



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF106

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 12

OGGETTO	ACE SOGGETTI IRES – ESEMPI DI COMPILAZIONE DEL QUADRO RS
RIFERIMENTI	D.L. 201/2011; D.L. 50/2017; D.M. 3/08/2017; L. 145/2018; ISTR. MOD. SC 2019
CIRCOLARE DEL	7/06/2019

Sintesi: in relazione ai soggetti IRES, si propongono una serie di esempi di calcolo e compilazione del Quadro RS del Mod. REDDITI SC 2019.

Si ricorda che la legge di bilancio 2019 ha soppresso il beneficio dall'anno 2019, fermo restando

- la possibilità di utilizzare le eccedenze ACE pregresse nei periodi d'imposta futuri
- o la sua trasformazione in credito d'imposta ai fini IRAP.


Il coefficiente applicabile al rendimento nozionale per l'anno 2018 è dell'1,5%.

Come noto, ACE consiste in una deduzione dal reddito di un importo pari al "rendimento nozionale" della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello presente nell'esercizio in corso al 31/12/2010 (2010 per i soggetti con esercizio "solare").

NEW

NOVITA': la legge di bilancio 2019, nel disporre l'abrogazione dell'agevolazione, ha previsto che continuino ad applicarsi le disposizioni ex co. 2, art. 3, del D.M. 3/08/2017, che consentono di utilizzare le **eccedenze ACE pregresse** del periodo d'imposta 2018; in alternativa, detta eccedenza può essere **trasformata in credito d'imposta IRAP**.

Il **D.M. 3/08/2017** ha emanato le disposizioni attuative di revisione della disciplina ACE, per tener conto dei seguenti aspetti:

Adeguamento alle modifiche alla composizione del bilancio dei soggetti OIC Adopter operate del D.lgs. 139/2015
Aggiornamento delle disposizioni di calcolo ACE per persone fisiche e società di persone in contabilità ordinaria
Sterilizzazione dall'anno 2016 della variazione in aumento del capitale proprio fino a concorrenza dell' incremento delle consistenze di titoli/valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2010.
 Nota: tale modifica risponde all'esigenza di evitare che le variazioni in aumento del capitale investito vengono utilizzate per l'incremento di attività finanziarie che non rafforzano la "struttura patrimoniale" delle imprese.
Chiarimenti su aspetti che hanno generato incertezze per i precedenti periodi d'imposta
Revisione delle disposizioni antielusive e introduzione di ulteriori disposizioni di dettaglio



Nota: l'art. 13 D.M. 3/08/2017 ha disposto l'**abrogazione del D.M. 14/03/2012** di cui sono stati ritenuti **ancora validi i chiarimenti ad esso relativi** in quanto le sue disposizioni sono state integrate dal nuovo.

Con la **C.M. 26/2017** l'Agenzia ha fornito i chiarimenti in merito alla presentazione preventiva delle **istanze di interpello** e proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni e alla **decorrenza** della nuova **disciplina antielusiva**.



Coefficiente per l'anno 2018: il "rendimento nozionale" applicabile all'incremento del capitale proprio per l'anno 2018 è stato stabilito nella **misura dell'1,5%**.

La **CM 5/2019** ha chiarito gli aspetti relativi all'utilizzo dell'**eccedenza di ACE a scomputo dei maggiori imponibili** definiti in sede di accertamento con adesione e le modalità di riconoscimento di tale eccedenza.

ASPETTI GENERALI

DESTINATARI

DESTINATARI
SOGGETTI IRES (art. 73, co. 1, lett. a) e b)
<ul style="list-style-type: none"> - Spa, Sapa, Srl, Cooperative, Mutue assicuratrici; - Enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo/principale un'attività commerciale; - Stabili organizzazioni in Italia di società/enti (enti pubblici e privati e trust non residenti in Italia).
SOCIETÀ' IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA E CONCORDATO PREVENTIVO
La C.M. 76/1998, emanata in occasione dell'agevolazione DIT, ne aveva previsto l'accesso anche per tali società. Poiché la disciplina ACE ricalca quella della DIT, e in assenza di esclusioni esplicite previste dal D.M. 14/03/2012 attuativo dell'ACE, si ritiene vigente il chiarimento di prassi e la sua applicazione.

LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO

Come noto, gli aspetti da considerare per l'agevolazione sono:

