



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF142

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

OGGETTO	ACE DEI SOGGETTI IRPEF – IL NUOVO DECRETO ATTUATIVO
RIFERIMENTI	DM 3/08/2017 IN G.U. 11/08/2017- ART. 1 C. 550-551 L. 232/2016 – RF 100 E 103 DEL 2017
CIRCOLARE DEL	28/08/2017

Sintesi: il MEF ha pubblicato il decreto di attuazione delle nuove disposizioni in materia di ACE introdotte dal periodo d'imposta 2016.

Oltre ad adeguare la disciplina per quanto riguarda i soggetti IRES (oggetto di una prossima informativa), vengono introdotte delle disposizioni particolari per quanto attiene la determinazione dell'agevolazione per i soggetti Irpef.

E' tuttavia prevista una clausola di salvaguardia che fa salvi i comportamenti difformi rispetto a quanto stabilito dal decreto, che opera non solo per il periodo 2016 ma anche sul periodo d'imposta 2017.

In data 11/08/2017 è stato pubblicato il DM 3/08/2017 (che sostituisce il precedente DM 14/03/2012) in attuazione delle novità introdotte dalla L. 232/2016 (Legge di bilancio 2017) in materia di ACE e delle novità relative all'adozione

Come noto, l'ACE, introdotta dall'art. 1 DL 201/2011, consiste in una **deduzione dal reddito d'impresa di un importo pari al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio**.

L'importo agevolato:

- implica una **deduzione dal reddito d'impresa**, che non può generare una **perdita fiscale**
- **non rileva** ai fini Irap
- l'eccedenza rispetto al reddito (incapienza) può essere, alternativamente:
 - riportata nei periodi d'imposta successivi senza alcun limite temporale e quantitativo
 - o trasformata in un credito d'imposta ai fini Irap.

La rilevanza ai fini della determinazione dell'Irpef dell'imprenditore/soci non è stato modificato.



Clausola di salvaguardia: il decreto salvi i comportamenti tenuti dal contribuente difformi rispetto imposti dall'adozione dei principi contabili (D.lgs. 139/2015) fino al periodo d'imposta 2017.

ACE DEI SOGGETTI IRPEF

SOGGETTI INTERESSATI

L'agevolazione si applica, oltre che soggetti Ires, anche

- alle imprese individuali
- alle società di persone (Snc e Sas)

che siano in **contabilità ordinaria** (per obbligo o per opzione).


NOVITA' – SOGGETTI ESCLUSI: l'art. 9 del DM 3/08/2017 esclude dalla agevolazione i seguenti soggetti:

▪ in fallimento (o liquidazione coatta)	a decorrere dall'inizio dell'esercizio in cui è decretata la procedura
▪ in amministrazione straordinaria	
▪ con attività prevalente in regime di "Tonnage Tax" (art. 155 Tuir)	
▪ agricole , con determinazione del reddito con criterio catastale (art. 32 Tuir)	

DETERMINAZIONE DELLA BASE AGEVOLATA

La Legge di bilancio 2017 ha introdotto delle nuove modalità di calcolo della base agevolata, introducendo un criterio "ibrido" tra quello preesistente ed il criterio adottato dai soggetti Ires.

In particolare i soggetti Irpef calcolano la base agevolata sommando le seguenti variazioni:

Sub 1): variaz. fino al 2015	<p>differenza tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e quello al 31/12/2010 (parametro fisso).</p> <p>NEW – l'art. 8 c. 3 DM 3/08/2017 conferma che i patrimoni netti includono l'utile realizzato nel relativo esercizio</p> <p> Tale utile va depurato dei prelevamenti eventualmente effettuati in corso d'anno dall'imprenditore o dai soci in conto utili (non rileva se effettuati in acconto sull'utile in via di formazione o con utilizzo di riserve di utili).</p> <p>Si ritiene che tale riduzione va adoperata anche nel caso di prelevamenti eccedenti l'utile d'esercizio realizzato o le riserve di utili in bilancio.</p>
Sub 2): variaz. dal 2016	<p>variazione in aumento del "capitale proprio" intervenuta dal 1/01/2016 al 31/12/2016, in applicazione dei criteri dei soggetti Ires.</p> <p>NEW – anche in questo caso rientra tra gli incrementi di capitale proprio l'utile realizzato nel relativo esercizio, con le medesime cautele del punto precedente</p>



