



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF100

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	ACE DEI SOGGETTI DEI SOGGETTI IRPEF
RIFERIMENTI	ART. 1 C. 550-551 L. 232/2016; ART. 7 DL 50/2017 - CM 21/2015; CM 12/2014; CM 35/2012
CIRCOLARE DEL	07/06/2017

Sintesi: l'agevolazione ACE per i soggetti Irpef è stata interessata dalle modifiche della legge di bilancio 2017 e della cd. "Manovra correttiva", in esito alle quali risulta da determinare quale somma:

- dell'incremento del "capitale proprio" limitatamente al periodo 2016 (determinato in modo del tutto analogo ai soggetti Ires, nonché soggetto al medesimo limite del patrimonio netto)
- dall'incremento del "patrimonio netto" (determinato come negli anni passati) tra la consistenza al 31/12/2015 e quello al 31/12/2010.

Come noto, l'art. 1 DL 201/2011, al fine di incentivare la capitalizzazione delle imprese, ha introdotto la cd. ACE", consistente in una **deduzione dal reddito d'impresa di un importo pari al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio**.

Tale concetto trova applicazione anche per i soggetti Irpef (imprese individuali e società di persone) che siano in **contabilità ordinaria**.

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.

LE NOVITÀ PREVISTE DALL'ART. 1 C. 7 L. 232/2016 PER L'ANNO 2016:

- il **coefficiente applicabile** all'incremento del capitale proprio che è stato aumentato al 4,75% (per l'anno 2015 era del 4,5%; si segnala che per l'anno 2017 è stabilito nella misura del 2,3% e dall'anno 2018 in avanti è del 2,7%);
- la **base agevolata ACE** va determinata quale sommatoria tra la variazione in aumento del capitale proprio al 31/12/2016 (con le modalità proprie dei soggetti Ires) e la differenza fra il patrimonio netto al 31/12/2015 ed il patrimonio netto al 31/12/2010
- la **sterilizzazione** della variazione in aumento del capitale proprio 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 (disposizione già prevista nell'ambito della c.d. DIT di cui l'ACE ne ricalca i tratti salienti).

LE NOVITÀ INTRODOTTE DALL'ART. 7 DL 50/2017 (in via di conversione):

- **periodo temporale per determinare l'incremento del capitale:** si passa
 - da un parametro "fisso", costituito dall'incremento rispetto al patrimonio netto al 31/12/2010
 - ad una base "mobile", costituita dalla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla **chiusura del 5° esercizio precedente**
- **dall'anno 2017** rileva come incremento del capitale proprio, anche la differenza tra il **patrimonio netto al 31/12/2015 e il patrimonio netto del 5° anno precedente**.

Fino al periodo d'imposta 2015: la base agevolata era determinata in modo estremamente semplificato, dovendo essere calcolato:

- ⇒ assumendo l'intero patrimonio netto esistente al termine del periodo
- ⇒ incluso l'utile o la perdita dell'esercizio
- ⇒ ed escludendo i prelevamenti in conto utili effettuati dall'imprenditore o dai soci.

PER IL PERIODO 2016: per il calcolo della base agevolata occorre adottare 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:

- **variazioni fino al 2015:** quale **differenza tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e quello al 31/12/2010** (parametro ancora "fisso")
- **variazione in aumento del "capitale proprio"** intervenuta **dal 1/01/2016 al 31/12/2016**, in applicazione dei **criteri dei soggetti Ires**.

$$\text{ACE 2016} = (\text{Patr. netto tra il 31/12/2015 ed il 31/12/2010}) + (\text{increm. 2016} - \text{decrem. 2016})$$

Dal periodo 2017 in poi, il calcolo andrà effettuato assumendo:

- variazioni fino al 2015: quale differenza tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e quello al 31/12 del 5° esercizio precedente a quello in via di dichiarazione (parametro mobile)
- la variazione in aumento del "capitale proprio" intervenuta dal 1/01/2016 al 31/12 del periodo in via di dichiarazione, in applicazione dei criteri dei soggetti Ires.