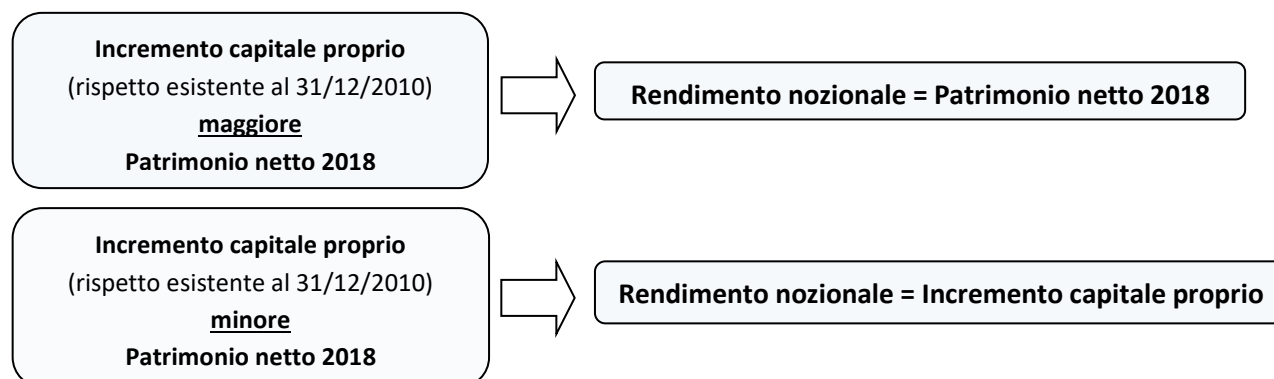
- ➔ **la base di calcolo che è rappresentata** dall'incremento del capitale proprio rispetto a quello esistente al 31/12/2010;
- ➔ **rendimento nozionale** costituito dall'applicazione alla base imponibile ACE del coefficiente del 1,5% da applicare sul minore importo tra l'incremento del capitale proprio e il P.N.;
- ➔ **individuazione del patrimonio netto al 31/12/2018.**

Il **rendimento nozionale** sul quale applicare l'**aliquota del 1,50%** è rappresentato dal minore tra:

- l'incremento del capitale proprio
- il patrimonio netto risultante dal bilancio di riferimento al netto dell'IRES "teorica".



Ne deriva che **per il 2018**:



Perdita di bilancio: anche nel caso in cui vi sia una perdita di bilancio ma un reddito fiscale (per effetto di costi indeducibili), va comunque determinata l'IRES teorica sul reddito fiscale senza considerare l'ACE; essa maggiora la perdita "teorica" che abbatte il P.N. da indicare a quadro RS; se il reddito sia già negativo, l'IRES teorica risulterà pari a zero e il P.N. nel Quadro RS coinciderà con quello di bilancio.

La **determinazione dell'incremento del capitale proprio** di ciascun esercizio rispetto a quello esistente al 31/12/2010, da considerare al netto dell'utile, va effettuata considerando gli **incrementi** e i **decrementi** dello stesso.

INCREMENTI AGEVOLABILI

Occorre determinare sia quelli rilevanti e sia la data di decorrenza (ragguaglio temporale).

INCREMENTI RILEVANTI	QUALI	RILEVANZA
Conferimenti in denaro eseguiti e non solo sottoscritti	Aumenti di capitale sociale effettuato in denaro anche se per ripianamento perdite	Data di versamento
	Versamenti in conto capitale o a copertura perdite (senza obbligo di restituzione)	
	Versamenti in c/futuro aumento di capitale	
	Versamento sovrapprezzo quote o per interessi di congruaggio	
	Rinuncia ai crediti	Data di rinuncia
	Compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione dell'aumento di capitale	Data di effetto compensazione
✓ non rilevano i conferimenti in denaro relativi ad aumenti di capitale deliberati/sottoscritti entro la chiusura del periodo d'imposta in corso al 31/12/2010, anche se eseguiti successivamente a tale data.		
✓ l'ACE spetta nel caso in cui, prima del 2011, la delibera dell'assemblea conceda al CDA la facoltà di aumentare il capitale e quest'ultimo deliberi dopo tale data.		

FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO

Il D.M. 3/08/2017 ha previsto le seguenti novità:

- ➔ **l'incremento del patrimonio** conseguente all'emissione di diritti di opzione e obbligazioni convertibili si **estende anche ai soggetti non IAS Adopter**, fermo restando la loro rilevanza dall'esercizio in cui si esercita l'opzione;
- ➔ **non assume rilevanza** l'incremento del patrimonio netto derivante da **finanziamenti infruttiferi infragruppo o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci**.

LIMITI DELLA VARIAZIONE – DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE (D.M. 3/08/2017)

La **variazione in aumento che residua non ha altresì effetto fino a concorrenza di:**

- a) corrispettivi per l'acquisizione/incremento di partecipazioni in controllate già appartenenti ai soggetti del gruppo;
- b) corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo;
- c) incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti del gruppo.

QUESITO VIDEOFORUM SOLE24ORE-AGENZIA ENTRATE

FINANZIAMENTO INFRUTTIFERO DEI SOCI - INCIDENZA SULL'ACE

Il D.M. 3/08/2017 stabilisce l'irrilevanza ai fini della base di calcolo dell'ACE degli incrementi di P.N. generati dalla contabilizzazione, in capo alla partecipata-debitrice, dei finanziamenti infruttiferi secondo il criterio del costo ammortizzato. A tal fine sono stati posti i seguenti interrogativi:

- **ai fini del calcolo dell'ACE di esercizi successivi**, come si considerano gli **interessi figurativi** che la partecipata-debitrice e la partecipante-creditrice iscrivono nel C.E. lungo la durata del finanziamento?
- **l'utile effettivamente accantonato** a riserva va rettificato in diminuzione/in aumento degli **interessi figurativi**?

In caso di **finanziamenti infragruppo infruttiferi**,

- viene previsto che non costituisce una variazione in aumento rilevante ai fini Ace
- la riserva originata dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato che determina l'iscrizione nel P.N. della differenza tra l'importo effettivamente erogato e il debito determinato applicando il tasso di mercato.

