
					,00
	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
	11	(di cui 12)	13	14	15
	,00	,00	,00	,00	,00

L'ACE così liquidata è **utilizzabile in sede di calcolo del reddito d'impresa IRES**: l'agevolazione per i soggetti IRES si concretizza, infatti, in una **diminuzione del reddito complessivo dichiarato**, al netto delle perdite scomputate, da indicare nel quadro RN del mod. REDDITI SC 2017.

IRES	RN1	Reddito	Legge n. 112/2016		Liberalità	
			1A	1B	2	3
			,00	,00	,00	,00
	RN2	Perdita				,00
	RN3	Credito di imposta	Fondi comuni d'investimento	Imposte della controllate estere		
			1	2		3
			,00	,00		,00
	RN4	Perdite scomputabili	in misura limitata	in misura piena		
		(di cui di anni precedenti)	1	2		3
			,00	,00		,00
	RN5	Perdite/Redditi	Perdite non compensate	Proventi esenti		
			1	2		3
			,00	,00		,00
		Reddito (Netto)	Quadro RH	Altri redditi	Rimborso oneri dedotti	
		4	5	6	7	
			,00	,00	,00	,00
	RN6	Reddito minimo	Reddito	Perdite non compensate RH	Liberalità	Start-up
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
		ACE	Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Reddito imponibile
		3	4	5	6	7
		,00	,00	,00	,00	,00

8.2. Contribuenti IRPEF

Per le **imprese individuali in contabilità ordinaria**, è necessario compilare:

- il prospetto del **rigo RS37 del mod. REDDITI PF 2017**, in cui è presente il prospetto per indicare i dati necessari per la determinazione della deduzione in parola;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
	1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	,00
	RS37			Minor Importo	Rendimento
				6	7
				,00	4,75% ,00
		Codice fiscale	Rendimento attribuito	Eccedenza riportata	Rendimenti totali
	8		9	10	11
			,00	,00	,00
			Rendimento ceduto	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore	Totale Rendimento nozionale società partecipate/imprenditore
			12	13	14
			,00	,00	,00
		Rendimento nozionale società partecipate	Rendimento imprenditore utilizzato	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
		15	16	17	18
		,00	,00	,00	,00

- il quadro RN, in cui è necessario tener conto della deduzione per la determinazione dell'IRPEF dovuta dall'imprenditore.

QUADRO RN IRPEF	RN1 REDDITO COMPLESSIVO	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	Credito per fondi comuni art. 3 d.lgs. 147/2015	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	Reddito minimo da partecipazione in società non operative	5
	RN2 Deduzione per abitazione principale	1	2	3	4	
	RN3 Oneri deducibili	,00	,00	,00	,00	,00
	RN4 REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)					,00
	RN5 IMPOSTA LORDA					,00

Esempio

Un **imprenditore individuale** aveva un **patrimonio netto contabile al 31.12.2015 di euro 320.000**, e un **patrimonio netto contabile al 31.12.2010 di euro 220.000**: ha investito, in regime d'impresa, **euro 26.000 in titoli di Stato nel 2014**, senza operare alcun disinvestimento.

Il **patrimonio netto contabile al 31.12.2016** ammonta a **euro 204.215**.

Il prospetto del quadro RS è così compilato:

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
	1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	,00
	RS37			Minor Importo	Rendimento
				6	7
				,00	4,75% ,00
		Codice fiscale	Rendimento attribuito	Eccedenza riportata	Rendimenti totali
	8		9	10	11
			,00	,00	,00
			Rendimento ceduto	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore	Totale Rendimento nozionale società partecipate/imprenditore
			12	13	14
			,00	,00	,00
		Rendimento nozionale società partecipate	Rendimento imprenditore utilizzato	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
		15	16	17	18
		,00	,00	,00	,00

Ai fini della compilazione del suddetto prospetto, bisogna precisare che nel rigo RS37, colonna 1, è stata **inserita la differenza tra il patrimonio netto del 2015 e quello del 2010 (euro 100.000)**, in considerazione del fatto che **non esiste una colonna specifica del rigo RS37** in cui indicare in modo distinto la differenza tra il patrimonio netto al 31.12.2015 e quello al 31.12.2010.

L'importo indicato nel citato rigo RS37, colonna 1, deve, poi, essere **ridotto di euro 26.000, in**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

misura pari agli investimenti in titoli e valori mobiliari. Alla differenza di euro 74.000, che risulta capiente rispetto al limite del patrimonio netto contabile al 31.12.2016, corrisponde un'ACE di euro 3.515, ottenuta applicando all'importo di euro 74.000 il coefficiente di remunerazione del 4,75%. Si assuma, inoltre, che l'ACE sia "capiente" rispetto al reddito (ipotizzato in euro 25.630), per cui **non emergono eccedenze riportabili, o da trasformare in crediti IRAP**, di cui si dirà in seguito.