$$\text{ACE 2017} = (\text{Patr. netto tra il 31/12/2015 ed il 31/12/2012}) + (\text{increm. 2016/2017} - \text{decrem. 2016/2017})$$

$$\text{ACE 2018} = (\text{Patr. netto tra il 31/12/2015 ed il 31/12/2013}) + (\text{inc. 2016/2017/2018} - \text{decr. 2016/2017/2018})$$

e così via

In sostanza, il parametro del "patrimonio netto" non avrà più rilevanza a partire dal periodo d'imposta 2021.

CRITERI	PERIODI D'IMPOSTA CONSIDERATI					
Variazione di Patr. Netto	2010					
	2011					
	2012	2012				
	2013	2013	2013			
	2014	2014	2014	2014		
	2015	2015	2015	2015	2015	
Incremento di Capitale proprio	2016	2016	2016	2016	2016	2016
		2017	2017	2017	2017	2017
			2018	2018	2018	2018
				2019	2019	2019
					2020	2020
						2021
Annualità ACE	2016	2017	2018	2019	2020	2021

Soggetti che sono stati in contabilità semplificata: per i soggetti che sono stati in contabilità semplificata in periodi successivi al 2010, la differenza andrà calcolata tra:

- il patrimonio netto al 31/12/2015
- e il patrimonio netto dell'esercizio in cui è avvenuto il passaggio al regime di contabilità ordinaria.

La norma si applica "a regime", anche per gli anni successivi al 2016.

ECCEDENZA ACE DI PERIODO - ALTERNATIVE

TRASFORMAZIONE IN CREDITO D'IMPOSTA IRAP

L'art. 19 del D.L. 91/2014 ha previsto, in sostituzione del riporto negli anni, la possibilità di **trasformare, anche in misura parziale, l'eccedenza ACE in credito d'imposta IRAP**. Quindi, qualora il rendimento nozionale sia superiore al reddito complessivo netto determinato nel periodo d'imposta è possibile optare:

- per il riporto dell'eccedenza nei periodi di imposta successivi senza alcuna limitazione temporale;
- per la trasformazione dell'eccedenza stessa in un credito d'imposta IRAP, ma senza possibilità di riconvertire in eccedenza la parte trasformata in credito d'imposta IRAP e non utilizzata.

Pertanto:

- l'eventuale "eccedenza" è riportabile nel 2016 o trasformabile in credito d'imposta ai fini IRAP;
- il credito d'imposta deve essere utilizzato in diminuzione dell'IRAP e non in compensazione e va ripartito in 5 quote annuali di pari importo; le quote non utilizzate non possono essere oggetto di rimborso;
- ove la quota annuale teoricamente utilizzabile sia superiore all'imposta dovuta nel periodo, la parte non utilizzata può essere riportata nelle dichiarazioni IRAP dei periodi successivi, senza limite temporale.

ALTERNATIVA

Nel caso in cui la base agevolata ecceda il reddito d'impresa, **l'eccedenza**:

- **nell'impresa individuale**, al netto delle perdite, è riportata ad incremento dell'importo deducibile dei periodi d'imposta successivi o trasformata in credito d'imposta IRAP
- **nelle società di persone** è imputata ai soci in proporzione alle quote di partecipazione al reddito; ciascun socio (o titolare/collaboratore) porterà detta eccedenza in deduzione dal proprio reddito d'impresa (RH o RF/RG)
- **nell'impresa familiare** l'importo corrispondente al rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa è attribuito all'imprenditore e ai collaboratori familiari ovvero al coniuge dell'azienda coniugale in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito. Il D.M. 14/03/2012 non ha specificato le modalità di imputazione dell'eccedenza e in particolare se la stessa andava ripartita tra gli stessi in proporzione alle rispettive quote o se l'utilizzo doveva avvenire in maniera prioritaria fino a capienza dal titolare e solo per l'eventuale eccedenza dai collaboratori. La C.M. 12/2014 ha stabilito che l'eccedenza ACE rispetto al reddito d'impresa:
 - va **ripartita fra imprenditore e familiari** (o al coniuge dell'azienda coniugale)
 - **in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito**.

