

A cura di Marco Baldin

Calcolo ACE per i soggetti IRES

Categoria: Ires

Sottocategoria: Determinazione del reddito

Tavola sinottica

Sintesi

- Con il D.M. 3 agosto 2017 il Legislatore ha modificato in maniera abbastanza significativa la disciplina ACE per i soggetti IRES. Nel presente contributo si vogliono andare a delineare i principali aspetti operativi relativi alla determinazione dell'agevolazione ACE secondo le nuove previsioni normative.

Caratteristiche principali

- Le principali variazioni relative all'ACE per il 2017 sono da riferirsi alla riduzione dell'aliquota del rendimento nozionale all'1,60% e alle disposizioni volte a considerare l'introduzione dei nuovi principi contabili OIC nel nostro ordinamento.

Riferimenti Normativi

-
- Articolo 1, D.L. 201/2011;
 - D.M. 3 agosto 2017.

Premessa

L'aiuto alla crescita economica, c.d. "ACE", è stato disciplinato dall'articolo 1 del D.L. 201/2011 il quale afferma che:

→ *"Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale ... alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010".*

In buona sostanza, questa agevolazione consiste nel detassare una parte di quelli che sono gli incrementi nozionali del patrimonio netto. La disciplina ACE è stata modificata in modo considerevole con il D.M. 3 agosto 2017, che contiene le disposizioni attuative volte a recepire le modifiche apportate dai nuovi principi contabili.

In particolare questo Decreto tra le principali novità prevede che:

- si possa trasformare l'eccedenza "ACE" in un credito IRAP (articolo 3 del D.M. 3 agosto 2017);
- le variazioni del capitale proprio tengano conto delle rettifiche operate in sede di prima adozione dei nuovi principi contabili: ovvero di eliminazione dei costi di ricerca e sviluppo e di utilizzo del criterio del costo ammortizzato (articolo 5 del D.M. 3 agosto 2017);
- le variazioni del capitale proprio tengano conto della riduzione del patrimonio netto conseguente all'acquisto di azioni proprie ai sensi dell'articolo 2347-bis del Codice civile (articolo 5 del D.M. 3 agosto 2017);



Normativa



Novità

- vi sia una riduzione della base di calcolo dell'agevolazione ACE fino a concorrenza dell'importo relativo all'investimento in titoli e valori mobiliari (articolo 5, comma 3, del D.M. 3 agosto 2017);
- siano escluse le imprese agricole che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR (articolo 9 del D.M. 3 agosto 2017).

Nel presente contributo si andranno a definire gli aspetti operativi volti alla determinazione dell'importo detassato relativo all'agevolazione ACE, tenendo conto delle novità recentemente introdotte.

Determinazione ACE

⇒ Soggetti beneficiari:

Possono beneficiare dell'ACE:
<ul style="list-style-type: none"> • le società di capitali, gli enti commerciali; • le stabili organizzazioni italiane dei soggetti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), b) e d) del TUIR; • le persone fisiche esercenti attività d'impresa, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, purché in contabilità ordinaria.
Secondo l'articolo 9 del D.M. 3 agosto 2017 sono esclusi dall'agevolazione:
<ul style="list-style-type: none"> • le società in fallimento, liquidazione coatta amministrativa nonché in amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, qualora la procedura sia finalizzata alla liquidazione • gli imprenditori assoggettati alla dichiarazione di fallimento • soggetti esercenti, quale attività prevalente, quella per la quale è stata esercitata l'opzione ex articolo 155 del TUIR (c.d. <i>Tonnage Tax</i>) • soggetti (società / imprenditori) agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR; • enti non commerciali, ancorché esercenti un'attività commerciale.

⇒ Determinazione ACE

Ai fini della determinazione dell'ACE rileva la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 "senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio" (articolo 4 del D.M. 3 agosto 2017).

Ai fini del calcolo della "base ACE", rilevano come **elementi incrementativi della variazione del capitale proprio**:

<ul style="list-style-type: none"> • Conferimenti in denaro da parte dei soci; • Rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società; • Compensazione dei crediti vantati dai soci in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale; • Utili accantonati a riserva disponibile; • Rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili: • Eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili; • Utilizzo del criterio del costo ammortizzato.
--

In relazione agli incrementi relativi al periodo di imposta, occorre ragguagliare l'importo degli stessi sulla base della data rilevante ai fini ACE, come di seguito schematizzato:

Incremento	Data rilevante ai fini ACE
Conferimenti in denaro	Data del versamento
Rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società	Data dell'atto di rinuncia

Compensazione dei crediti vantati dai soci in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale	Data di effetto della compensazione
Utili accantonati a riserva disponibile	Inizio dell'esercizio in cui le riserve sono formate

Ai sensi dell'articolo 5, comma 8 del D.M. 3 agosto 2017, **non assumono**, inoltre, **rilevanza** le riserve formate con utili:

- derivanti dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari;
- derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o rami d'azienda.