Relazione Illustrativa: "A differenza di quanto avviene per le società di capitali, il comma 3, con specifico riferimento agli accantonamenti di utili, ne dispone la **rilevanza nell'esercizio di maturazione, al netto di eventuali prelevamenti in conto utile**; ciò in ragione della possibile **manca di obbligo dell'adozione di delibere assembleari** ai fini della destinazione dell'utile a riserva per le imprese individuali e per le società di persone. Tale deroga, peraltro, è presente anche per il calcolo della differenza di cui al punto sub 1), per cui il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010 sono assunti **al lordo degli utili maturati in tali periodi.**"

N.B.: la disposizione introdotta dal DL 50/2017 che rendeva rilevante la differenza tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e quello al 31/12 del 5° esercizio precedente a quello in via di dichiarazione è stata abrogata in sede di conversione in legge.

Dunque occorre continuare a fare riferimento al patrimonio netto presente al 31/12/2010-

ACE 2017 = (Patr. netto tra il 31/12/2015 ed il 31/12/2010) + (incr. 2016/2017 – decem. 2016/2017)

ACE 2018 = (Patr. netto tra il 31/12/2015 ed il 31/12/2010) + (inc. 2016/2017/2018 – decr. 2016/2017/2018)

e così via

NOVITA': l'art. 8 DM 3/08/2017 dispone che

- l'**incremento di patrimonio netto** 2010-2015 (elemento 1)
- va **assunto solo se positivo** (in caso di decremento si assume il valore)

(risultando così confermato sia quanto ritenuto nella RF 100/2017, che gli esempi della RF 103/2017).

$$\text{ACE 2016} = \left[\begin{array}{c} \text{Patr. netto al} \\ \text{31/12/2015} \\ \text{(incl. Utile 2015)} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Patr. netto al} \\ \text{31/12/2010} \\ \text{(incl. Utile 2010)} \end{array} \right] + \begin{array}{c} \text{(incr. capitale proprio 2016 –} \\ \text{decrem. capitale proprio 2016)} \end{array}$$

se positivo
anche se negativo

INCREMENTO DEL PATRIMONIO NETTO DEL QUINQUENNIO 2010-2015

Il Decreto disciplina i seguenti casi particolari.

A) CONTABILITÀ SEMPLIFICATA NEL QUINQUENNIO

Nel caso in cui l'impresa abbia tenuto la contabilità semplificata in uno o più periodi di imposta del quinquennio 2015-2010, va considerata la differenza tra il patrimonio netto:

- dell'ultimo esercizio del quinquennio 2011-2015 in regime di contabilità ordinaria
- e quello all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione del regime di contabilità ordinaria (determinato sulla scorta del Prospetto dell'attività e passività ex Dpr 689/74)

Esempio1 Ministeriale

SOGGETTO IN CONTABILITÀ ORDINARIA PER UN SOLO ANNO

Una ditta individuale/società di persone:

- è stata in contabilità ordinaria nel solo 2011 (il Prospetto delle attività e delle passività ha evidenziato un patrimonio netto iniziale pari a 50.000 €, mentre al termine dell'esercizio il patrimonio netto era pari a 60.000 €)
- ha tenuto la contabilità semplificata dal 2012 al 2015
- è tornata in contabilità ordinaria dal 2016.

In tal caso il primo addendo della base agevolata ACE è data dalla seguente variazione:

		Patr. netto al		Patr. netto al
ACE 2016	=	31/12/2011	-	1/01/2011
		60.000		50.000

Esempio2 Ministeriale

SOGGETTO IN CONTABILITÀ ORDINARIA PER PIÙ ANNI

Una ditta individuale/società di persone:

- è stata in contabilità ordinaria nel 2011 (patr. netto al 1/01/2011 di €. 80.000 €) e nel 2014 patr. netto al 31/12/2014 di €. 100.000)
- ha tenuto la contabilità semplificata nel 2012, 2013 e 2015.