In presenza di un **incremento di patrimonio non rilevante ai fini ACE**, l'utile d'esercizio non va rettificato degli interessi figurativi che la partecipata-debitrice e la partecipante-creditrice iscrivono nel C.E. lungo la durata del finanziamento.

TITOLI E VALORI MOBILIARI

Il **DM 3/08/2017** recepisce le modifiche ex L. 232/2016 che stabilisce, con decorrenza dal 2016:

- ➔ che 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 **consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni**, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2010.

I titoli e valori mobiliari (con inclusione delle quote di OICR) sono i seguenti:

TITOLI E VALORI MOBILIARI DIVERSI DALLE PARTECIPAZIONI
Azioni di società e altri titoli equivalenti di società, di partnership o di altri soggetti e certificati di deposito azionario
Obbligazioni e altri titoli di debito, compresi i certificati di deposito relativi a tali titoli
Qualsiasi altro titolo normalmente negoziato che permette di acquisire/vendere i valori mobiliari di cui sopra
Qualsiasi altro titolo che comporta un regolamento in contanti determinato con riferimento ai valori mobiliari indicati alle precedenti lettere, a valute, a tassi di interesse, a rendimenti, a merci, a indici o a misure

AZIONI PROPRIE: gli elementi negativi della variazione del capitale proprio sono stati interessati da modifiche con particolare riferimento alle **operazioni sulle azioni proprie** di cui si sono forniti i chiarimenti con riguardo agli **aspetti** relativi alla **cessione** e all'**annullamento**.

COSTI DI RICERCA E PUBBLICITÀ: il D.lgs. 139/2015 ha disposto l'eliminazione dall'attivo patrimoniale dei costi di ricerca e pubblicità che **non possiedono i requisiti per la capitalizzazione**, disposizione questa applicabile **ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1/01/2016 o da data successiva**. Pertanto, in sede di prima applicazione, i seguenti costi vengono eliminati dall'attivo patrimoniale e gli effetti ad esso correlati sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29:

- i **costi di pubblicità** in precedenza capitalizzati che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e ampliamento;
- i **costi di ricerca**, capitalizzati in esercizi precedenti, non qualificabili tra le spese di sviluppo.



Nota: i casi sopra menzionati comportano un effetto immediato sul conto utili/perdite portati a nuovo che incidono sulla variazione in aumento del capitale proprio.

STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI: il D.M. 3/08/2017 ha escluso dalla base agevolata le riserve formate con utili che derivano dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati per i seguenti motivi:

- gli **utili non sono utilizzati per copertura**, non sono distribuibili ma disponibili per altri fini
- la **"Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi"** utilizzata per la copertura di flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del P.N. (art. 2426, co. 1, n. 11-bis, C.C.) e, se positivi, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.



Nota: pertanto, si assiste all'effetto di neutralizzare l'utile ai fini ACE solo se le oscillazioni positive del derivato siano superiori a quelle negative del sottostante.

DECREMENTI RILEVANTI

Rileva in diminuzione della base agevolata qualsiasi distribuzione ai soci delle riserve di patrimonio:

DECREMENTI	QUALI	RILEVANZA	RAGGUAGLIO
Attribuzioni ai soci	Restituzione di versamento in c/capitale	Data di versamento	NO (dall'inizio dell'esercizio)
	Distribuzione di riserve sovrapprezzo azioni		
	Riduzione del capitale sociale		
	Distribuzione di riserve di utili	Data delibera assemblea	

Non sono rilevanti:

- **la distribuzione dell'utile d'esercizio** in quanto non sarà considerato un incremento dall'anno successivo (non essendo accantonato) e al tempo stesso non assume rilevanza quale decremento;
- **la perdita dell'esercizio** non assume rilevanza come decremento, non essendo una distribuzione volontaria e rileva per il "limite del patrimonio netto".

PERIODO INFERIORE/SUPERIORE ALL'ANNO

La C.M. 12/2014 ha chiarito i conteggi da effettuare nel caso di imprese con periodo d'imposta superiore o inferiore ad un anno.

In tal caso è previsto che *"al fine di rendere tale variazione omogenea con il coefficiente di rendimento nozionale ad essa applicabile determinato su base annuale"* (pari al 1,5% per il 2018):

- **l'incremento del capitale proprio** (indipendentemente da come sia determinato)
- sia **raggiungato** alla durata del periodo d'imposta stesso

ECCEDENZA ACE

L'ACE non può eccedere, nel periodo d'imposta di riferimento, **il reddito complessivo netto**.

L'ACE 2018 va, quindi, obbligatoriamente utilizzata a **riduzione del reddito 2018**. Il non utilizzo a riduzione del reddito ne comporta la perdita definitiva. L'eventuale **eccedenza può essere**:

- **riportata ai successivi periodi d'imposta**, senza limiti temporali;
- **trasformata in un credito d'imposta** (utilizzabile solo ai fini IRAP).



Nota: come anticipato, nonostante la soppressione dell'ACE dal 2019, è comunque prevista la possibilità di utilizzare le eccedenze ACE pregresse, inclusa quella dell'anno 2018 che può, in alternativa, essere trasformata in credito d'imposta IRAP.