L'art. 8, co. 3, del D.M. 14.3.2012 ha stabilito che – ai fini della determinazione dell'Irpef di cui all'art. 11 del Tuir, nonché delle detrazioni spettanti a norma dei successivi artt. 12, 13, 15 e 16 del Tuir – **la quota ACE dedotta dal reddito d'impresa concorre alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche** (e dei soci delle partecipate) beneficiarie della deduzione. Ciò sta a significare che **la quota ACE rileva per l'individuazione delle aliquote Irpef per scaglioni**: il reddito agevolato, in presenza di altri imponibili, concorre, pertanto, alla formazione del primo scaglione e dei successivi, fino a concorrenza del proprio intero ammontare. Analogamente, ai fini della determinazione delle detrazioni per carichi di famiglia, da lavoro, per oneri e canoni di locazione, **l'ACE partecipa al reddito complessivo**, rilevando in tutti i casi in cui la misura di tali detrazioni è correlata all'importo di tale reddito. Conseguentemente, ai soli fini del calcolo dell'imposta lorda, qualora sia stato compilato il rigo RS37 del quadro RS, occorrerà determinare **l'imposta lorda** nel seguente modo:

- sommare all'importo indicato nel **rigo RN4** quello esposto nel **rigo RS37, colonna 14**;
- calcolare, secondo la tabella "Calcolo dell'IRPEF", l'imposta corrispondente a questa somma;
- determinare secondo la tabella "Calcolo dell'IRPEF", l'imposta corrispondente all'importo indicato nel rigo RS37, colonna 14, e sottrarla dall'imposta sopra liquidata;
- rappresentare nel **rigo RN5** l'importo così ottenuto.

Esempio

Si assuma il caso precedente in cui l'imprenditore abbia realizzato un **reddito d'impresa di euro 25.630** ridotto dalla deduzione ACE a euro 22.115 (euro 25.630 – euro 3.515): si supponga altresì che il contribuente abbia realizzato **altri redditi per euro 2.500**. In tale fattispecie, ipotizzando per semplicità di calcolo l'assenza di oneri deducibili, il reddito imponibile da inserire nel rigo RN4 è pari ad euro 24.615 (euro 22.115 + euro 2.500), a cui corrisponderebbe un'imposta lorda di euro 6.046 (Incidenza Irpef lorda sul reddito complessivo 24,56%). In ossequio a quanto previsto dal citato art.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

8, co. 3, del DM 14.3.2012, occorre:

- sommare al reddito imponibile (pari ad euro 24.615) la detassazione ACE pari ad euro 3.515;
- calcolare l'IRPEF sul totale di euro 28.130 (euro 24.615 + euro 3.515), a cui corrisponderebbe un'imposta "virtuale" pari ad euro 7.009 (incidenza Irpef lorda sul reddito complessivo 24,92%);
- calcolare l'IRPEF sull'importo detassato di euro 3.515, che comporterebbe l'assolvimento di un'imposta "virtuale" pari ad euro 808 (incidenza Irpef lorda sul reddito complessivo 23%).

L'imposta lorda da indicare nel rigo RN5 è pari alla differenza tra i due importi, ovvero ad euro 6.201 (euro 7.009 – euro 808).

QUADRO RN IRPEF	Reddito di riferimento per organismi familiari	Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs. 147/2015	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	Reddito minimo da partecipazio- ne in società non operative	
RN1 REDDITO COMPLESSIVO	24.615,00	,00	,00	,00	,00
RN2 Deduzione per abitazione principale				,00	
RN3 Oneri deducibili				,00	
RN4 REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)					24.615,00
RN5 IMPOSTA LORDA					6.201,00

Impresa familiare o azienda coniugale

L'art. 8 del D.M. 14.3.2012 ha stabilito che la deduzione ACE eccedente il reddito dell'impresa familiare (art. 230-bis c.c.) è **attribuita all'imprenditore e ai collaboratori familiari**, ovvero al coniuge dell'azienda coniugale, **in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito**. Sul punto, la C.M. 12/E/2014, par. 4 ha precisato che – ancorché le disposizioni attuative regolino esclusivamente la gestione delle eccedenze di rendimento nozionale rispetto al reddito d'impresa – **la deduzione ACE deve essere ripartita tra l'imprenditore e i familiari**, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito. Tale interpretazione consente, pertanto, di **garantire parità di trattamento**, in relazione alle modalità di applicazione dell'agevolazione, tra gli imprenditori individuali e quelli che operano all'interno di un'impresa familiare: ciò in quanto, ferma restando la ripartizione degli utili fra l'imprenditore e i propri familiari, ognuno dei componenti realizza una propria quota di reddito complessivo netto, derivante dall'attività d'impresa, che dovrà essere ridotta della propria percentuale di rendimento nozionale definita in base alle rispettive quote di partecipazione al reddito.

Nello specifico, nell'impresa familiare o nell'azienda coniugale la deduzione ACE è ripartita tra il titolare e i collaboratori (o il coniuge) in proporzione alla quota di partecipazione al reddito:

- il **titolare** deve indicare l'importo della deduzione ceduta al collaboratore (o coniuge dell'azienda coniugale) nella **colonna 6 del rigo RS6 "Imputazione del reddito dell'impresa familiare"** e nella

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

colonna 9 del rigo RS37 del mod. REDDITI PF 2017;

- il **collaboratore (o il coniuge)** indica l'importo della deduzione ricevuta dal titolare nel **rigo RS37** del proprio mod. REDDITI PF 2017.