Rilevano, invece, come elementi negativi della variazione del capitale proprio la distribuzione dividendi a qualsiasi titolo (sia in denaro che in natura). Questi decrementi rilevano sempre a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

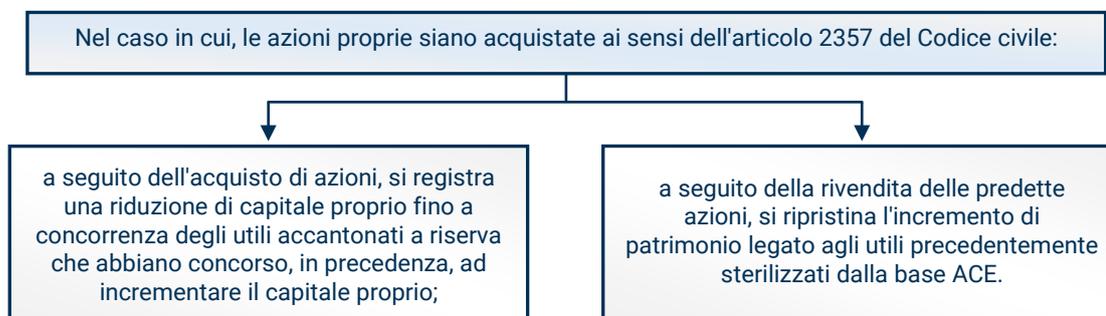
Rappresentano riduzioni rilevanti:

- ↳ Acquisti di partecipazioni in società controllate;
- ↳ Acquisti di aziende o di rami di aziende;
- ↳ Incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto al 2010;
- ↳ Riduzioni derivanti dalle disposizioni aventi finalità antielusiva.

Anche queste riduzioni assumono rilevanza a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

⇒ **Azioni proprie**

Rilevano come riduzioni del patrimonio netto le attribuzioni, a qualsiasi titolo ai soci o ai partecipanti, compresa la riduzione conseguente all'acquisto di azioni proprie effettuate ai sensi dell'articolo 2357-bis del Codice civile.



In questo caso, se il corrispettivo derivante dalla cessione delle azioni proprie è superiore al costo di acquisto, l'incremento di patrimonio netto registrato in bilancio è assimilato ad una variazione in aumento (conferimenti in denaro).



Nel caso in cui la cessione delle azioni avvenisse ad un valore inferiore a quello di acquisto, la riduzione di base ACE diverrebbe definitiva per un ammontare pari alla differenza tra i predetti valori, a prescindere dalla composizione originaria della base ACE.

⇒ **Riduzione della base di calcolo ACE per investimenti in titoli e valori mobiliari**

L'articolo 1, comma 6-bis del D.L. 201/2011 prevede che:

☛ "per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione (sezione K tabella ATECO 2007, ndr) la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010".

Ai sensi dell'articolo 1, comma 551, della L. 232/2016 questa causa di riduzione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 e per individuare i titoli e valori mobiliari rilevanti si deve far riferimento alla nozione prevista dall'articolo 1, comma 1-bis del D.Lgs. 58/1998, c.d. "TUF", includendo le quote di OICR.

Il patrimonio netto

Ai sensi dell'articolo 11 del DM 3 agosto 2017, la variazione in aumento del capitale proprio non può eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, al netto della riserva negativa per acquisto azioni proprie.

Coefficiente di remunerazione

L'agevolazione viene calcolata applicando alla "base" determinata secondo le regole precedentemente esposte un coefficiente di remunerazione determinato ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del D.L. 201/2011.

Coefficiente di remunerazione	Periodo
4%	2014
4,5%	2015
4,75%	2016
1,6%	2017
1,5%	dal 2018 (a regime)

Utilizzo ACE

L'ammontare ACE calcolato con l'applicazione dell'apposito coefficiente viene liquidato nel quadro RS del modello Redditi SC 2018 e va a riduzione del "reddito complessivo netto dichiarato" (quadro RN).

La parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato, ai sensi dell'articolo 3 del D.M. 3 agosto 2017:

- può essere computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi;
- può essere utilizzato come credito d'imposta a fini IRAP. Ai fini di usufruire di questo credito d'imposta è necessario applicare all'eccedenza l'aliquota IRES e ripartire il credito in cinque quote annuali di pari importo.



A tal fine appare utile evidenziare che l'ACE può andare a ridurre anche il reddito minimo imputato alle società di comodo.

Liquidazione ACE

La liquidazione dell'ACE avviene nel modello Redditi SC 2018, in particolare nel quadro RS al rigo 113.

La differenza tra gli incrementi ed i decrementi del patrimonio netto deve essere indicata nella colonna 4 del rigo RS 113.

Il patrimonio netto che, come accennato, rappresenta il limite massimo della deduzione va indicato al rigo RS 113, colonna 5.

Il minor importo ai fini della determinazione della base di calcolo su cui applicare il rendimento nozionale dell'1,60% va indicato nel rigo RS 113, colonna 6.