SOCIETÀ NON OPERATIVE

In presenza di società "di comodo" (per non operatività dei ricavi o per perdite sistematiche), la C.M. 12/2014 ha ritenuto che:

- la **detassazione** ACE del reddito
- va **considerata una "agevolazione fiscale"** da portare in **riduzione del reddito minimo** delle società non operative (anche fino ad azzerarlo).


COMPILAZIONE DEL MOD. REDDITI SC 2019

I Quadri del Mod. Redditi SC 2019 interessati dall'ACE sono i seguenti:

- **Quadro RS:** indicazione dei dati per la determinazione dell'agevolazione spettante;
- **Quadro RN:** riporto della deduzione ACE (per le società in trasparenza l'indicazione va fatta nel **Quadro TN**, mentre nel caso del consolidato si utilizza il **Quadro GN**);
- **Quadro RQ:** maggiorazione IRES per i soggetti di comodo.

QUADRO RS

Gli elementi necessari per la determinazione dell'ACE vanno riportati nel Quadro RS, righe da RS113 a RS115, che è stato interessato dalle seguenti modifiche:

Col.	DENOMINAZIONE	CONTENUTO (dati da riportare nel rigo RS113)
1	Incrementi del capitale proprio	Importo degli incrementi del capitale proprio, e cioè: <ul style="list-style-type: none"> conferimenti in denaro, rinuncia e compensazione dei crediti intervenuti nel periodo 2011-2017 (per l'intero ammontare) e nel 2018 (ammontare ragguagliato) utile dal 2010 al 2017 accantonato a riserva nel periodo 2011-2018
2	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni del patrimonio netto con attribuzione ai soci intervenute deliberate nel periodo dal 2011 al 2018.
3	Riduzioni	Riduzioni: <ul style="list-style-type: none"> pari agli acquisti di partecipazioni in società controllate e di aziende / rami d'azienda; derivanti dalle disposizioni antielusive di cui al D.M. 3/08/2017.
4	Differenza	Corrisponde all'incremento del capitale proprio e deriva dalla seguente differenza: [(col. 1 – col. 2) - col. 3] Se la differenza è pari o inferiore a "0", tale colonna non si compila poiché non sussiste alcuna variazione in aumento del capitale proprio.
5	Patrimonio netto	Patrimonio netto al 31/12/2018, incluso l'utile/perdita 2018 (al netto dell'IRES teorica). Se il patrimonio netto risulta ≤ a zero, le successive colonne non vanno compilate.
6	Minor importo	Va indicato il minor importo tra quanto indicato a col. 5 e col. 6.
7	Rendimento	Importo dell'ACE 2018: 1,5 % x col. 6
8	Codice fiscale	La società partecipante al regime di trasparenza ex artt. 5 e 115 TUIR (o ad un trust) deve indicare il codice fiscale del soggetto partecipato.
9	Rendimento attribuito	La società partecipante al regime di trasparenza ex artt. 5 e 115 TUIR (o ad un trust) indica l'importo del rendimento nozionale attribuito dal soggetto partecipato.
10	Eccedenza pregressa	ACE 2017 risultante nel rigo, RS113, col. 14, del Mod. REDDITI SC 2018. In tale campo va riportato anche l'eventuale importo indicato a rigo RV69 del Mod. REDDITI SC 2018 (ACE non utilizzata dalla società fusa, incorporata o scissa in deduzione dal reddito complessivo trasferito alla società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria della scissione).
11	di cui: Eccedenza non attribuibile	Importo di campo 10 non attribuibile ai soci in caso di trasparenza ex artt. 115 e 116, TUIR ovvero di consolidato, in quanto generato prima dell'opzione per il regime di trasparenza / consolidato.
12	Rendimenti totali	ACE 2018 complessiva, corrispondente alla somma dell'ACE del dichiarante e, per le società partecipanti in trasparenza ex artt. 5 e 115, TUIR o ad un trust, di quella attribuitagli dal soggetto partecipato, nonché dell'eccedenza 2017. campo 7 + campo 9 + campo 10 Tale importo va riportato, fino a concorrenza del reddito complessivo netto dichiarato, al rigo RN6, col. 6 e/o a rigo PN4, col. 2, oppure a rigo GN6, col. 4, oppure a rigo TN4, col. 4.  Nota: in caso di opzione per la branch exemption, l'ammontare complessivo ACE relativo alle stabili organizzazioni non può essere superiore all'ACE relativo all'impresa nel complesso. L'importo eccedente è imputato in proporzione all'ACE relativa a ogni singola stabile organizzazione che è di conseguenza è ridotto.
13	Eccedenza trasformata in credito IRAP	ACE 2018, pari a campo 7 + campo 9, al netto della quota utilizzata in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato nel quadro RN / reddito complessivo globale netto dichiarato di gruppo, utilizzata come credito d'imposta in diminuzione dell'IRAP.
14	Eccedenza riportabile	ACE 2018 di campo 12 eccedente il reddito complessivo netto dichiarato nel quadro RN / reddito complessivo dichiarato di gruppo, al netto dell'importo di campo 13. Tale eccedenza va portata ad aumento dell'importo deducibile dal reddito 2019 e successivi.
15	Codice Stato estero	L'agevolazione "ACE" si applica alle stabili organizzazioni di imprese residenti di cui all'art. 168-ter del TUIR; per ogni stabile organizzazione in regime di branch va indicato il codice dello Stato/territorio estero in cui è localizzata la stabile organizzazione.