Esempio

Un'**impresa familiare**, costituita dal titolare (60%) e dal collaboratore (40%), aveva un **patrimonio netto contabile al 31.12.2015 di euro 420.000**, mentre quello **al 31.12.2010** era di **euro 320.000**.

Il **patrimonio netto contabile al 31.12.2016** ammonta ad **euro 400.000**: il reddito d'impresa del periodo d'imposta 2016 è di euro 30.000, di cui euro 18.000 di spettanza del titolare ed euro 12.000 del collaboratore.

La **deduzione ACE 2016** è così determinata: $\text{euro } 100.000 * 4,75\% = \text{euro } 4.750$, di cui al titolare euro 2.850 e al collaboratore euro 1.900.

Situazione del titolare

Imputazione del reddito dell'impresa familiare

Codice fiscale		Quota di partecipazione		
1	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2	60%	
RS6				
3	Quota di reddito	4	Quota reddito esente da ZFU	5
	18.000,00		,00	,00
6	Quota delle ritenute d'acconto di cui non utilizzate	7	ACE	
	,00		2.850,00	

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
1	2	3	4	5
,00	,00	,00	,00	,00
		Minor importo		Rendimento
		6		7
		,00		4,75% ,00
Codice fiscale		Rendimento attribuito	Eccedenza riportata	Rendimenti totali
8		9	10	11
		,00	,00	,00
		Rendimento ceduto	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore	Totale Rendimento nozionale società partecipate/imprenditore
		12	13	14
		,00	,00	,00
Rendimento nozionale società partecipate	Rendimento imprenditore utilizzato	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	
15	16	17	18	
,00	,00	,00	,00	

Per il calcolo dell'imposta lorda operano le medesime considerazioni espresse con riguardo all'esempio precedente. Per semplicità, si ipotizzi che non sussistano altri redditi imponibili realizzati dall'imprenditore ed altri oneri deducibili. In tal caso, **il quadro RN andrà così compilato:**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

QUADRO RN IRPEF	RN1	REDDITO COMPLESSIVO	1	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	15.150	,00	2	Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs. 147/2015	,00	3	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	,00	4	Reddito minimo da partecipa- zione in società non operative	,00	5	,00
	RN2	Deduzione per abitazione principale				,00											,00
	RN3	Oneri deducibili				,00											,00
	RN4	REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)															15.150
	RN5	IMPOSTA LORDA															3.491

Situazione del collaboratore:

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	1	Incrementi del capitale proprio	,00	2	Decrementi del capitale proprio	,00	3	Riduzioni	,00	4	Differenza	,00	5	Patrimonio netto	,00
RS37	6	Minor importo	,00	7	Rendimento	,00									
	8	Codice fiscale		9	Rendimento attribuito	,00				10	Eccedenza riportata	,00	11	Rendimenti totali	,00
				12	Rendimento ceduto	,00			13	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore	,00	14	Totale Rendimento nazionale società partecipate/imprenditore	,00	
				15	Rendimento nazionale società partecipate	,00	16	Rendimento imprenditore utilizzato	,00	17	Eccedenza trasformata in credito IRAP	,00	18	Eccedenza riportabile	,00

Analogamente, si assuma che non sussistano altri redditi imponibili realizzati dal collaboratore dell'impresa familiare ed altri oneri deducibili. In tal caso, **il quadro RN andrà così compilato:**

QUADRO RN IRPEF	RN1	REDDITO COMPLESSIVO	1	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	10.100	,00	2	Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs. 147/2015	,00	3	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	,00	4	Reddito minimo da partecipa- zione in società non operative	,00	5	,00
	RN2	Deduzione per abitazione principale				,00											,00
	RN3	Oneri deducibili				,00											,00
	RN4	REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)															10.100
	RN5	IMPOSTA LORDA															2.323

Società di persone in contabilità ordinaria

Per far valere l'agevolazione ACE, le società di persone in contabilità ordinaria devono compilare, invece, il rigo **RS45 del mod. REDDITI SP 2017**, in cui è presente il prospetto per indicare i dati necessari per la determinazione della deduzione.

Esempio

La società Beta s.n.c. presenta i seguenti dati:

- **patrimonio netto contabile al 31.12.2015:** euro 32.000;
- **patrimonio netto contabile al 31.12.2010:** euro 22.000;
- **patrimonio netto contabile al 31.12.2016:** euro 45.000.

