



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF103

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

<b>OGGETTO</b>	<b>ACE DEI SOGGETTI IRPEF - TUTTOESEMPI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 1 C. 550-553 L. 232/2016; ART. 7 DL 50/2017 – RF 100/2017 E 097/2017
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>12/06/2017</b>

*Sintesi: dopo aver affrontato le novità normative che hanno interessato l'agevolazione ACE per le imprese individuali e società di persone, si propongono una serie di esempi commentati relativi alla modalità di fruizione dell'agevolazione e di compilazione del relativo prospetto in dichiarazione.*

In seguito alle novità introdotte dalla legge di Bilancio 2017 (art. 1 c. 550-551 L. 232/2016) e dalla "Manovra collegata" (art. 7 DL 50/2017), la base agevolata ACE risulta dalla **somma dei seguenti addendi**:

<b>1° addendo:</b> Incremento 2015-2010 di patrimonio netto	<b>2° addendo:</b> Incremento 2016 di capitale proprio
--	---

**ACE 2016 = (Patr. netto tra il 31/12/2015 ed il 31/12/2010) + (increm. 2016 – decrem. 2016)**



**DUBBI:** vi sono alcune situazioni incerte che potranno essere chiarite solo in base ad una interpretazione autentica dell'Agenzia delle Entrate (v. anche RF 100/2017).

In particolare nel proseguo si assumeranno i seguenti principi:

- **utili di esercizio:** in coerenza con quanto avveniva in passato, e in considerazione del fatto che l'utile dei soggetti Irpef non va formalmente deliberato, si ritiene che:
- **l'utile 2015:** rilevi tra le **variazioni di patrimonio netto** (1° addendo), e non più tra gli incrementi di capitale proprio 2016 (2° addendo)
  - **l'utile 2016:** rilevi nell'**incremento di capitale proprio 2016** (2° addendo)



**N.B.:** ove l'Agenzia fosse di parere contrario, dovranno applicarsi i criteri propri dei soggetti Ires e, dunque:

- utile 2015: rileverà nel 2° addendo (incremento di capitale proprio fin dal 1/01/2016, e non più nel 1°)
- utile 2016: rileverà quale incremento di capitale proprio del periodo d'imposta 2017, e così via

- **decremento di patrimonio netto:** non dovrebbe rilevare un eventuale decremento del patrimonio netto tra il 31/12/2010 ed il 31/12/2015 (in tal senso pare deporre la Relazione illustrativa alla legge di bilancio 2017); dunque in tale situazione
- il primo addendo (negativo) **andrà assunto pari a zero**
  - non dovendo ridurre l'incremento di capitale proprio del 2016

## ESEMPIO 1 – IMPRESA INDIVIDUALE IN ATTIVITA' ANTE 2010

Il sig. Rossi gestisce una ditta individuale in contabilità ordinaria fin dal 2009.

Dalla situazione contabile della società si evince quanto segue:

- patrimonio netto al 31/12/2010: €. 130.000 (incluso l'utile 2010)
- patrimonio netto al 31/12/2015: €. 150.000 (incluso utile 2015, non prelevato)
- versamento a fondo perduto di €. 10.000
- utile 2016: €. 60.000
- **prelevamento utili (2016 o antecedenti):** €. 45.000.

Il patrimonio netto al 31/12/2016 è, dunque, pari a €. 175.000 (cioè 150.000 + 10.000 + 60.000 - 45.000).

INCREMENTO DI PATRIM. NETTO		INCREMENTO 2016 DEL CAPITALE PROPRIO					Patr. Netto 2016
Data di rif.	Importo	Variazioni in aumento	Data	Importo	GG	Ragguaglio	150.000
al 31/12/2015	150.000	Conferim., Vers. c/capit.,	1/01/2016	10.000	365	10.000	10.000
al 31/12/2010	130.000	rinunce a cred., ecc.			-	-	
<b>Variaz. Posit.</b>	<b>20.000</b>	Utile 2016		60.000		60.000	60.000
						70.000	
<b>N.B.:</b> ove l'impresa: - fosse stata costituita - fosse entrata in contabilità ordinaria solo successivamente al 2010, occorrerebbe assumere il patrimonio netto al 31/12 di tale periodo		Variazioni in diminuzione		Importo		Imp.Rilev.	
		Distribuzione riserve		-		-	-
		Prelevamento Utile 2016		45.000		-45.000	-45.000
		Disposizioni antielusive		-		-	
						-45.000	
				<b>Variazione</b>		<b>25.000</b>	<b>175.000</b>

da cui si evince che la base agevolata ACE è data dalla seguente sommatoria:

Incr. Patr. Netto	20.000
Var. cap. proprio	25.000
<b>BASE ACE</b>	<b>45.000</b>
Deduzione (4,75%)	2.138

