

ACE

 Fonti / Legge nazionale

Decreto Legge - 29/03/2024 - n. 39 - Gazzetta Uff. 29/03/2024, n. 75

DECRETO-LEGGE 29 marzo 2024, n. 39 (in Gazz. Uff. 29 marzo 2024, n. 75). – Decreto convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67. - Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria.

 Fonti / Legge nazionale

Decreto legislativo - 30/12/2023 - n. 216 - Gazzetta Uff. 30/12/2023, n. 303

Articolo 5

Abrogazioni

1. A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, è abrogato l'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e, sino ad esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

 Fonti / Legge nazionale

Decreto Legge - 06/12/2011 - n. 201 - Gazzetta Uff. 06/12/2011, n. 284

Articolo 1

Aiuto alla crescita economica (Ace) 12(A)

1. In considerazione della esigenza di rilanciare lo sviluppo economico del Paese e fornire un aiuto alla crescita mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio, nonché per ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, e rafforzare, quindi, la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano, ai fini della determinazione del reddito complessivo netto dichiarato dalle società e dagli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22

dicembre 1986, n. 917, e' ammesso in deduzione un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio, secondo le disposizioni dei commi da 2 a 8 del presente articolo. Per le societa' e gli enti commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del citato testo unico le disposizioni del presente articolo si applicano relativamente alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato³.

2. Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale di cui al comma 3 alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010⁴.

[2-bis. Per le societa' le cui azioni sono quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione di Stati membri della UE o aderenti allo Spazio economico europeo, per il periodo di imposta di ammissione ai predetti mercati e per i due successivi, la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura di ciascun esercizio precedente a quelli in corso nei suddetti periodi d'imposta e' incrementata del 40 per cento. Per i periodi d'imposta successivi la variazione in aumento del capitale proprio e' determinata senza tenere conto del suddetto incremento 5.]

3. Dall'ottavo periodo d'imposta l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio e' fissata all'1,5 per cento. In via transitoria, per il primo triennio di applicazione, l'aliquota e' fissata al 3 per cento; per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, al 31 dicembre 2015, al 31 dicembre 2016 e al 31 dicembre 2017 l'aliquota e' fissata, rispettivamente, al 4 per cento, al 4,5 per cento, al 4,75 per cento e all'1,6 per cento⁶.

4. La parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato e' computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi ovvero si puo' fruire di un credito d'imposta applicando alla suddetta eccedenza le aliquote di cui agli articoli 11 e 77 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 . Il credito d'imposta e' utilizzato in diminuzione dell'imposta regionale sulle attivita' produttive, e va ripartito in cinque quote annuali di pari importo⁷.

5. Il capitale proprio esistente alla chiusura all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 e' costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano come variazioni in aumento i conferimenti in denaro nonche' gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; come variazioni in diminuzione⁸:

- a) le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;
- b) gli acquisti di partecipazioni in societa' controllate;
- c) gli acquisti di aziende o di rami di aziende (B).

6. Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento; quelli derivanti dall'accantonamento di utili a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate. I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati. Per le aziende e le societa' di nuova costituzione si considera incremento tutto il patrimonio conferito.

6-bis. 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 dicembre 2010⁹.

7. Il presente articolo si applica anche al reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria¹⁰.

8. Le disposizioni di attuazione del presente articolo sono emanate con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Con lo stesso provvedimento possono essere stabilite disposizioni aventi finalità antielusiva specifica. Il contribuente può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 212 del 2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente al fine di dimostrare che in relazione alle disposizioni con finalità antielusiva specifica le operazioni effettuate non comportano duplicazioni del beneficio di cui al presente articolo. Il contribuente che intende fruire del beneficio ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve separatamente indicare nella dichiarazione dei redditi gli elementi conoscitivi indicati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate¹¹.

9. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011¹²¹³.

(A) In riferimento al presente articolo vedi: Circolare dell'Agenzia delle Entrate 23 maggio 2014, n. 12/E; Circolare dell'Agenzia delle Entrate 3 giugno 2015, n. 21/E; Risposta Agenzia delle Entrate 28 aprile 2022, n. 232.