Si supponga, altresì, che in data 1.2.2016 i soci della Beta s.n.c. abbiano rinunciato alla restituzione di un finanziamento erogato alla società per l'importo di euro 10.000 e che nel 2015 la società abbia investito euro 1.500 in titoli di Stato. In tale fattispecie, il suddetto prospetto del mod. REDDITI SP

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2017 dovrà essere così compilato:

- **rigo RS45, colonna 1**, riportando la somma tra la **differenza fra il patrimonio netto 2015 e il patrimonio netto 2010** (euro 32.000 – euro 22.000 = euro 10.000) e gli **incrementi rilevanti dall'1.1.2016**, pari ad euro 9.153, costituito dalla **rinuncia del finanziamento soci**, ragguagliata ad anno (euro 10.000*335/366);
- **rigo RS45, colonna 2**, indicando la riduzione degli incrementi del capitale proprio, in misura pari agli investimenti in titoli e valori mobiliari (euro 1.500);
- **rigo RS45, col. 4**, inserendo la **differenza tra l'importo indicato in colonna 1** (incrementi del capitale proprio) e **l'ammontare esposto nella colonna 2** (decrementi del capitale proprio), pari ad euro 17.653 (euro 10.000 + euro 9.153 – euro 1.500);
- **rigo RS45, col. 5**, esponendo il **patrimonio netto contabile alla data del 31.12.2016** (euro 45.000).

Alla differenza di euro 17.653 (rigo RS45, colonna 4 del mod. REDDITI SP 2017), che risulta capiente rispetto al patrimonio netto contabile al 31.12.2016, corrisponde un'ACE di euro 838,51 ottenuta applicando il coefficiente di remunerazione del 4,75% (euro 17.653 * 4,75%).

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	1	19.153,00	Decrementi del capitale proprio	2	1.500,00	Riduzioni	3	,00	Differenza	4	17.653,00
	RS45	Patrimonio netto	5	45.000,00	Minore importo	6	17.653,00	4,75%	Rendimento	7	839,00	
Codice fiscale	8			Rendimento attribuito	9	,00	Rendimenti totali	10	839,00			

L'ammontare detassato, come appena determinato nell'apposito prospetto del quadro RS, dovrà essere, poi, portato a riduzione del reddito complessivo netto dichiarato della società di persone, sino ad azzerarlo: l'incentivo in parola andrà, quindi, indicato **nel rigo RF65** e andrà a **ridurre direttamente il reddito riportato nel rigo RF64**.

Ad esempio, ipotizzando un **reddito lordo di euro 20.000**, il prospetto "Determinazione del reddito" del quadro RF dovrà essere così compilato:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

non dedotti a discrezione del contribuente (C.M. 19/E/2009). Si segnala che l'art. 1, co. 549, della Legge 232/2016 ha altresì integrato l'**art. 84, co. 3, del Tuir**, riguardante la disapplicazione del precedente co. 1, in materia di utilizzo delle perdite pregresse, nel caso di trasferimento o acquisizione da terzi, anche a titolo temporaneo, della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite, e modifica – nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento, o dell'acquisizione, o nei due successivi o anteriori – dell'attività principale esercitata nell'anno in cui le perdite sono state realizzate. In particolare, è stato disposto che la limitazione si applica anche alle eccedenze ACE (art. 1, co. 4, del D.L. 201/2011) e a quelle di **interessi passivi deducibili riportabili** (art. 96, co. 4, del Tuir). Un'analogha estensione è stata operata in ambito di fusioni e scissioni di società (artt. 172, co. 7, e 173, co. 10, del Tuir), a norma dell'art. 1, co. 547, lett. c), d) ed e), della Legge 232/2016.

È, inoltre, prevista l'applicazione di particolari regole, nel caso il cui il contribuente abbia aderito ad un regime speciale dell'Ires, come la trasparenza o il consolidato fiscale, oppure intenda trasformare l'eccedenza in un credito d'imposta IRAP.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

9.1. Società trasparente

Indipendentemente dalla tipologia di trasparenza, grande o piccola (art. 115 e 116 del Tuir), **l'eccedenza ACE è attribuita a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione** agli utili, concorrendo a formare il rendimento nozionale del reddito complessivo dichiarato dal partecipante alla grande trasparenza, o del socio ammesso in deduzione dal reddito d'impresa (art. 7 del D.M. 14.3.2012). Le eccedenze ACE formatesi, presso la partecipata, **anzitutto all'opzione per la trasparenza non sono attribuibili ai soci**, rimanendo deducibili dal solo reddito dell'impresa in capo alla quale si sono originariamente formate.

Le medesime disposizioni si applicano alle società naturalmente trasparenti, quali quelle in nome collettivo e accomandita semplice. Sul punto, la **Circolare n. 28/IR/2012** ha precisato che:

- la persona fisica socia della società trasparente non può utilizzare questa eccedenza a riduzione di redditi diversi da quelli d'impresa, laddove per redditi d'impresa devono intendersi anche quelli di partecipazione in altre società di persone o società trasparenti di cui all'art. 116 del Tuir;
- il D.M. 14.3.2012 nulla dispone per quanto attiene alle eventuali eccedenze di ACE generatesi in capo ai soci prima dell'esercizio dell'opzione per la trasparenza della società partecipata. In assenza di preclusioni specifiche, si ritiene che tali eccedenze possano essere utilizzate, in entrambi i regimi, anche per ridurre il reddito imputato per trasparenza dalla partecipata dopo l'esercizio dell'opzione.

9.2. Partecipante al consolidato fiscale

L'art. 6 del D.M. 14.3.2012 ha stabilito che l'importo corrispondente al rendimento nozionale, che supera il reddito complessivo netto dichiarato dalla società aderente al consolidato fiscale (nazionale o mondiale), **"è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo, fino a concorrenza dello stesso"**, ad eccezione delle eccedenze formatesi in periodi d'imposta precedenti a quelli di efficacia della tassazione di gruppo, che rimangono, invece, nell'esclusiva disponibilità della società che le ha maturate.

