



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Catania

COMMISSIONE DI STUDIO IMPOSTE DIRETTE

QUADERNO

a cura di
Vitaliano Morsicato e
Francesco Scuderi

ACE **Aiuto alla Crescita Economica**



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catania

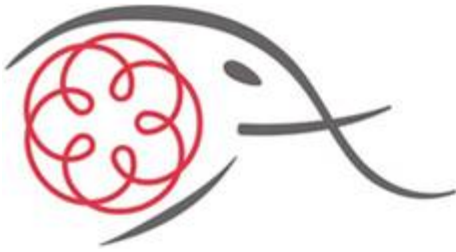
L'aiuto alla crescita economica (ACE) è stato introdotto dall'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (cd. decreto Monti) per incentivare la patrimonializzazione delle imprese, favorirne lo sviluppo economico e, quindi, la competitività sui mercati internazionali. La misura riconosce, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2011, una deduzione dal reddito d'impresa, ma non dalla base imponibile Irap, di un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio dei seguenti contribuenti:

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

Restano, pertanto, **esclusi** i seguenti soggetti:

- enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, **non commerciali** (art. 73-comma 1, lettera c)-TUIR);
- imprese individuali e società di persone in contabilità semplificata;
- esercenti attività di lavoro autonomo;
- soggetti falliti, imprese in liquidazione coatta amministrativa e società in amministrazione straordinaria, a decorrere dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento di apertura della procedura.

La Legge di stabilità 2014 ha introdotto alcune modifiche a tale disciplina, soprattutto finalizzate all'aumento dell'incentivo, differendone la decorrenza all'esercizio in corso al 31.12.2014.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catania

Il predetto rendimento nozionale fu inizialmente fissato al 3,00% annuo per il primo triennio di applicazione dell'agevolazione (2011-2013): a partire dal quarto periodo d'imposta, era, invece, prevista la definizione con un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio.

L'aliquota così individuata deve essere applicata ad un importo diversamente determinato, a seconda della tipologia di contribuente (soggetti IRES e soggetti IRPEF).

Come anticipato, la Legge di stabilità 2014 interviene proprio sulla misura del rendimento nozionale, prevedendo un graduale incremento come segue:

- 4% per il periodo d'imposta 2014;
- 4,5% per il periodo d'imposta 2015;
- 4,75% per il periodo d'imposta 2016.

Per la determinazione degli acconti 2014 e 2015, viene previsto di utilizzare il rendimento nozionale relativo al periodo d'imposta precedente.

Conseguentemente, è stato altresì modificato il primo periodo dell'art.1, comma 3, del D.L. n. 201/2011 differendo al "settimo periodo d'imposta" (2017), e non più al quarto (2014), il momento a partire dal quale il MEF dovrà aggiornare, con decreto da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, il coefficiente di deduzione ACE.

PER I SOGGETTI IRES

Il coefficiente del 3,00% (ovvero quello maggiore dal 2014) si applica sulla variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010, rappresentato dal solo capitale sociale e dalle riserve. Non viene, quindi, preso in considerazione l'utile del medesimo esercizio, rendendo agevolabile anche la quota non distribuita, né accantonata a riserva indisponibile, del risultato economico dell'anno 2010.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catania

Per determinare la variazione, devono essere presi in considerazione anche i conferimenti in denaro, proporzionando l'importo su base annuale, in relazione alla data del versamento e, se effettuati in esecuzione di una delibera di aumento di capitale, questa deve essere stata assunta successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Quindi un conferimento in denaro del 1° luglio 2013 per un ammontare pari ad €. 200.000 verrà considerato per €. 100.000 per il periodo d'imposta 2013 e per l'intero ammontare nei successivi esercizi.

Rilevano altresì gli utili portati a nuovo, destinati a copertura di perdite o accantonati a riserva (a partire dall'inizio dell'esercizio di formazione della stessa), ad eccezione di quelli destinati a riserve indisponibili.

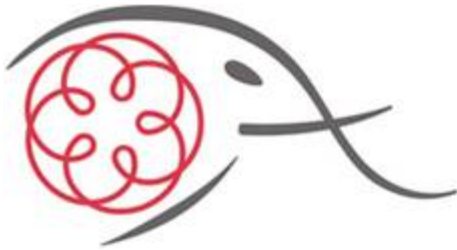
Tali ultime assumono rilevanza nell'esercizio in cui viene meno la condizione dell'indisponibilità, purché formate successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Sul punto la relazione al decreto attuativo (D.M. 14 marzo 2012) ha precisato 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-comma 1, n. 4) e 8-bis), c.c.), nonché le riserve derivanti da rivalutazioni monetarie o per acquisto di azioni proprie. Sono, invece, ritenute rilevanti ai fini dell'agevolazione la riserva legale e tutte le riserve in sospensione d'imposta, purché non derivanti da operazioni valutative.

Viene analogamente considerato 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, a condizione che abbiano natura finanziaria (sono esclusi, cioè, i crediti commerciali e quelli derivanti da finanziamenti non eseguiti 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.

Nel caso delle società e degli enti commerciali non residenti di cui all'art. 73, co. 1, lett. d), D.P.R. 917/1986, 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, così come risultanti dalla dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catania

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.