- In riferimento agli strumenti finanziari partecipativi, di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 7 novembre 2022 n. 552.

- In riferimento ai dividendi incassati successivamente ad operazione di riorganizzazione, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 18 gennaio 2023 n. 71.

- In riferimento all' aiuto alla crescita economica (ACE) - Certificati di deposito- vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2024, n. 31.

- In riferimento al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 8 febbraio 2024, n. 33.

- In riferimento al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 8 febbraio 2024, n. 38.

(B) Per l'applicazione del presente comma in relazione first time adoption dell'IFRS 9 vedi Risposta Agenzia delle Entrate 9 aprile 2021 n. 237

[1] Per l'abrogazione del presente articolo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, vedi l'articolo 5, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216.

[2] A norma dell'articolo 1, comma 287, lettera b), della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, le disposizioni di cui al presente articolo si applicano con l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio fissata all'1,3 per cento.

[3] Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della legge 22 dicembre 2011, n. 214, in sede di conversione.

[4] Comma sostituito dall' articolo 1, comma 550, lettera a), della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 .

[5] Comma inserito dall'articolo 19, comma 1, lettera a), del D.L. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni dalla Legge 11 agosto 2014, n. 116. Vedi inoltre il comma 2 del medesimo articolo 19 e, da ultimo, abrogato dall'articolo 1, comma 550, lettera b), della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 .

[6] Comma modificato dall'articolo 1, comma 137, lettere a) e b), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 , successivamente, sostituito dall'articolo 1, comma 550, lettera c), della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 e dall'articolo 7, comma 1, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2017, n. 96. A norma del comma 2 del medesimo articolo 7, le presenti disposizioni si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016.

[7] Comma modificato dall'articolo 1, comma 137, lettere a) e b), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

[8] Capoverso modificato dall'articolo 1, comma 1, della legge 22 dicembre 2011, n. 214, in sede di conversione e, successivamente, dall'articolo 19, comma 1, lettera b), del D.L. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni dalla Legge 11 agosto 2014, n. 116 .

[9] Comma inserito dall' articolo 1, comma 550, lettera d), della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 . Per l'applicazione vedi l'articolo 1, comma 551, della medesima Legge n. 232 del 2016.

[10] Comma sostituito dall' articolo 1, comma 550, lettera e), della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 .Per l'applicazione vedi l'articolo 1, commi 551 e 552, della medesima Legge n. 232 del 2016.

[11] Comma modificato dall'articolo 7, comma 13, del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

[12] Per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo vedi il D.M. 14 marzo 2012.

[13] Articolo abrogato dall'articolo 1, comma 1080, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145; a norma del medesimo articolo 1, comma 1080, della Legge 145/2018, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al comma 2 dell'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 agosto 2017, relativamente all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. Successivamente, a norma dell'articolo 1, comma 287, lettera a), della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, il citato articolo 1, comma 1080 della Legge 145/2018, è stato abrogato. Di conseguenza il presente articolo è da ritenersi in vigore.

 Fonti / Legge nazionale

Decreto ministeriale - 03/08/2017 - n. 113447 - Gazzetta Uff. 11/08/2017, n. 187

Epigrafe

DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE 3 agosto 2017 (in Gazz. Uff., 11 agosto 2017, n. 187). -
Revisione delle disposizioni attuative in materia di aiuto alla crescita economica (ACE) (A).

(A) In riferimento al quesito relativo agli incrementi di capitale proprio derivanti da conferimenti provenienti da soggetti non residenti vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2018, n. 88. In riferimento all'agevolazione ACE in ipotesi di incorporazione mediante fusione inversa vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2018, n. 98.

Circolare Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2019 - n. 5/E

Epigrafe

Utilizzo dell'eccedenza di ACE a scomputo dei maggiori imponibili definiti.