L'imprenditore ha dichiarato un reddito d'impresa del periodo 2016 di €. 70.000

RF101	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore al netto delle perdite d'impresa (sommare tale importo agli altri redditi e riportare nel quadro RN)	70.000,00
-------	--	-----------

Il quadro RS nel mod. Redditi PF 2017 andrà compilato come segue

	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
	1 <b>90.000</b> ,00	2 <b>45.000</b> ,00	3 - ,00	4 <b>45.000</b> ,00	5 <b>175.000</b> ,00
				6 Minor Importo	7 Rendimento
				6 <b>45.000</b> ,00	7 <b>2.138</b> ,00
RS37		-		8 Eccedenza riportata	9 Rendimenti totali
	8 Codice fiscale	-	9 Rendimento attribuito	10 ,00	11 <b>2.138</b> ,00
		-	12 Rendimento ceduto	12 di spesa impresa di spettanza dell'imprenditore	13 Totale Rendimento nazionale società partecipate/imprenditore
		-	15 Rendimento nazionale società partecipate	13 <b>70.000</b> ,00	14 <b>2.138</b> ,00
		15 ,00 -	16 Rendimento imprenditore utilizzato	16 <b>2.138</b> ,00	17 Eccedenza trasformata in credito IRAP
				17 ,00	18 Eccedenza riportabile
					18 ,00

Il quadro RN andrà, quindi, compilato come segue

QUADRO RN	RN1	REDDITO COMPLESSIVO	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	Credito per fondi comuni Credit art. 3 d.lgs. 147/2015	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	Reddito minimo da partecipazione in società non operative	
IRPEE			1	2	3	4	5
			0,00	0,00	0,00	0,00	67.863,00



Nota: per determinare le deduzioni/detrazioni spettanti in base al reddito (familiari a carico; da lavoro autonomo; limite di reddito per assistenza personale o per canoni di locazione; ecc.) rileva il reddito € 70.000 (e non di €. 67.863), cui applicare poi le ulteriori deduzioni.



**Rideterminazione acconto:** non è dovuta dai soggetti Irpef (la rideterminazione con applicazione del coefficiente 2,3% è limitata ai soli soggetti Ires – art. 1 c. 553 L. 232/2016).



**Nota:** laddove l'Agenzia ritenesse di attribuire rilevanza l'utile nell'anno successivo a quello di realizzazione:

- il patrimonio netto al 31/12/2015 dovrebbe essere al netto dell'utile 2015 (in caso contrario tale importo rileverebbero due volte, con duplicazione di beneficio difficilmente ammissibile)
- sorgendo il dubbio se anche il patrimonio netto al 31/12/2010 vada considerato al netto dell'utile 2010.

Ad ogni buon conto, **un prelevamento dell'utile 2010 anche successivamente a tale esercizio, comunque avrà determinato una riduzione del patrimonio netto dell'impresa (che si riverbera sul patrimonio netto al 31/12/2015, avendo il medesimo effetto sulla differenza tra i due patrimoni netti).** Si noti, infatti, che sul quinquennio 2015 – 2010 non si devono valutare i motivi dell'incremento/decremento del patrimonio netto (ad esempio, rilevano anche i conferimenti in natura), a differenza di quanto occorre operare sul 2016.

## ESEMPIO 2 – DECREMENTO DEL PATRIMONIO NETTO

La Alfa Snc, in contabilità ordinaria ante 2010, presenta la seguente situazione contabile:

- patrimonio netto al 31/12/2010: €. 80.000 (incluso l'utile 2010)
- patrimonio netto al 31/12/2015: €. 50.000 (inclusa la perdita 2015)
- versamenti a fondo perduto il 1/07/2016 di €. 20.000 ed il 15/09/2016 di €. 10.000
- utile 2016: €. 30.000
- **prelevamento utili pregressi: €. 5.000**
- **acquisto quote di fondi comuni nel 2016** (maggior importo rispetto al 31/12/2010): €. 15.000

Il patrimonio netto al 31/12/2016 è, dunque, pari a €. 110.000 (cioè 50.000 + 20.000 + 10.000 + 30.000).

INCREMENTO DI PATRIM. NETTO		INCREMENTO 2016 DEL CAPITALE PROPRIO				Patr. Netto 2016
Data di rif.	Importo	Variazioni in aumento	Data	Importo	GG	Ragguaglio
al 31/12/2015	<b>50.000</b>	Conferim., Vers. c/capit.,	1/07/2016	<b>20.000</b>	365	<b>10.027</b>
al 31/12/2010	<b>80.000</b>	rinunce a cred., ecc.	15/09/2016	<b>10.000</b>	-	<b>2.932</b>
<b>Variaz. Posit.</b>	<b>ZERO</b>	Utile 2016		<b>30.000</b>		<b>30.000</b>
						<b>42.959</b>
		<b>Variazioni in diminuzione</b>		<b>Importo</b>		<b>Imp.Rilev.</b>
		Distribuzione riserve		<b>- 5.000</b>		<b>- 5.000</b>
		Prelevamento Utile 2016		<b>-</b>		<b>-</b>
		Disposizioni antielusive		<b>- 15.000</b>		<b>- 15.000</b>
				<b>- 20.000</b>		<b>- 20.000</b>
				<b>Variazione</b>		<b>17.959</b>
						<b>105.000</b>

da cui si evince che la base agevolata ACE è data della seguente sommatoria:

Incr. Patr. Netto	-	→	<b>N.B.:</b> il decremento di patrimonio netto tra il 2015 ed il 2010 non ha ridotto la base agevolata ACE
Var. cap. proprio	<b>17.959</b>		
<b>BASE ACE</b>	<b>17.959</b>		
Deduzione (4,75%)	<b>853</b>		<b>N.B.:</b> nuove disposizioni antielusive 2016

RS45	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza
	1 <b>42.959 ,00</b>	2 <b>5.000 ,00</b>	3 <b>15.000 ,00</b>	4 <b>17.959 ,00</b>
	Patrimonio netto	5 <b>105.000 ,00</b>	Minore importo	Rendimento
			6 <b>17.959 ,00</b> 4,75%	7 <b>853 ,00</b>
Codice fiscale	8	Rendimento attribuibile	9	Rendimenti totali
				10 <b>853 ,00</b>

### ESEMPIO 3 – PATRIMONIO NETTO NEGATIVO

In relazione all'Esempio1 precedente, si ponga ora la seguente situazione contabile:

- patrimonio netto al 31/12/2010: €. **- 10.000** (prelevamenti eccedenti per €. 10.000)

In tale situazione si deve ritenere che rilevi comunque l'intero incremento intervenuto tra il 2015 ed il 2010 (nella considerazione che tale incremento è stato dovuto ad effettivo apporti nell'impresa).

Dunque la situazione muterà come segue:

INCREMENTO DI PATRIM. NETTO		INCREMENTO 2016 DEL CAPITALE PROPRIO				Patr. Netto 2016	
Data di rif.	Importo	Variazioni in aumento	Data	Importo	GG	Ragguaglio	150.000
al 31/12/2015	150.000	Conferim., Vers. c/capit.,	1/01/2016	10.000	365	10.000	10.000
al 31/12/2010	-10.000	rinunce a cred., ecc.			-	-	
<b>Variaz. Posit.</b>	<b>160.000</b>	Utile 2016		60.000		60.000	60.000
						<b>70.000</b>	
		<b>Variazioni in diminuzione</b>		<b>Importo</b>		<b>Imp.Rilev.</b>	
		Distribuzione riserve		-		-	
		Prelevamento Utile 2016		45.000		-45.000	
		Disposizioni antielusive		-		-	
						<b>-45.000</b>	<b>-45.000</b>
				<b>Variazione</b>		<b>25.000</b>	<b>175.000</b>

Il quadro RS nel mod. Redditi PF 2017 andrà compilato come segue

Incrementi del capitale proprio 1 <b>230.000</b> ,00	Decrementi del capitale proprio 2 <b>45.000</b> ,00	Riduzioni 3 <b>-</b> ,00	Differenza 4 <b>185.000</b> ,00	Patrimonio netto 5 <b>175.000</b> ,00
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> <b>N.B.:</b> ha trovato applicazione il limite del patrimonio netto al 31/12/2016         </div>			Minor Importo 6 <b>175.000</b> ,00	Rendimento 7 <b>8.313</b> ,00
Rendimenti attribuiti 8			Eccedenza riportata 10	Rendimenti totali 11 <b>8.313</b> ,00
Rendimento ceduto 12			Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore 13 <b>70.000</b> ,00	Totale Rendimento nozionale società partecipate/imprenditore 14 <b>8.313</b> ,00
Rendimento nozionale società partecipate 15	Rendimento imprenditore utilizzato 16 <b>8.313</b> ,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP 17	Eccedenza riportabile 18	

L'incremento complessivo di €. 185.000 ha trovato il limite del patrimonio netto al 31/12/2016 (di €. 175.000).

Si noti che ciò è di fatto dovuto alla presenza di un patrimonio netto negativo fin dal 2010; infatti:

- in assenza di tale patrimonio netto negativo (dunque laddove fosse stato pari a zero al 31/12/2010)
- l'incremento di patrimonio netto sarebbe stato pari a €. 150.000
- con una base agevolata ACE pari a €. 175.000 (esattamente pari al patrimonio netto 2016).



**Nota:** il caso del patrimonio netto negativo al 31/12/2015 altro non è che una variante dell'Esempio2 (in quanto comporta una variazione negativa di patrimonio netto, dovendosi assumere quindi il primo addendo pari a zero).