In tal caso il primo addendo della base agevolata ACE è data dalla seguente variazione:

		Patr. netto al		Patr. netto al
ACE 2016	=	31/12/2014	-	1/01/2011
		100.000		80.000

N.B.: come si può notare, non rileva il fatto che l'impresa sia stata in contabilità semplificata in alcuni dei periodi "intermedi" del quinquennio (il medesimo risultato sarebbe infatti stato tenuto nel caso in cui la società fosse stata in contabilità semplificata anche nel 2012 e 2013).

Inoltre in entrambi i casi, la determinazione del secondo addendo (incremento del capitale proprio dal 2016 in poi) dovrà considerare gli eventuali decrementi di patrimonio netto determinatisi nei periodi in cui è stata tenuta la contabilità semplificata (v. sotto).

PASSAGGIO DALLA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA A QUELLA ORDINARIA DAL 2016

L'art. 8 c. 6 DM 3/08/2017 dispone che nel caso in cui l'impresa:

- ➔ abbia adottato la contabilità ordinaria **solo in alcuni anni del quinquennio 2011-2015**
- ➔ ed acceda al regime di **contabilità ordinaria dal 2016 in poi**

la variazione del capitale proprio va ridotta dell'eventuale **differenza negativa** tra il patrimonio netto:

- **al momento dell'ingresso in contabilità ordinaria dal 2016 in poi**
- **e quello dell'ultimo esercizio in contabilità ordinaria nell'ambito del quinquennio.**

In caso di variazione positiva del patrimonio netto non va operata alcuna rettifica.

Esempio3

SOGGETTO IN CONTABILITÀ ORDINARIA NEL 2011 E DAL 2016

In relazione all'Esempio1, si ponga poi che la ditta individuale/società di persone nel 2016 (anno in cui torna in contabilità ordinaria) abbia determinato

- un utile d'esercizio di 20.000 € (non prelevato); si suppone l'assenza di altre variazioni di capitale proprio)
- in patrimonio netto al 1/01/2016 (determinato sulla scorta del prospetto delle attività e delle passività) pari a €.45.000.

In tal caso la base agevolata ACE è' data dalla somma dei seguenti addendi:

- variazione rilevante nel quinquennio (10.000 €)
- variazioni del capitale proprio del 2016 (20.000) al netto del decremento del patrimonio netto tra il 1/01/2016 (45.000) ed il 31/12/2011 (60.000), cioè dell'ultimo anno di tenuta della contabilità ordinaria

per un totale di €. 15.000 (cioè 10.000 + 20.000 – 15.000).

ACE 2016	=	Patr. netto al	-	Patr. netto al	+	(incr. cap. pr. 2016 – decem. Cap. pr. 2016)	-	Patr. netto al	-	Patr. netto al
		31/12/2011		1/01/2011				1/01/2016		31/12/2011
		60.000		50.000		20.000		45.000		60.000

Esempio4

SOGGETTO IN CONTABILITÀ ORDINARIA NEL 2011 E DAL 2016

Con riferimento all'Esempio3 precedente si ponga infine che il patrimonio netto al 1/01/2016 sia pari ad €.70.000.

In tal caso la variazione di patrimonio netto tra il 2011 ed il 1/01/2016 è positiva (il patrimonio netto è aumentato) e, dunque, non si deve operare alcuna rettifica agli incrementi di capitale proprio dal 2016, pervenendo ad una base agevolata pari a 30.000 € così determinata:

ACE 2016	=	Patr. netto al	-	Patr. netto al	+	(incr. cap. pr. 2016 – decem. Cap. pr. 2016)
		31/12/2011		1/01/2011		
		60.000		50.000		20.000

La Relazione illustrativa sintetizza le ulteriori situazioni che possono prospettarsi, come nel seguito:

a)	soggetto sempre stato in contabilità semplificata che transita in contabilità ordinaria nel 2016 o in uno degli anni successivi	da tale anno rileverà incrementi e decrementi secondo le regole previste per i soggetti IRES
c)	se il soggetto è sempre stato in contabilità ordinaria	i successivi periodi in contabilità semplificata rileveranno, nel periodo di rientro in contabilità ordinaria , solo se e nella misura in cui hanno ridotto il patrimonio netto , come diminuzione della base ACE.