MODULISTICA

Nel recepire le novità normative la sezione del quadro RS nel mod. Redditi 2017 è stata modificata, con l'aggiunta dei seguenti campi (a rigo RS45 del mod. Redditi 2017 SP e rigo RS37 di Redditi 2017 PF):

- campo 1 "Incrementi del capitale proprio" va riportata la somma tra gli incrementi 2016 e la differenza di patrimonio netto 2015 – 2010
- campo 2 "Decrementi del capitale proprio" vanno riportati i decrementi 2016
- campo 5 "Patrimonio netto" va riportato il patrimonio netto al 31.12.2016 (limite alla variazione in aumento del capitale proprio).

Per quanto attiene le società di persone, l'agevolazione ACE continua a dover essere

- indicata nel quadro RN del mod. Redditi SP della società di persone
- e ripartita tra i soci, i quali la riportano nel quadro RS della propria dichiarazione in modo del tutto analogo a quanto avvenuto in passato.

VARIAZIONI DEL CAPITALE PROPRIO E LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO

Per l'anno 2016, gli incrementi agevolabili vanno considerati a seconda sia della loro rilevanza e sia in base alla data di decorrenza (ragguaglio temporale).

INCREMENTI RILEVANTI	RILEVANZA
Conferimenti in denaro	Data di versamento
Rinuncia ai crediti	Data di rinuncia
INCREMENTI IRRILEVANTI	
Finanziamenti soci	



DUBBIO – UTILE 2016: per i soggetti Ires l'utile dell'esercizio non assume rilevanza nel medesimo periodo d'imposta ma solo in quello (successivo) in cui ne eventualmente deliberato l'accantonamento (e non la distribuzione).

Considerato il diverso meccanismo applicabile ai soggetti Irpef, in attesa di chiarimenti ufficiali, si ritiene che l'utile 2016 rilevi già ad incremento (per la quota non prelevata in acconto durante il 2016).

VARIAZIONI IN AUMENTO 2016: la rilevazione avviene applicando il principio del **pro rata temporis**:

- per l'anno 2016 (importo variabile e non più fisso): in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data di versamento e quella di chiusura del medesimo periodo d'imposta;
- per gli anni successivi: per l'intero ammontare;

CONFERIMENTO	IMPORTI	DATA	GIORNI	ANNO	CALCOLO
Versamento in c/capitale	€ 15.000	01/07/206	184	2016	€ 7.541
		=	365	2017	€ 15.000

DECREMENTI DI CAPITALE PROPRIO 2016: sono dati:

- dalle **distribuzioni ai soci** del patrimonio netto effettuate **a qualsiasi titolo**
- senza che vada applicato alcun ragguaglio a periodo

DECREMENTI	NATURA	RILEVANZA
Attribuzione ai soci	Restituzione di versamento in c/capitale	Dall'inizio dell'esercizio
	Riduzione del capitale sociale	
	Distribuzione di riserve di utili	



DUBBIO – ACCONTI DI UTILI: imprese individuali e società di persone sono solite **prelevare durante l'anno delle somme in acconto dell'utile di esercizio**; a fine anno la posta contabilizzata tra i crediti dell'impresa va stornata rispetto all'utile. Ciò comporta il fatto che, in presenza di:

- un utile 2016 capiente:** quanto prelevato durante l'anno costituisce un decremento del capitale proprio (riduce la base agevolata ACE)
- un utile 2016 non capiente:** rimane aperta una voce di credito dell'impresa nei confronti dei soci/imprenditore individuale, che, in attesa di chiarimenti ufficiali, si ritiene non possa ridurre il capitale proprio (e, dunque, la base agevolata ACE). Naturalmente, nel caso in cui fossero presenti riserve di utili, vanno utilizzate queste ultime, con **decremento del capitale proprio**.