Esempio

Un gruppo societario è composto dalle seguenti società:

- Alfa s.r.l.: perdita fiscale di euro 5.000, e deduzione ACE di euro 15.000;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- Beta s.p.a.: reddito netto di euro 30.000, e non può beneficiare dell'agevolazione;
- Gamma s.a.p.a.: reddito netto di euro 20.000 euro, e deduzione ACE di euro 10.000.

Il reddito complessivo netto del gruppo societario, quindi, ammonta (prima della deduzione ACE) ad euro 45.000 (- euro 5.000 + euro 30.000 + euro 20.000).

Reddito individuale per effetto della deduzione ACE:

- Alfa s.r.l.: perdita fiscale di euro 5.000, e trasferimento della deduzione ACE alla *fiscal unit*;
- Beta s.p.a.: reddito netto di euro 30.000;
- Gamma s.a.p.a.: reddito netto di euro 10.000, previo integrale utilizzo della deduzione ACE di euro 10.000, in quanto inferiore all'imponibile lordo di euro 20.000.

Reddito complessivo: - euro 5.000 (Alfa s.r.l.) + euro 30.000 (Beta s.p.a.) + euro 10.000 (Gamma s.a.p.a.) – euro 15.000 (deduzione eccedenza ACE Alfa s.r.l.) = euro 20.000.

L'eventuale **eccedenza non trasferita alla *fiscal unit*, in quanto non trova capienza a livello di gruppo**, è computata in aumento del rendimento nozionale del successivo periodo d'imposta dalla singola società partecipante, e potrà essere trasferita nuovamente nei periodi d'imposta successivi al consolidato tributario (**C.M. 12/E/2014, par. 5**). L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate consente, quindi, di massimizzare il beneficio da parte dei singoli partecipanti e a livello di gruppo, garantendo altresì l'assenza di criticità rispetto alla paternità delle eventuali eccedenze in capo alla *fiscal unit*. In tale sede, è stato, inoltre, precisato che **l'attribuzione delle eccedenze alla *fiscal unit* deve avvenire in via obbligatoria**, e in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo: le eccedenze non trasferite, nell'ipotesi in cui vi sia capienza a livello di gruppo, non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi dalle società partecipanti al consolidato fiscale. La posizione dell'Amministrazione Finanziaria permette, pertanto, di garantire la parità di trattamento con i soggetti che operano al di fuori del consolidato fiscale, evitando la possibilità di strumentalizzare, per mere finalità di risparmio fiscale, il meccanismo di riporto delle eccedenze ACE con gli effetti dell'adozione del regime dell'imposizione di gruppo.

Fermo restando che quanto sopra sostenuto dalla C.M. 12/E/2014 non trova applicazione nei confronti delle **eccedenze di ACE generate anteriormente all'opzione per il consolidato**, per cui permane il **divieto di attribuzione al gruppo fiscale**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

9.3. Trasformazione in credito IRAP

L'art. 19, co. 1, lett. b), del D.L. 91/2014 ha modificato l'art. 1, co. 4, del D.L. 201/2011, inserendo l'alternativa facoltà di beneficiare di un credito d'imposta IRAP per l'eccedenza ACE non utilizzata, applicando a tale eccedenza la relativa aliquota d'imposta sul reddito d'impresa, a seconda della tipologia di contribuente:

- i **soggetti IRES** devono applicare l'aliquota d'imposta all'eccedenza ACE per la quale rinunciano, di fatto, al riporto a nuovo, optando, appunto, per il regime del credito d'imposta;
- i **contribuenti IRES**, invece, avuto riguardo alle modalità di calcolo dell'ACE in dichiarazione, devono applicare le aliquote corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'art. 11 del Tuir. In altre parole, determinano il credito d'imposta nello stesso modo in cui si calcola l'Irpef ai sensi della predetta disposizione del Tuir, distribuendo le eccedenze ACE in base agli scaglioni di reddito previsti ai fini del calcolo dell'imposta.

L'importo così ottenuto è **utilizzabile in diminuzione dell'Irap**, in **cinque quote annuali** di pari ammontare, nel limite dell'IRAP dovuta in ogni esercizio: i contribuenti aventi il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare devono, naturalmente, fare riferimento – ai fini dell'utilizzo del credito Irap da conversione dell'eccedenza ACE – ai 5 periodi d'imposta, e non al quinquennio solare (C.M. 21/E/2015, par. 2.2).

Soggetti IRES

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che la **società di capitali**, in presenza di un'eccedenza ACE derivante dall'incapienza del reddito complessivo netto dichiarato, può decidere, alternativamente, di adottare uno dei seguenti comportamenti (C.M. 21/E/2015, par. 2.1):

- riporto, ai fini IRES, nel periodo d'imposta successivo;
- conversione, anche soltanto parziale, in credito d'imposta Irap, determinato secondo i predetti criteri, osservando alcune specifiche modalità dichiarative, così come descritte nel prosieguo.