MAGGIORAZIONE E ADDIZIONALE

Il rigo RS114 è riservato a:

- società che risultano di comodo per il 2018: applicazione **maggiorazione IRES del 10,50%**;
- gli intermediari finanziari: applicazione della **maggiorazione IRES del 3,5%**.

Maggiorazione società di comodo	Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
RS114	1 ,00	2 ,00	3 ,00
Addizionale banche	Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
	4 ,00	5 ,00	6 ,00

RIGO "Maggiorazione società di comodo" (del 10,50% di cui al co. 36-quinquies, art. 2, D.L. 138/2011)	
CAMPO	DESCRIZIONE
1	Eccedenza pregressa
2	Rendimenti totali
3	Eccedenza riportabile

SEZIONE XVIII Maggiorazione IRES per i soggetti di comodo (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148)	Reddito	Imposte delle controllate estere	Totale	Perdite pregresse	
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	In misura limitata	In misura piena
	Start-up	ACE	Terzo settore	4 ,00	5 ,00
	6 ,00	7A ,00	7B ,00	Imponibile	Imposta
	Start-up	Erogazioni liberali in favore di partiti politici		8 ,00	9 ,00
	10 ,00	11 ,00			
	Crediti d'imposta e ritenute	Crediti d'imposta concessi alle imprese			
	15 ,00	16 ,00			
	Imposta rateizzata	Imposta a debito			
	20 ,00	21 ,00			

Indicare l'ammontare dell'eventuale deduzione ACE di cui al rigo RS114, col. 2, fino a concorrenza del risultato della seguente operazione:
[col. 3] – [col. 4] – [col. 5] – [col. 6]

RIGO "Addizionale banche" (del 3,5% di cui al co. 65, art. 1, L. 208/2015)	
CAMPO	DESCRIZIONE
4	Eccedenza pregressa
5	Rendimenti totali
6	Eccedenza riportabile

ELEMENTI CONOSCITIVI

Il contribuente **può proporre interpello** all'amministrazione finanziaria:

- per **dimostrare** che in relazione alle disposizioni con finalità antielusiva specifica
- le operazioni effettuate **non** comportano **duplicazioni dell'agevolazione**.

Il contribuente che intende **fruire dell'agevolazione**:

- **ma non ha presentato** l'istanza di **interpello** prevista
- ovvero, **avendola presentata**, non ha ricevuto risposta positiva

deve **esporre nel rigo RS115 gli elementi conoscitivi**.

ELEMENTI CONOSCITIVI EX D.M. 3/08/2017		
Rigo RS115, col. da 1 a 11		DESCRIZIONE
1	Interpello	<ul style="list-style-type: none"> Codice 1: mancata presentazione istanza interpello Codice 2: presentazione istanza di interpello, in assenza di risposta positiva
2	Conferimenti art. 10, co. 2	Ammontare totale dei conferimenti in denaro
3	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Conferimenti di col. 2 che hanno comportato la sterilizzazione dell'incremento del capitale proprio
4	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Ammontare dei corrispettivi per l'acquisizione/incremento di partecipazioni
5	Corrispettivi col. 4 sterilizzati	Corrispettivi di col. 4 che hanno comportato la sterilizzazione dell'incremento del capitale proprio
6	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Ammontare totale dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami d'aziende
7	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Corrispettivi di col. 6 che hanno comportato la sterilizzazione dell'incremento del capitale proprio
8	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Ammontare totale degli incrementi dei crediti di finanziamento
9	Conferimenti col. 8 sterilizzati	Conferimenti di col. 8 che hanno comportato la sterilizzazione dell'incremento del capitale proprio
10	Conferimenti art. 10, co. 4	Ammontare totale dei conferimenti in denaro
11	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Conferimenti di col. 10 che hanno comportato la sterilizzazione dell'incremento del capitale proprio

QUADRO RN

L'ammontare della **deduzione ACE** indicato nel rigo **RS113, col. 12**, fino a concorrenza della differenza tra l'importo di col. 2 e col. 5, va riportato nel rigo **RN6, col. 6**.

RN6	Reddito minimo	Reddito	Liberalità	Start-up	ACE
	1 ,00	2 ,00	4 ,00	5 ,00	6 ,00
	Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Terzo settore	Reddito imponibile
	7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00

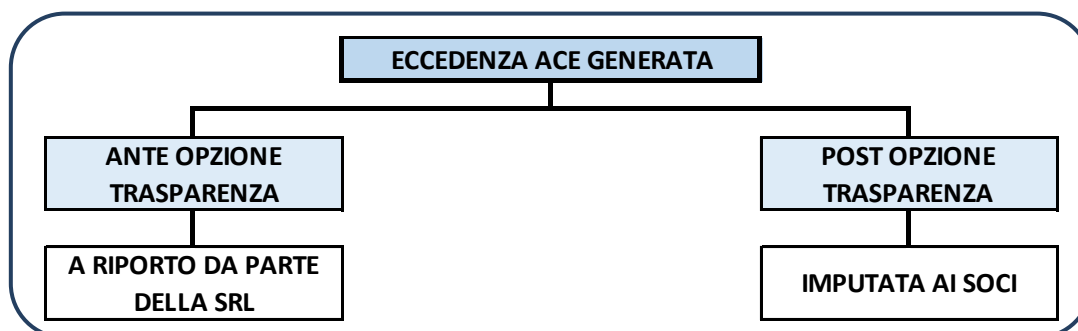
L'eventuale **eccedenza ACE** può essere:

- trasformata in credito Irap (da indicare nel rigo RS113, col. 13);
- riportata negli anni successivi (va indicata nel rigo RS113, co. 14).