Determinano, invece, una variazione in diminuzione, **con effetto dall'inizio dell'esercizio in cui si verificano**, gli acquisti di partecipazioni in società controllate e gli acquisti di aziende o rami di esse, nonché le riduzioni del Patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.

Non ha alcuna rilevanza, per contro, 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, riproporzionandola in base alla data dell'esecuzione.

Va segnalato che la norma specificatamente dispone 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.

Di seguito si riporta una sintetica tabella riepilogativa:

<u>Incrementi di patrimonio</u>	<u>Modalità</u>	<u>Rilevanza</u>
Conferimenti	in denaro	data versamento
	in natura	nessuna rilevanza
Rinuncia incondizionata dei soci a crediti verso la società	in denaro	data rinuncia
	in natura	nessuna rilevanza
Versamenti soci in conto capitale e/o ripianamento perdite	in denaro	data versamento
	in natura	nessuna rilevanza
Finanziamento soci	in denaro	nessuna rilevanza
	in natura	nessuna rilevanza
Accantonamento utili	a riserva disponibile	inizio dell'esercizio di accantonamento
	a riserva indisponibile	nessuna rilevanza



PER I SOGGETTI IRPEF

Per i soggetti Irpef non deve essere presa in considerazione la variazione del Patrimonio netto, ma la sua consistenza risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio, comprensivo di ogni riserva di utile, **al netto di eventuali prelevamenti in conto utili.**

Nel caso di società di persone ed imprenditori individuali, rilevano le rivalutazioni effettuate in virtù di leggi speciali, poiché è preso come dato iniziale, il Patrimonio netto contabile dell'esercizio 2010, che può comprendere riserve di rivalutazione ed utili da valutazioni in cambi, formatesi negli esercizi precedenti.

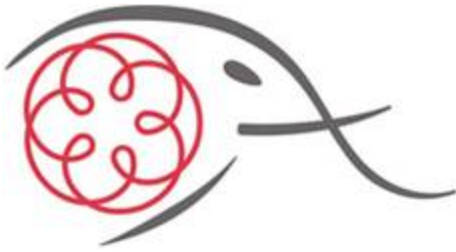
L'art. 8, co. 3, D.M. 14.3.2012 ha, inoltre, stabilito che – ai fini della determinazione dell'Irpef di cui all'art. 11, D.P.R. 917/1986, nonché delle detrazioni spettanti a norma dei successivi artt. 12, 13, 15 e 16, D.P.R. 917/1986, la quota Ace dedotta dal reddito d'impresa concorre alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche e dei soci delle partecipate beneficiarie della deduzione. Ciò significa che il reddito agevolato, rappresentato dalla quota Ace, concorre, in presenza di altri imponibili, alla formazione degli scaglioni irpef, 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.

UTILIZZO DELL'ACE E MODELLO UNICO

Per comodità di consultazione, di seguito si riporta l'elencazione dei righi da compilare per ciascuna tipologia di contribuenti:

Mod.Unico SC 2014	righi RS113-RS114 e RS115
Mod.Unico ENC 2014	righi RS84-RS85
Mod.Unico SP 2014	rigo RS45
Mod.Unico PF 2014	rigo RS37



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catania

Da ultimo il D.L. 91/2014 ha introdotto alcune modifiche relativamente alle società quotate e all'utilizzo delle eccedenze incapienti nel reddito complessivo.

Relativamente alle società quotate, a far data dalla entrata in vigore del decreto, cioè dal 25 giugno, è prevista una maggiorazione del 40% dell'incremento patrimoniale realizzato nell'esercizio di quotazione e nei due esercizi successivi, nel limite del patrimonio netto stabilito dall'art. 11 del D.M. 14 marzo 2012.

Tale agevolazione è però subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea poiché mirata solo ad alcune imprese.

In secondo luogo, è stata prevista la possibilità di utilizzare l'incentivo anche in esercizi con perdita fiscale o con redditi imponibili incapienti rispetto alla deduzione utilizzabile. Si avrà infatti la facoltà di convertire le eccedenze ACE in crediti d'imposta da utilizzare ai fini IRAP.

Prima della novità introdotta al comma 4 dell'art. 1 del D.L. 201/2011, l'ACE era utilizzabile nel limite del reddito complessivo netto, riportando l'eccedenza ad incremento dell'importo deducibile dei periodi d'imposta successivi, senza limiti temporali.

A far data dal periodo d'imposta successivo al 31/12/2014, si avrà la facoltà di optare anche per la conversione in credito d'imposta della base ACE non utilizzata, secondo le seguenti modalità:

- per i soggetti IRES dovrà essere applicata l'aliquota d'imposta del 27,5% sull'eccedenza ACE non riportata;
- per i soggetti IRPEF, si applicheranno su tale eccedenza, le aliquote a scaglioni previste dall'art. 11 del TUIR.

Il credito d'imposta che si determina potrà essere utilizzato in diminuzione dei versamenti IRAP, in cinque quote costanti annuali, nei limiti dell'imposta dovuta in ogni esercizio.

Vale la pena di ricordare che l'utilizzo dell'ACE è obbligatorio. Le eccedenze che derivano dal mancato utilizzo della deduzione non possono essere riportate o trasformate in credito d'imposta