L'Amministrazione Finanziaria ritiene che, per esigenze di certezza e semplificazione operativa, la conversione dell'eccedenza ACE in credito d'imposta Irap non possa essere revocata: in altri termini, non è possibile ripristinare ai fini IRES quanto già trasformato in credito Irap.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che **le quote di credito IRAP non utilizzate non possono formare oggetto di istanza di rimborso**, con l'ulteriore conseguenza che tale eccedenza

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

non può neppure essere ceduta ai sensi dell'art. 43-*bis*, co. 3, del D.P.R. 602/1973: la medesima esclusione deve **ricorrere anche con riguardo alla cessione infragruppo** prevista dall'art. 43-*ter* del D.P.R. 602/1973 oppure nell'ambito del consolidato fiscale (art. 7 del D.M. 9 giugno 2004), poiché si tratta di un credito IRAP, e non IRES (C.M. 21/E/2015, par. 2.2.).

Esempio: società di capitali che trasforma il 75% dell'eccedenza ACE in credito Irap

Reddito complessivo netto dichiarato 2016 (dopo lo scomputo delle perdite pregresse): euro 100.000

Deduzione ACE 2016: euro 120.000

Reddito imponibile (dopo la deduzione dell'ACE): euro 0

Eccedenza ACE per reddito incapiente: euro 20.000

Eccedenza ACE che il contribuente decide di trasformare in credito IRAP: euro 20.000 * 75% = euro 15.000

Credito IRAP da trasformazione dell'eccedenza ACE: euro 15.000 * 24% = euro 3.600

Eccedenza ACE che il contribuente riporta ai fini IRES: euro 20.000 – euro 15.000 = euro 5.000

Esempio: imprenditore individuale che trasforma il 75% dell'eccedenza ACE

Reddito complessivo netto dichiarato 2016: euro 50.000

Deduzione ACE 2016: euro 90.000

Reddito imponibile (dopo la deduzione dell'ACE): euro 0

Eccedenza ACE per reddito incapiente: euro 40.000

Eccedenza ACE che il contribuente decide di trasformare in credito IRAP: euro 40.000 * 75% = euro 30.000

Credito IRAP da trasformazione dell'eccedenza ACE, in base agli scaglioni IRPEF:

euro 15.000 * 23% + (euro 28.000 – euro 15.000) * 27% + (euro 30.000 – euro 28.000) * 38% = euro 7.720

Eccedenza ACE riportabile: euro 40.000 – euro 30.000 = euro 10.000

IMPORTI IRAP	2016	2017	2018	2019	2020
Valore della produzione netta	60.000	50.000	70.000	60.000	50.000
IRAP di periodo (3,90%)	2.340 = (60.000*3,90%)	1.950 = (50.000*3,90%)	2.730 = (70.000 *3,90%)	2.340 = (60.000*3,90%)	1.950 = (50.000*3,90%)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Credito d'imposta IRAP (1/5 annuo)	1.544 = (7.720/5)	1.544 = (7.720/5)	1.544 = (7.720/5)	1.544 = (7.720/5)	1.544 = (7.720/5)
Debito IRAP netto	796	406	1.186	796	406

Nel mod. REDDITI PF 2017, l'eccedenza ACE rispetto al reddito deve essere riportata secondo le seguenti modalità:

- **campo 17 del rigo RS37** (Eccedenza trasformata in credito IRAP), indicando l'**ACE maturata nel 2016**, al netto della quota utilizzata in deduzione dal reddito dichiarato nel quadro RN;
- **campo 18 del rigo RS37** (Eccedenza riportabile), esponendo l'**ACE complessiva 2016** che non è stato possibile utilizzare in deduzione dal reddito dichiarato nel quadro RN.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE) RS37	Incrementi del capitale proprio	1	,00	Decrementi del capitale proprio	2	,00	Riduzioni	3	,00	Differenza	4	,00	Patrimonio netto	5	,00								
												Minor Importo	6	,00	Rendimento	7	4,75%	,00					
												Codice fiscale	8		Rendimento attribuito	9	,00	Eccedenza riportata	10	,00	Rendimenti totali	11	,00
												Rendimento ceduto	12	,00	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore	13	,00	Totale Rendimento nozionale società partecipate/imprenditore	14	,00			
												Rendimento nozionale società partecipate	15	,00	Rendimento imprenditore utilizzato	16	,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP	17	,00	Eccedenza riportabile	18	,00

L'eccedenza ACE 2016 trasformata in credito d'imposta IRAP dovrà essere altresì indicata – oltre che negli appositi campi del prospetto presente nel quadro RS del mod. REDDITI PF 2017 – anche nella Sezione XIV "Credito ACE" del mod. IRAP 2017.