N.B.: si noti che, per quanto riguarda l'incremento del "patrimonio netto" tra il 2015 ed il 2010, i prelevamenti eccedenti l'utile (non coperti da riserve pregresse) si ritiene decrementino comunque il patrimonio netto (a nulla rilevando che le somme eccedenti rimangano contabilizzate come credito).

LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO

La base agevolata trova un limite nel patrimonio netto al 31/12/2016 (incluso l'utile o la perdita dell'esercizio 2016).



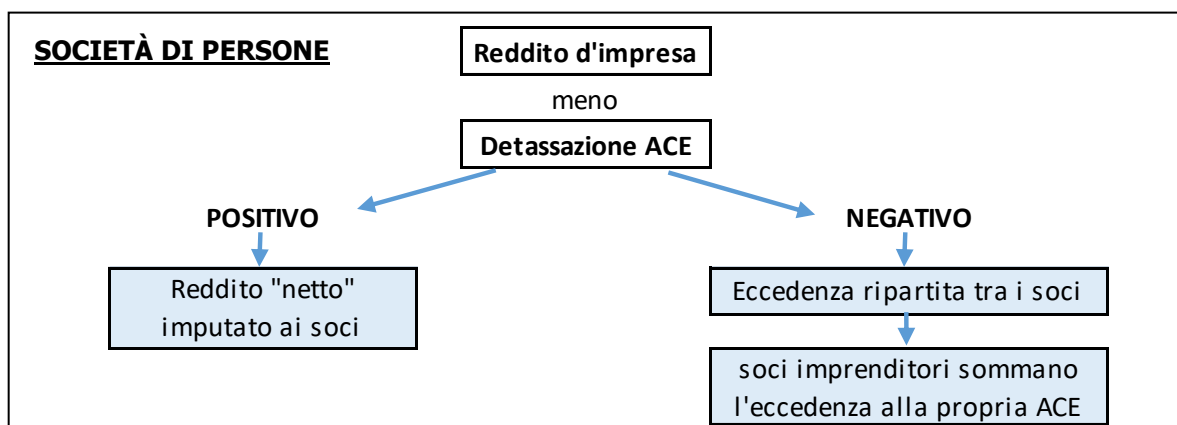
Per ulteriori approfondimenti sugli incrementi del capitale proprio, si rinvia alla [RF 097/2017](#).

I soggetti interessati devono provvedere:

- alla compilazione dell'apposito prospetto del **quadro RS** di Unico
- riportando il **reddito d'impresa già abbattuto a quadro RN** (imprese individuali) o riportando l'ACE a quadro RF dove viene utilizzata a riduzione del reddito (società di persone).

La **deduzione ACE**:

DITTE INDIVIDUALI	rileva: <ul style="list-style-type: none"> ▪ per la determinazione dell'Irpef: concorre unitamente ad altri eventuali redditi alla formazione del reddito ma con applicazione separata degli scaglioni Irpef ▪ per la quantificazione delle detrazioni spettanti (per carichi di famiglia, da lavoro, per oneri e per canoni di locazione)
SOCI DI SNC, SAS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ si trovano imputato un reddito già al netto dell'ACE fruita dalla società (non indicano nel proprio quadro RH la quota di detassazione fruita dalla Snc/sas) ▪ determinano anch'essi l'Irpef con applicazione separata degli scaglioni Irpef (al pari delle imprese individuali); anche per essi l'ACE rileva per le detrazioni spettanti



NORMA ANTIELUSIVA – 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 (CM 61/2001).