Circolare Agenzia delle Entrate del 3 giugno 2015 - n. 21/E

Epigrafe

Primi chiarimenti decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116 - Maggiorazione dell'agevolazione ACE per le società quotate, trasformazione delle eccedenze IRES in credito d'imposta IRAP ed ulteriori chiarimenti sulla disciplina antielusiva speciale

Principi contabili nazionali OIC - 9 giugno 2022 - n. 28

Epigrafe

Patrimonio netto. (Testo del principio contabile emanato nel dicembre 2016 ed aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 28 gennaio 2019 e il 9 giugno 2022)

Deduzione per incrementi del capitale proprio (ACE)

Deduzione per incrementi del capitale proprio (ACE) A decorrere dal 2024, l'agevolazione è abrogata. Pertanto, l'ACE calcolata per il periodo d'imposta 2023 potrà essere utilizzata per l'ultima volta in detrazione del reddito complessivo netto del medesimo periodo. Eventuali **importi eccedenti** (anche riportati da precedenti periodi) potranno essere utilizzati con le regole indicate al n. [5175](#) fino a completo esaurimento ([art. 5 D.Lgs. 216/2023](#)).

Di seguito si illustrano le regole utili per il calcolo dell'agevolazione.

La **base ACE** è determinata come sommatoria dei componenti indicati in tabella ([art. 8 DM 3 agosto 2017](#) e [Relazione illustrativa al DM](#)).

Per le modalità di monitoraggio della c.d. **Super ACE** v. n. [25975](#).

Elementi da sommare	Precisioni
a) differenza positiva fra il PN (comprensivo dell'utile d'esercizio) al 31 dicembre 2015 e il PN al 31 dicembre 2010 o, se l'impresa è costituita dopo il 31 dicembre 2010, dell'ultimo esercizio del quinquennio 2011-2015 in contabilità ordinaria	se l'impresa era in contabilità semplificata nel 2010 ed eventualmente in alcuni degli anni successivi, si assume la differenza positiva o negativa tra PN dell'ultimo esercizio del quinquennio dal 2011 al 2015 in regime di contabilità ordinaria e PN desumibile dall'apposito prospetto relativo all'esercizio di prima applicazione del regime di contabilità ordinaria (n. 5470)
b) incremento patrimoniale formatosi dal 2016 determinato con le regole previste per le società di capitali (v. n. 25944 e s.), tenendo conto che gli incrementi di capitale proprio derivanti dall' accantonamento di utili rilevano nell'esercizio di maturazione dell'utile al netto dei prelevamenti in conto utile del medesimo esercizio	se l'impresa applica in uno o più anni il regime di contabilità semplificata , l'incremento patrimoniale rilevante al termine dell'esercizio in cui è ripristinato il regime di contabilità ordinaria è ridotto dell'eventuale differenza negativa tra il PN desumibile dall'apposito prospetto relativo allo stesso esercizio (n. 5470) e il PN dell'ultimo esercizio in regime di contabilità ordinaria

Ultimo aggiornamento 02/01/2025

 Memento / Memento Fiscale

Deduzione per incrementi del capitale proprio (ACE)

Deduzione per incrementi del capitale proprio (ACE)

Le **società di capitali** (v. [21015](#)) e gli **enti commerciali** pubblici e privati (compresi i consorzi e i trust) residenti, nonché le **stabili organizzazioni** in Italia di società ed enti non residenti possono dedurre dal reddito d'impresa, fino a concorrenza dello stesso, un importo (c.d. "rendimento nozionale") determinato in percentuale rispetto alla variazione in aumento, al netto di quelle in diminuzione, del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 (costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio).

La parte del rendimento nozionale che **supera** il reddito complessivo netto dichiarato, oltre che in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi, può essere trasformato in un **credito d'imposta** utilizzabile in diminuzione dell'IRAP con le regole illustrate al n. [25974](#).

Infine, su richiesta dell'impresa, l'ACE può essere riconosciuta anche a scomputo del maggior imponibile accertato in sede accertamento con adesione (v. n. [88018](#) precisazione 1) - [Circ. AE 21 marzo 2019 n. 5/E](#)).