QUADRO TN

In presenza di **SRL in trasparenza fiscale**, la deduzione ACE è scomputata dal relativo reddito complessivo netto; **inoltre**:

- l'ammontare ACE che **eccede il reddito complessivo netto** dichiarato è attribuito per trasparenza ai soci in proporzione alla propria quota di partecipazione agli utili
- la quota di eccedenza ACE** attribuita al socio va a riduzione del reddito d'impresa del socio
- l'eccedenza ACE** generatesi in capo alla partecipata prima dell'opzione non è attribuibile al socio e può essere dedotta dal reddito della stessa.



Oltre alla compilazione del Quadro RS, occorre indicare:

- **rigo TN4, col. 4:** ammontare del rigo RS113, col. 12, nel limite dell'importo indicato in col. 2;

TN4	Reddito imponibile	1	Reddito minimo	2	Reddito	3	Start-up	4	ACE	5	Terzo settore	6

- **rigo TN17, col. 1:** ammontare dell'agevolazione ACE attribuita ai soci (differenza tra col. 12 e 11 del rigo RS113, diminuita della quota utilizzata nel rigo TN4, col. 4).

TN17	Altri dati	1	ACE	2	Start-up	3	Plusvalenza attribuita

ESEMPLIFICAZIONI

ESEMPIO 1 – SRL NEOCOSTITUITA

La Gamma SRL si è costituita in data 1/08/2018 con capitale sociale di € 20.000 tramite conferimento di:

- denaro per € 15.000 avvenuto in data 1/08/2018;
- denaro per € 5.000 avvenuto in data 1/10/2018;

Nel periodo 2018 la società ha conseguito una perdita civile di € 2.000 ed una perdita fiscale di € 1.000.

In tale situazione si avrà quanto segue:

- **ACE:** rileva per il versamento in contanti di € 20.000 (€ 15.000 + € 5.000)
- **patrimonio netto per l'ACE:** non vi sono imposte teoriche e dunque il patrimonio netto è pari a € 18.000 (cioè € 20.000 di conferimento iniziale - € 2.000 di perdita civile)

L'agevolazione spetta quindi nel seguente limite (il rendimento dell'1,5% va ragguagliato a periodo):

- $(1,50\% \times 153 \text{ gg}/365 \text{ gg}) \times € 15.000 = € 94,00$
- $(1,50\% \times 92 \text{ gg}/365 \text{ gg}) \times € 5.000 = € 19,00$

€ 113,00

Per la compilazione del Quadro RS, occorre effettuare i seguenti calcoli:

DESCRIZIONE	IMPORTI	RAGGUAGLIO PERIODO		GIORNI	VALORE
Capitale sociale	€ 15.000 (versamento del 1/08/2018)	1-ago-18	31-dic-18	153	€ 15.000
	€ 5.000 (versamento del 1/10/2018)	1-ott-18	31-dic-18	92	€ 3.007
Perdita	€ 2.000				
PATRIMONIO NETTO	€ 18.000				

L'esposizione in col. 5 del patrimonio netto (€ 18.000) avviene per il suo importo totale.

L'incremento del capitale proprio (€ 15.000 + € 3.007) va ragguagliato alla durata del periodo d'imposta (dal 1/08/2018 al 31/12/2018).

Pertanto, l'importo da indicare in col. 6 deriva dal seguente calcolo: € 18.007 x 153/365 = € 7.548.

Incrementi del capitale proprio (1)	Decrementi del capitale proprio (2)	1,50%	Riduzioni (3)	Differenza (4)	(di cui)	Patrimonio netto (5)
€ 18.007				€ 18.007		€ 18.000
	Minor importo (6)		Rendimento (7)	Codice fiscale (8)		
	€ 7.548		€ 113			
			Rendimento attribuito (9)	Eccedenza pregressa (10)		Eccedenza non attribuibile (11)
	Rendimenti totali (12)		Eccedenza trasformata in credito IRAP (13)	Eccedenza riportabile (14)		Codice Stato estero (15)
	€ 113			€ 113		

ESEMPIO 2 - BILANCIO IN UTILE CON REDDITO FISCALE

La Alfa SRL presenta la seguente situazione:

DESCRIZIONE	Data	Importi	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Utile 2010 accant. a riserva	28/04/11	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Conferimento in denaro	01/06/11	30.000	17.589 (1)	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000
Utile 2011 accant. a riserva	28/04/12	20.000		20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
Utile 2011 distrib. ai soci	28/04/12	5.000		0	0	0	0	0	0	0
Conferimento in denaro	01/11/12	25.000		4.178 (2)	25.000	25.000	25.000	25.000	25.000	25.000
Utile 2012 accant. a riserva	29/04/13	15.000			15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
Utile 2013 accant. a riserva	28/04/13	15.000				15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
Utile 2013 distrib. ai soci	28/04/13	10.000				0	0	0	0	0
Utile 2014 accant. a riserva	29/04/15	20.000					20.000	20.000	20.000	20.000
Utile 2015 accant. a riserva	29/04/16	21.000						21.000	21.000	21.000
Utile 2016 accant. a riserva	29/04/17	23.000						0	23.000	23.000
Utile 2017 accant. a riserva	23/04/18	24.000							0	24.000
Utile 2018 accant. a riserva	25/04/19	Irrilevante								0
INCREMENTI (1)			27.589	64.178	100.000	115.000	135.000	156.000	179.000	203.000
Distribuzione riserva	01/09/13	€ 15.000			15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
DECREMENTI (2)					15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
DIFFERENZA = (1) - (2)			27.589	64.178	85.000	100.000	120.000	141.000	164.000	188.000

(1) Importo ragguagliato a 214 giorni che corrisponde al periodo dal 01/06/2011 al 31/12/2011 - Calcolo = € 30.000 x 214/365 = € 17.589
(2) Importo ragguagliato a 61 giorni che corrisponde al periodo dal 01/11/2012 al 31/12/2012 - Calcolo = € 25.000 x 61/365 = € 4.178

Calcolo dell'IRES teorica (rilevano tutti gli incrementi netto fin dall'esercizio 2010):

DESCRIZIONE	IMPORTI
Capitale sociale	€ 50.000
Riserva legale	€ 10.000
Riserva straordinaria	€ 70.000
Riserve statutaria	€ 30.000
Utile lordo	€ 50.000
Ires teorica	- € 14.400
Totale	€ 195.600

DESCRIZIONE	IMPORTI
Utile lordo	€ 50.000
Variazioni fiscali in aumento	€ 10.000
Imponibile Ires	€ 60.000
Ires teorica 24%	€ 14.400
Utile netto teorico	€ 45.600

A	Incremento capitale 2018	€ 188.000
B	P.N. teorico al 31/12/2018	€ 195.600
MINORE TRA A e B	Base imponibile ACE	€ 188.000
	IMPORTO ACE (aliquota 1,50%)	€ 2.820

DESCRIZIONE	IMPORTI
Reddito	€ 60.000
Deduzione ACE	€ 2.820
Reddito netto	€ 57.180
Ires 24%	€ 13.723
Utile netto di bilancio	€ 43.457

DESCRIZIONE	IMPORTI
Capitale sociale	€ 50.000
Riserva legale	€ 10.000
Riserva straordinaria	€ 70.000
Riserve statutaria	€ 30.000
Utile lordo	€ 50.000
Ires effettiva	- € 13.723
Totale	€ 196.277

Incres. capit. proprio (1)	Decr. capitale proprio (2)		Riduzioni (3)	Differenza (4)	Patrimonio netto (5)
€ 203.000	€ 15.000			€ 188.000	€ 195.600
	Minor importo (6)	1,50%	Rendimento (7)	Codice fiscale (8)	
	€ 188.000		€ 2.820		
			Rendimento attribuito (9)	Eccedenza pregressa (10)	Eccedenza non attribuibile (11)
	Rendimenti totali (12)		Eccedenza trasformata in credito IRAP (13)	Eccedenza riportabile (14)	Codice Stato estero (15)
	€ 2.820				

IRES		Legge n. 112/2016		Liberalità			
RN1	Reddito	(1A ,00)		1B ,00		2 € 60.000 ,00	
RN2	Perdita						
RN3	Credito di imposta	Fondi comuni d'investimento 1 ,00		Imposte delle controllate estere 2 ,00		3 ,00	
RN4	Perdite scomputabili	in misura limitata (di cui di anni precedenti 1 ,00)		in misura piena 2 ,00		Ricevuta 3 ,00) 4 ,00	
RN5	Perdite/Redditi	Perdite non compensate 1 ,00		Proventi esenti 2 ,00		3 ,00	
		Reddito (Netto) 4 € 60.000 ,00		Quadro RH 5 ,00		Altri redditi 6 ,00	
						Rimborso oneri dedotti 7 ,00	
RN6	Reddito minimo	Reddito		Liberalità		Start-up	
	1 ,00	2 ,00	4 ,00	5 ,00	6 € 2.820 ,00	ACE	
	Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Terzo settore	Reddito imponibile		
	7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 € 57.180 ,00		

ESEMPIO 3 – ECCEDEXZA RIPIORTABILE DALL'ANNO 2017

Si supponga che la Beta SRL presentava nel Mod. REDDITI SC 2018 la seguente situazione:

- perdita fiscale di € 20.000;
- eccedenza ACE dell'anno 2017 di € 2.624, da riportare nell'anno 2018

Il Quadro RS risultava così compilato:

Incrementi del capitale proprio (1)	Decrementi del capitale proprio (2)	1,60%	Riduzioni (3)	Differenza (4)	(di cui)	Patrimonio netto (5)
€ 179.000	€ 15.000			€ 164.000		€ 245.800
	Minor importo (6)		Rendimento (7)	Codice fiscale (8)		
	€ 164.000		€ 2.624			
			Rendimento attribuito (9)	Eccedenza pregressa (10)		Eccedenza non attribuibile (11)
	Rendimenti totali (12)		Eccedenza trasformata in credito IRAP (13)	Eccedenza riportabile (14)		Codice Stato estero (15)
	€ 2.624			€ 2.624		

Considerando i dati esposti nell'es. n. 2, il Quadro RS del Mod. REDDITI SC 2019 verrà così compilato:

Incrementi del capitale proprio (1)	Decrementi del capitale proprio (2)	Riduzioni (3)	Differenza (4)	Patrimonio netto (5)
€ 203.000	€ 15.000		€ 188.000	€ 195.600
	Minor importo (6)	Rendimento (7)	Codice fiscale (8)	
	€ 188.000	€ 2.820		
<div> <div> <div>€ 5.444 = € 2.820 (ACE 2018) + € 2.624 (ACE 2017)</div> <div> <div></div> <div></div> </div> </div> </div>		Rendimento attribuito (9)	Eccedenza pregressa (10)	Eccedenza non attribuibile (11)
			€ 2.624	
Rendimenti totali (12)		Eccedenza trasformata in credito IRAP (13)	Eccedenza riportabile (14)	Codice Stato estero (15)
€ 5.444				

ES. 4 – SRL DI COMODO

La Delta SRL nel Mod. REDDITI SC 2019:

- evidenza nel quadro RF un reddito pari a € 30.000;
- ha a disposizione un'ACE pari a € 2.500 (rigo RS113, campo 12);
- risulta di comodo; il reddito minimo è pari a € 38.000 (righe da RS116-RS125).

Il quadro RN del Mod. REDDITI SC 2019 viene compilato come segue:

IRES	RN1	Reddito	Legge n. 112/2016		Liberalità			
			1A	,00	1B	,00	2	€ 30.000 ,00
	RN2	Perdita						,00
	RN3	Credito di imposta	Fondi comuni d'investimento		Imposte delle controllate estere			
			1	,00	2	,00	3	,00
	RN4	Perdite scomputabili (di cui di anni precedenti)	in misura limitata		in misura piena		Ricevuta	
			1	,00	2	,00	3	,00
	RN5	Perdite/Redditi	Perdite non compensate		Proventi esenti			
			1	,00	2	,00	3	,00
			Reddito (Netto)		Guadro RH		Altri redditi	
			4	,00	5	,00	6	,00
			Reddito minimo		Reddito		ACE	
RN6			1	€ 38.000 ,00	2	€ 38.000 ,00	4	€ 38.000 - € 2.500 = € 35.500
			Reddito complessivo		Credito d'imposta		Reddito imponibile	
			7	,00	8	,00	9	€ 35.500 ,00
			Reddito complessivo		Credito d'imposta		Reddito imponibile	
			7	,00	8	,00	9	€ 35.500 ,00

Anche se la società risulta di comodo, può fruire della deduzione ACE per ridurre il reddito imponibile.

ESEMPIO 5 – ECCEDEZZA ACE TRASFORMATA IN CREDITO D'IMPOSTA IRAP

La Gamma SRL presenta la seguente situazione:

DATI	IMPORTI
Perdita fiscale	€ 10.000
Incrementi di capitale proprio	€ 130.000
Decrementi di capitale proprio	€ 20.000
Variazione in aumento capitale proprio	€ 110.000
Patrimonio netto	€ 500.000

Incrementi del capitale proprio (1)	Decrementi del capitale proprio (2)		Riduzioni (3)	Differenza (4)		Patrimonio netto (5)
€ 130.000	€ 20.000			€ 110.000		€ 500.000
	Minor importo (6)	1,50%	Rendimento (7)	Codice fiscale (8)		
	€ 110.000		€ 1.650			
			Rendimento attribuito (9)	Ecceденza pregressa (10)	(di cui)	Ecceденza non attribuibile (11)
	Rendimenti totali (12)		Ecceденza trasformata in credito IRAP (13)	Ecceденza riportabile (14)		Codice Stato estero (15)
	€ 1.650		€ 1.650			

La società, provvede a trasformare l'ecceденza ACE in credito d'imposta Irap in quanto, in presenza di una perdita fiscale, l'ACE non può generare un maggior importo di quest'ultima.

Ipotizzando un'Irap dovuta per € 2.500, la Sez. XIII del Mod. IRAP 2019 risulterà compilata come segue:

Sez. XIII Credito ACE	IS85	Credito da ecceденza 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	€ 396 ,00
	IS86	Credito residuo IRAP 2018	1	€ 1.650 (ecceденza ACE) x 24% (aliquota IRES) = € 396			
	IS87	Credito residuo	1	2	3	4	5
			,00	,00	,00	,00	,00
Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR21	Totale imposta					€ 2.500 ,00
	IR22	Credito d'imposta	Credito Ace		Altri crediti		3
			1	€ 79 ,00	2	,00	€ 79 ,00
	IR23	Ecceденza risultante dalla precedente dichiarazione	€ 396 (da utilizzare in compensazione) / 5 (n. di rate) = € 79				