Sez. XIII Credito ACE	IS85	Credito da eccedenza ACE	4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta
			1	2	3	4	5
			,00	,00	,00	,00	,00
	IS86	Credito residuo IRAP 2016			3	4	
					,00	,00	
	IS87	Credito residuo	1	2	3	4	5
			,00	,00	,00	,00	,00

Considerato che l'IRAP dovuta dall'impresa individuale, per il periodo d'imposta 2016, è stata assunta pari a euro 2.340, ovvero inferiore alla quota di un quinto del credito utilizzabile (euro 7.720/5 = euro 1.544), tale debito viene in parte **compensato con l'eccedenza ACE trasformata in credito d'imposta IRAP**, ipotizzando che sia la prima volta che si procede alla conversione: è, pertanto, necessario compilare il rigo IR22, colonna 1, del mod. IRAP 2017.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- la quota di ACE attribuita al socio **eccede il reddito d'impresa** a lui attribuito;
- il **socio**, in virtù di un'altra impresa personalmente esercitata, **presenti una propria dichiarazione IRAP.**

Pertanto, **le società di persone**, come tutti i soggetti trasparenti, **non possono compensare**, neppure in parte, **il proprio debito IRAP con l'eccedenza ACE prodotta**. In tal senso, anche la C.M. 21/E/2015, secondo cui *"Le modalità di utilizzo delle eccedenze ACE per i soggetti che esercitano l'opzione per la trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, indicate nell'articolo 7 del decreto ACE, prevedono che le eccedenze ACE determinate in capo alla società partecipata siano attribuite a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. Previo utilizzo a riduzione degli ulteriori redditi d'impresa conseguiti dal singolo socio, quest'ultimo potrà, anche parzialmente, scegliere se riportare nei periodi di imposta successivi l'eccedenza non utilizzata, oppure, convertirla in credito di imposta da utilizzare per ridurre la propria IRAP, secondo le modalità sopra descritte. Le modalità di conversione delle eccedenze ACE appena descritte, in linea con quanto disposto nell'articolo 8 del Decreto ACE, risultano applicabili anche ai soggetti che producono redditi in forma associata di cui all'articolo 5 del TUIR"*.

Trasformazione dell'eccedenza ACE e trasparenza fiscale

L'art. 7 del D.M. 14.3.2012 stabilisce che – nel caso di trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 del Tuir – **l'eccedenza ACE è attribuita a ciascun socio** in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili: conseguentemente, qualora i redditi d'impresa del periodo d'imposta 2016 del socio siano incapienti rispetto alla propria deduzione ACE complessiva, maturata nel 2016, costui *"potrà, anche parzialmente, scegliere se riportare nei periodi d'imposta successivi l'eccedenza non utilizzata, oppure, convertirla in credito d'imposta da utilizzare per ridurre la propria IRAP"* (**C.M. n. 21/E/2015, par. 2.5**). Tale modalità di conversione è applicabile, coerentemente con quanto disposto dall'art. 8 del D.M. 14 marzo 2012, anche **ai soggetti che producono redditi d'impresa in forma associata** di cui all'art. 5 del Tuir (s.n.c., s.a.s., ecc.).

Nel caso di esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le eccedenze di rendimento nozionale generatesi nel periodo d'imposta precedente a quello di efficacia dell'opzione, non attribuibili ai soci in quanto maturate nei periodi d'imposta antecedenti all'ingresso nel regime, possano formare oggetto di trasformazione in credito d'imposta utilizzabile esclusivamente

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

a riduzione dell'IRAP della società partecipata.

Conversione dell'ACE e consolidato fiscale

L'art. 6 del D.M. 14.3.2012, come anticipato, dispone che l'importo corrispondente al rendimento nozionale ACE, che supera il reddito complessivo netto dichiarato dalla società aderente al consolidato fiscale (nazionale o mondiale) "**è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo, fino a concorrenza dello stesso**", ad eccezione delle eccedenze formatesi in periodi d'imposta precedenti a quelli di efficacia della tassazione di gruppo, che rimangono, invece, nell'esclusiva disponibilità della società che le ha maturate. In altri termini, la deduzione ACE della società partecipante al consolidato IRES che residua dopo aver azzerato il proprio reddito d'impresa **deve essere attribuita prioritariamente, e nei limiti dell'imponibile di gruppo, alla fiscal unit.**

L'**eventuale eccedenza ACE della società partecipante al consolidato**, che non trova capienza nel reddito di gruppo, può, pertanto, essere **utilizzata dalla società che l'ha generata**, secondo le seguenti modalità, anche soltanto parzialmente:

- **riporto al periodo d'imposta successivo, ai fini IRES**, per poterla scomputare dal proprio reddito imponibile, prima di trasferirlo al gruppo;
- **trasformazione in credito d'imposta IRAP.**

Tale orientamento è condiviso anche dall'Agenzia delle Entrate, che si è soffermata anche sul caso della società che esercita l'opzione per il consolidato fiscale con riguardo al **triennio 2015-2017** (quadro OP, sezione II, del mod. UNICO 2015) e dispone di un'eccedenza ACE maturata nel periodo d'imposta 2014, ovvero prima dell'ingresso nel regime della tassazione di gruppo: al riguardo, la **C.M. 21/E/2015, par. 2.4**, ritiene che – trattandosi di eccedenze "*non attribuibili alla fiscal unit in quanto maturate nei periodi d'imposta antecedenti all'esercizio dell'opzione – possano essere oggetto di trasformazione in credito d'imposta utilizzabile esclusivamente a riduzione dell'Irap delle singole società che le hanno generate*".