Soggetti particolari	
Soggetto residente all'estero che trasferisce la residenza in Italia	può fruire dell'ACE a partire dal periodo d'imposta in cui acquisisce la qualifica di soggetto residente, considerando tutti gli incrementi e decrementi di capitale proprio realizzati a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2011 (Circ. AE 23 maggio 2014 n. 12)
Enti non commerciali , anche se svolgono attività commerciali	non possono fruirne
società assoggettate a procedure di fallimento , di liquidazione coatta o di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (non finalizzata al risanamento della società),	non possono fruirne dall'inizio dell'esercizio in cui interviene, rispettivamente, la dichiarazione di fallimento, il procedimento che ordina la liquidazione, il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura
società agricole che hanno optato per la determinazione del reddito secondo i criteri catastali	possono fruire dell'ACE a condizione che i ricavi derivanti dall'attività per la quale si è esercitata l'opzione non siano prevalenti rispetto ai ricavi complessivi (art. 9 DM 3 agosto 2017 e Relazione al DM).
imprese marittime in regime di tonnage tax	come sopra

Ultimo aggiornamento 17/01/2025

 Quesiti operativi

Contabilizzazione super ACE

07 Marzo 2022 | Studio Tributario Gavioli&Associati

La super ACE trasformata in credito d'imposta deve essere contabilizzata in bilancio come un contributo in conto esercizio (A/5 CE) o a riduzione delle imposte dell'esercizio (20 CE)?

La Super ACE trasformata in credito d'imposta deve essere contabilizzata in bilancio come un contributo in conto esercizio (A/5 CE) oppure a riduzione delle imposte dell'esercizio (20 CE)?

Le imprese che hanno inviato la domanda di conversione della super ACE in credito di imposta entro la fine del 2021 iscriveranno il credito nel relativo bilancio anche qualora la conferma ministeriale sia giunta dopo il 31 dicembre. L'importo del credito, in qualunque modo venga contabilizzato, non concorre a formare l'imponibile ai fini IRES e IRAP.

L'art. 19 c. 3 DL 73/2021 stabilisce, infatti, che la deduzione può essere "alternativamente" fruita tramite riconoscimento di un credito d'imposta; il Provv. AE 17 settembre 2021 n. 238235, dal canto suo, prevede che la richiesta di conversione può essere inviata con riferimento a uno o più incrementi di capitale proprio.

Secondo autorevole dottrina "L'ordinaria fruizione della super ACE determina la rilevazione di un minor costo per imposte, da classificare alla voce 20 del Conto economico.

Ove, invece, l'agevolazione sia trasformata in credito d'imposta, si potrebbe qualificare il bonus fiscale nell'ambito dei contributi in conto capitale. In tal caso, in contropartita al credito di imposta si rileverebbe un provento, da classificare nella voce A.5 del Conto economico.

In alternativa, si potrebbe prospettare la rilevazione di un minore costo per imposte dirette, da classificare nella voce 20 (come prospettato in riferimento alla possibilità, introdotta dall'art. 19 c. 1 DL 91/2014, di trasformare le eccedenze di "ACE ordinaria" in crediti d'imposta a riduzione dell'IRAP a debito)".



Strumenti / Tool di calcolo

Deduzione ACE società di capitali 2024

15 Febbraio 2024

Calcolo della deduzione ACE ordinaria e innovativa

Lo strumento consente la determinazione dell'ACE relativa alle società di capitali per esercizi chiusi al 31/12/2023. La deduzione ACE calcolata si riferisce esclusivamente alla quota riportabile in dichiarazione dei redditi. Non viene gestito l'eventuale credito d'imposta (se non per la parte convertita a riduzione della quota riportabile in deduzione del reddito).



Strumenti / Tool di calcolo

Deduzione ACE imprese individuali e società di persone 2024

31 Gennaio 2024

Calcolo della deduzione ACE ordinaria e innovativa

Lo strumento consente di calcolare l'importo della deduzione ACE ordinaria e innovativa per determinare il reddito imponibile delle società di persone e delle imprese individuali. **N.B.** Non viene gestito il calcolo della parte relativa alla trasformazione in credito d'imposta per la quota relativa all'ACE innovativa (se non per il campo5A) Rendimento trasformato del rigo RS44 del Mod. Redditi).