IMPRESA COSTITUITA POST 31/12/2010

Nel caso in cui l'impresa

- ➔ sia stata costituita successivamente al 31/12/2010
- ➔ la base agevolata ACE è costituita dal **patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio dal 2011 al 2015 in contabilità ordinaria**.

N.B.: tale concetto appare evidente considerato che il patrimonio netto al 31/12/2010 risulta essere pari a zero e, dunque, la differenza rilevante è data dal solo patrimonio netto "finale".

Esempio5
Snc costituita nel 2013

Una società di persone si è costituita nel 2013, adottando la contabilità semplificata. Dal 2014 è entrata in regime di contabilità ordinaria; la base agevolata ACE 2016 è data:

- dall'intero patrimonio netto al 31/12/2015
- cui si sommano gli incrementi di capitale proprio determinatisi su 2016.

VARIAZIONE DEL CAPITALE PROPRIO DAL 2016

Non si registrano particolari novità per quanto riguarda la determinazione della variazione del capitale proprio a decorrere dal periodo d'imposta 2016 in poi.

Si applicano, infatti, i criteri disciplinati per le società di capitali, che non hanno subito particolari modifiche.

INCREMENTI E DECREMENTI 2016 DEL CAPITALE PROPRIO - SINTESI

INCREMENTO CAPITALE PROPRIO		MOMENTO RILEVANTE	RAGGUAGLIO A PERIODO
CONFERIMENTO IN DENARO	IN DENARO	data di versamento	SI
	IN NATURA	(non rileva)	-
VERSAMENTO SOVRAPPREZZO QUOTE		data di versamento	SI
VERSAMENTI SOCI		data di versamento	SI
FINANZIAMENTI SOCI		(non rileva)	-
RINUNCIA AI CREDITI		data dell'atto di rinuncia	SI
COMPENSAZIONE DEI CREDITI		data in cui assume effetto la compensazione	SI
ACCANTONAMENTO DI UTILI A RISERVA	A RISERVE DISPONIBILI	delibera dell'Assemblea che destina l'utile a riserva	NO (dall'inizio dell'esercizio)
	A RISERVE INDISPONIBILI	(non rileva)	-

DECREMENTO CAPITALE PROPRIO		MOMENTO RILEVANTE	RAGGUAGLIO A PERIODO
ATTRIBUZIONI AI SOCI	RESTITUZIONE DI VERSAMENTI C/CAPITALE	data di versamento	NO (dall'inizio dell'esercizio)
	DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI SOVRAPPREZZO QUOTE		
	RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE		
	DISTRIBUZIONE DI UTILI AI SOCI	delibera dell'Assemblea	
	ASSEGNAZIONE DI BENI AI SOCI (*)	dalla consegna	
ACQUISTI DI PARTECIPAZ. IN SOC. CONTROLLATE		data dell'acquisto	
ACQUISTI DI AZIENDE O RAMI D'AZIENDA			

(*) In tale momento occorre infatti operare la riduzione di una corrispondente posta di patrimonio netto.

LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO

La base agevolata costituita dai due addendi (variazione del capitale proprio + incremento di patrimonio netto 2015-2010) trova un limite nel patrimonio netto al 31/12/2016 (incluso l'utile o la perdita dell'esercizio 2016).



DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE – INCREMENTO DEI TITOLI

Dal 2016, 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.

In tal caso va decurtata la variazione in aumento del capitale proprio (fino a concorrenza dell'incremento di tali investimenti - CM 8/2017).