Il credito di imposta in esame, costituendo una **differente modalità di utilizzazione della deduzione ACE** (ai fini IRAP), non deve essere indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, ma trova esposizione nell'apposito prospetto del quadro RS.



STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Per espressa previsione normativa, come anticipato, il credito d'imposta **deve essere utilizzato in diminuzione dell'IRAP** *"e va ripartito in cinque quote annuali di pari importo"*. In altri termini, un quinto della quota di eccedenza ACE trasformata in credito secondo le modalità sopra descritte, costituisce, per ciascuno dei cinque periodi d'imposta di utilizzo, il limite massimo di fruibilità del credito. Sul punto, la C.M. 21/E/2015 ha precisato che se la quota annuale teoricamente utilizzabile è superiore all'imposta dovuta nel periodo:

- la **parte non utilizzata potrà essere riportata in avanti nelle dichiarazioni IRAP** dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale;
- la **quota trasformata in credito d'imposta e non utilizzata non può essere riallocata sotto forma di eccedenza IRES.**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

IRES				Liberalità	
RN1	Reddito			1	2
				,00	,00
RN2	Perdita				,00
RN3	Credito di imposta	Fondi comuni d'investimento		Imposte delle controllate estere	
		1	2	,00	,00
RN4	Perdite scomputabili	in misura limitata		in misura piena	
	(di cui di anni precedenti)	1	2	,00	,00
RN5	Perdite/Redditi	Perdite non compensate		Proventi esenti	
		1	2	,00	,00
		Reddito (Netto)		Quadro RH	
		4	5	,00	,00
		Altri redditi		Rimborso oneri dedotti	
		6	7	,00	,00
RN6		Reddito minimo		Reddito	
		1	2	,00	,00
		ACE		Reddito complessivo	
		6	7	,00	,00
		Perdite non compensate RH		Liberalità	
		3	4	,00	,00
		Credito d'imposta		Oneri deducibili	
		8	9	,00	,00
		Start-up		Reddito imponibile	
		5	10	,00	,00

L'eccedenza ACE 2016 trasformata in credito d'imposta IRAP deve essere, inoltre, indicata – oltre che negli appositi campi del prospetto presente nel quadro RS del mod. REDDITI SC 2017 – **nella Sezione XIV "Credito ACE" del mod. IRAP 2017**. Per semplicità, si assuma che sia la **prima volta che l'impresa ha deciso di trasformare l'eccedenza ACE in credito d'imposta IRAP**.

Sez. XIII Credito ACE		4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta
IS85	Credito da eccedenza ACE	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
IS86	Credito residuo IRAP 2016			3	4	
				,00	,00	
IS87	Credito residuo	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

Si ipotizzi, inoltre, che, nel 2016, **l'IRAP dovuta dalla società ammonti ad euro 3.000**, e che tale debito venga in parte compensato con l'eccedenza ACE trasformata in credito d'imposta IRAP.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

574, L. 147/2013.

10. Novità ACE 2017

Si segnala, infine, che l'**art. 7, co. 1, del D.L. 50/2017** ha recentemente **modificato l'art. 1 del D.L. 201/2011**, sostituendo ogni riferimento all'esercizio "*in corso al 31 dicembre 2010*" con quello al "*quinto esercizio precedente*" (co. 2, 5 e 6-bis). Conseguentemente, con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, **è riconosciuta la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa dei soggetti in contabilità ordinaria un importo pari al coefficiente di rendimento nozionale** – 2,30% nel 2017 e 2,70% dal 2018 – applicato alla variazione del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del quinto periodo d'imposta precedente (e non più quello in corso al 31.12.2010), **costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tenere conto dell'utile del medesimo esercizio.**

Continuano a rilevare come variazioni in aumento i conferimenti in denaro, nonché gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, al **netto delle rettifiche in diminuzione**, come le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti, gli acquisti di partecipazioni in società controllate, di aziende o rami delle stesse. Le nuove norme **esplicano effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016** (ovvero, dal 2017, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Sono però previsti **appositi obblighi di ricalcolo dell'acconto IRES dovuto per il 2017**, rideterminando l'imposta storica del 2016 in modo da applicare le nuove disposizioni, ma solo allo scopo specifico di ricalcolo dell'acconto. Ai fini del ricalcolo degli acconti, occorre calcolare un'**IRES 2016 virtuale sulla base degli incrementi netti registrati nel quinquennio 2012-2016** (e non dal 2011 al 2016, come invece avverrebbe senza le modifiche del DL 50/2017). Tendenzialmente, **questo obbligo di ricalcolo dell'acconto dovrebbe portare un maggior gettito**, in quanto la mancata considerazione degli incrementi registrati nel 2011 porta a una minore ACE e, di conseguenza, a una maggiore IRES virtuale. Tuttavia, vi sono casi nei quali l'IRES virtuale è minore, poiché non vengono considerati i decrementi della base ACE (ad esempio, le distribuzioni ai soci) registrati nel 2011: in queste situazioni, **l'obbligo di rideterminazione dell'acconto porta ad una riduzione dello stesso.**