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

- c) calcolare l'imposta corrispondente all'importo indicato al rigo RS37, campo 14;
d) sottrarre dall'imposta calcolata alla lettera b) l'imposta calcolata alla lettera c).

Si supponga la presenza di un reddito complessivo (al netto di ACE) di € 18.218.

CALCOLO DELL'IMPOSTA LORDA	IMPORTI	IRPEF
Reddito d'impresa	€ 20.000	€ 4.800
Irpef sulla deduzione ACE	€ 1.782	€ 410
DIFFERENZA	€ 18.218	€ 4.390
RIGO QUADRO RN	RN1/RN4	RN5

QUADRO RN	RN1	REDDITO COMPLESSIVO	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali 1 18.218,00	Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs. 147/2015 2 ,00	Perdite compensabili con crediti di colonna 2 3 ,00	Reddito minimo da partecipazione in società non operative 4 ,00	5 18.218,00
IRPEF	RN2	Deduzione per abitazione principale					
	RN3	Oneri deducibili					
	RN4	REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)					
	RN5	IMPOSTA LORDA					

Esempio2 – TRASFORMAZIONE ECCEDENZE IN CREDITO IRAP

Una impresa individuale riporta i seguenti valori (nel rigo RS37, col. 5 si assume il patrimonio netto risultante dalla tabella):

DESCRIZIONE	IMPORTI
Reddito d'impresa individuale	€ 11.000
Patrimonio netto al 31/12/2016	€ 250.000
Deduzione ACE (aliquota 4,75%)	€ 11.875
Eccedenza ACE	€ 875
Trasformazione in credito d'imposta Irap	€ 201

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio 1 295.000,00	Decrementi del capitale proprio 2 15.000,00	Riduzioni 3 ,00	Differenza 4 ,00	Patrimonio netto 5 250.000,00
RS37	Codice fiscale 8		Rendimento attribuito 9 ,00	Minor Importo 6 250.000,00	Rendimento 7 11.875,00
			Rendimento ceduto 12 ,00	Eccedenza riportata 10 ,00	Rendimenti totali 11 11.875,00
	Rendimento nazionale società partecipate 15 ,00		Rendimento imprenditore utilizzato 16 11.000,00	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore 13 11.000,00	Totale Rendimento nazionale società partecipate/imprenditore 14 11.000,00
				Eccedenza trasformata in credito IRAP 17 875,00	Eccedenza riportabile 18 ,00

Ipotizzando che l'IRAP dovuta sia pari a € 1.000, il modello IRAP 2017 è così compilato:

Sez. XIII Credito ACE		IS85	Credito da eccedenza ACE	4° periodo d'imposta precedente 1	3° periodo d'imposta precedente 2	2° periodo d'imposta precedente 3	1° periodo d'imposta precedente 4	Presente periodo d'imposta 5	201
				,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						1.000
		IR22	Credito d'imposta	Credito Ace 1		Altri crediti 2		3	40
				40	,00	,00			,00
		IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione						

ACE E CONTRIBUTI IVS

L'Inps (Circolari 74/2014 e 97/2016) ha chiarito che per il titolare/collaboratori familiari/coniuge dell'azienda coniugale e per i soci di società di persone in contabilità ordinaria la base imponibile previdenziale è così costituita:

Soggetto	Base imponibile previdenziale
Ditte individuali /imprese familiari / aziende coniugali	il reddito d'impresa (a quadro RF ovvero a quadro RH per i collaboratori di impresa familiare o coniuge azienda coniugale) è <u>al lordo</u> dell'agevolazione ACE; questa, infatti, ha effetto esclusivamente sul reddito da riportare a rigo RN1, col. 5, indicato al netto dell'ACE utilizzata
Socio di società di persone	Quota di reddito attribuitagli ed esposta nel quadro RH + quota di ACE evidenziata a campo 15 di rigo RS37, utilizzata dalla società a riduzione del reddito d'impresa