La CM 76/1998 aveva precisato che per "titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni" si intendono:

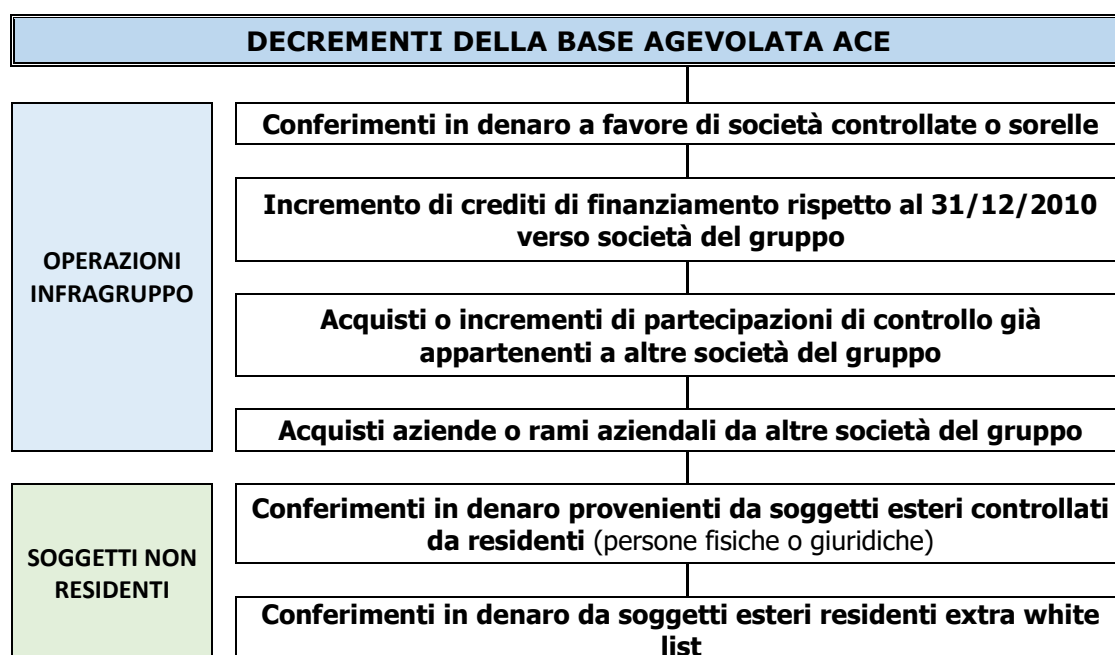
- i titoli non rappresentativi di merci;
- i certificati di massa
- le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo (fondi comuni).



ATTENZIONE - non è chiaro se tale limite trova applicazione anche per i soggetti Irpef (dal tenore della Relazione illustrativa si ritiene trovi applicazione per i soli soggetti Ires).

ULTERIORI DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

le ulteriori disposizione elusive trovano applicazione sia per i soggetti Ires che per i soggetti Irpef.



CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

L'art. 12 DM 3/08/2017 prevede una duplice clausola di salvaguardia, che prevede quanto segue:

- 1) **comportamenti difformi dalle regole previste dall'art. 13-bis DL 244/2016**: per i periodi d'imposta precedenti alla data di entrata in vigore del Decreto (11/08/2017) per i quali i termini di versamento a saldo delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente a tale data (si tratta del periodo 2016 per i soggetti "solari") sono fatti *salvi* *"gli effetti sulla determinazione della variazione del capitale proprio, relativa ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni"* attuative dell'art. 13-bis, DL n. 244/2016, anche se non coerenti con le stesse.



Nota: il riferimento è alle disposizioni del DM 3/08/2017 relative agli adeguamenti contabili dovuti in sede di applicazione del D.lgs 139/2016 (es: adozione del costo ammortizzato; stralcio dei costi capitalizzati relative le spese di ricerca/pubblicità, ecc.), che saranno analizzate in una prossima informativa

- 2) **altri comportamenti difformi**: in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2010 e fino a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (periodo d'imposta 2017) sono *fatti salvi* *"gli effetti sulla determinazione della variazione del capitale proprio, relativa ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni* diverse da quelle attuative dell'art. 13-bis, DL n. 244/2016, *anche se non coerenti con le stesse.*

Quest'ultima previsione (probabilmente dovuta anche a causa della tardività con cui è stato pubblicato il decreto attuativo):

- **permette di evitare di procedere a rideterminare la base agevolata ACE** (e, dunque, il saldo delle imposte)
- per i periodi di imposta 2016 e 2017

anche laddove siano state adottati criteri diversi da quelli introdotte dal DM 3/08/2017 (si pensi al caso di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria dove non si operato il relativo l'abbattimento della base agevolata ACE).