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>	4 <input type="text" value="0,00"/>	5 <input type="text" value="0,00"/>
	Minor importo	Rendimento	Codice fiscale	
RS113	6 <input type="text" value="0,00"/>	7 <input type="text" value="0,00"/>	8 <input type="text" value=""/>	
	1,60%	Rendimento attribuito	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile
		9 <input type="text" value="0,00"/>	10 <input type="text" value="0,00"/>	(di cui) 11 <input type="text" value="0,00"/>
	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	Codice Stato estero
	12 <input type="text" value="0,00"/>	13 <input type="text" value="0,00"/>	14 <input type="text" value="0,00"/>	15 <input type="text" value=""/>

Riporto eccedenze ACE per le operazioni straordinarie

A seguito delle modifiche intervenute agli articoli 172, comma 7, 173, comma 10 e 181, comma 1 del TUIR il riporto delle eccedenze di "ACE" subisce le stesse limitazioni previste per il riporto delle perdite fiscali e per le eccedenze di interessi passivi nell'ambito delle operazioni straordinarie relative a:

- fusioni;
- scissioni;
- operazioni straordinarie intracomunitarie.

Riepilogo calcolo patrimonio netto rilevante per il calcolo ACE

Patrimonio netto ante risultato di esercizio

+

Utile/perdita dell'esercizio ante imposte

+

IRES (con esclusione ACE)

ovvero: reddito imponibile escluso ACE (RN 6, colonna 10 + RN 6 colonna 6) * aliquota IRES (24%) - detrazioni d'imposta

+

Imposte anticipate escluso ACE

ovvero: imposte anticipate + calcolo imposte anticipate per eccedenza riportabile di deduzione ACE - utilizzo imposte anticipate per utilizzo di eccedenza deduzione ACE da esercizi precedenti

+

Maggiorazione IRES escluso ACE

Ovvero: reddito imponibile maggiorazione IRES - Escluso ACE (RQ 62, colonna 8 + RQ 62, colonna 7)*
 aliquota maggiorazione ACE (10,50%)

+

IRAP dell'esercizio (togliendo l'ACE trasformata in credito IRAP)

=

Patrimonio netto per il calcolo ACE
Riepilogo determinazione ACE 2017

+ Conferimenti in denaro dal 2011 al 2016

+ Conferimenti in denaro 2017 (rapportati al numero di giorni)

+ Rinunce soci ai crediti dal 2011 al 2016

+ Rinunce soci a crediti 2017 (rapportate al numero di giorni)

+ Accantonamento utili a riserve disponibili dal 2010 al 2016

+ Utili accantonati a riserve indisponibili divenute disponibili nel 2017

A. Totale incrementi capitale proprio 2017

- Distribuzione riserve ai soci dal 2011 al 2017

- Riduzione capitale con rimborso ai soci dal 2011 al 2017

B. Totale decrementi capitale proprio 2017
C. Variazione lorda capitale proprio (A - B)

- Incremento titoli e valori mobiliari rispetto all'1/1/2011

- Conferimenti di denaro in società controllate dal 2011

- Acquisti di partecipazioni in società controllate dal gruppo

- Acquisti di aziende da società del gruppo

- Conferimenti di denaro da soggetti non residenti controllati

- Conferimenti in denaro da soggetti "black list"

- Incremento crediti da finanziamento in società del gruppo dal 2011

D. Totale riduzioni
E. Variazione netta capitale proprio 2017 (C - D)
F. Patrimonio netto al 31 dicembre 2017
G. Base ACE 2017 (minore tra E ed F)
H. Rendimento nozionale 2017 (G x 1,60%)
I. Rendimento nozionale 2017 società partecipate
J. Rendimento nozionale riportato dal 2016
K. Rendimento nozionale totale (H + I + J)
L. Reddito complessivo netto 2017
M. Rendimento nozionale utilizzato nel 2017 (minore tra K ed L)
N. Rendimento non utilizzato nel 2017 (K - M)

a. da riportare al 2018

b. da trasformare in credito IRAP

Esempio determinazione ACE

La società Alfa s.r.l. ha rilevato nel bilancio al 31 dicembre 2010:

- capitale sociale e riserve per Euro 70.000;
- un utile d'esercizio per Euro 8.600.

Le movimentazioni rilevate sono le seguenti:

2011 accantonamento a riserva utile 2010 per Euro 8.600;
--

2012 accantonamento a riserva utile 2011 per Euro 3.400;
--

2013 accantonamento a riserva utile 2012 per Euro 2.800;
--

2014 accantonamento a riserva utile 2013 per Euro 3.200;
2015 accantonamento a riserva utile 2014 per Euro 12.000. Inoltre, viene distribuito ai soci un dividendo per Euro 16.000;
2016 conferimento a favore di una controllata per Euro 4.000 e non vi sono altri movimenti rilevanti ai fini ACE.
2017 non vi sono movimenti rilevanti ai fini ACE.

Il patrimonio netto della società al 31 dicembre 2016 ammonta ad Euro 17.600. La base ACE è pari ad Euro 10.000, determinata considerando:

+ in aumento, tutti gli utili accantonati a riserva per un ammontare di Euro 30.000;
- in diminuzione, la distribuzione del dividendo per un ammontare di Euro 16.000;
- in diminuzione, il conferimento a favore della controllata di Euro 4.000.

L'importo detassato relativo all'agevolazione ACE ammonta ad Euro 160. Pari all'1,6% di Euro 10.000.