QuotidianoPiù

DL Agevolazioni fiscali: restrizioni sulle cessioni dei crediti ACE

Marco Nessi

Il DL **Agevolazioni fiscali** (DL 39/2024), oltre alle novità sull'utilizzo dei crediti derivanti dai **bonus edilizi**, prevede una stretta finale in relazione alla possibilità di **cessione dei crediti d'imposta** derivanti dalla **agevolazione ACE**.

ACE: gli effetti dell'abrogazione

Michele Brusaterra

L'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime indicazioni sul Decreto delegato sulla **riforma dell'IRPEF** che abroga la norma relativa all'**aiuto alla crescita economica** (ACE), facendo salvo il riporto in avanti di eventuali **eccedenze ACE**.

 Dottrina / Riviste

Abrogata l'ACE dal 2024 ma si salvano le deduzioni pregresse non utilizzate

16 Gennaio 2024 | **Francesco Barone**

Il cd. Decreto delegato IRPEF dispone, tra le altre misure, l'abrogazione dell'ACE a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Tuttavia, fino ad esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso a detta data. Disciplina e considerazioni pratiche.

Premessa e ricostruzione della disciplina

L'art. 1 DL201/2011, ricordiamo, ha introdotto l'**ACE** con lo scopo di incentivare la capitalizzazione delle imprese al fine di riequilibrare il **trattamento fiscale** tra le imprese che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio.

Possono fruire dell'ACE:

1. le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Reg. CE . 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Reg. CE 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
2. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
3. le persone fisiche, le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione.

Pur se non espressamente indicata, si ritiene che possa usufruire dell'ACE anche la società a responsabilità limitata semplificata, di cui all'art. 2463-bis c.c.

Per le società e gli enti commerciali non residenti di cui all'art. 73 c. 1 lett. d) TUIR, l'agevolazione è fruibile dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato con riguardo alle **variazioni in aumento** del **fondo di dotazione** rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Il beneficio ACE opera mediante una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

L'importo ammesso in deduzione corrisponde al **rendimento nazionale** del nuovo **capitale proprio** valutato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, mediante l'applicazione dell'aliquota dell'1,3% alla variazione in aumento del suddetto capitale rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 (si veda l'art. 1 c. 287 L. 160/2019).

Si ricorda che le disposizioni attuative sono contenute nel DM 3 agosto 2017, il quale ha adeguato la disciplina fiscale, anche in materia di ACE, a quella civilistica, prevista dal D.Lgs. 139/2015, attinente alla composizione e struttura del bilancio dei soggetti diversi da coloro che applicano i principi contabili internazionali.

La parte del rendimento nozionale che supera il **reddito complessivo netto** dichiarato:

- è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi;
- è fruibile come credito d'imposta applicando a questa eccedenza l'aliquota di cui all'art. 77 TUIR. Il credito d'imposta è utilizzato in diminuzione dell'**IRAP** e va ripartito in cinque quote annuali di pari importo (art. 19 c. 1 lett. b) DL 91/2014).

Il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano:

- come variazioni in aumento i **conferimenti in denaro** (compresi quelli versati per acquisire la qualificazione di soci o partecipanti, la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società e la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale) nonché gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; ai fini della determinazione della variazione relativa a tali utili accantonati a riserva sono rilevanti le seguenti ipotesi di rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili (art. 5 c. 7 DM 3 agosto 2017):

a) eliminazione di **costi di ricerca e pubblicità** non più capitalizzabili;

b) utilizzo del **criterio del costo ammortizzato**; mentre non assumono rilevanza le riserve formate con utili (art. 5 c. 8 DM 3 agosto 2017):

- derivanti dalla **valutazione al fair value** degli strumenti finanziari derivati;
- derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di **conferimenti d'azienda** o di **rami d'azienda**.
- per le aziende e le società di nuova costituzione si considera incremento tutto il patrimonio conferito.
- come variazioni in diminuzione rilevano:

a) le riduzioni del **patrimonio netto** con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;

b) li acquisti di partecipazioni in società controllate;

c) gli acquisti di aziende o di rami di aziende. L'acquisto d'azienda tramite conferimento non riduce la base ACE (Ris. AE 9 febbraio 2022 n. 82)

Per i soggetti diversi da quelli che svolgono attività finanziarie ed assicurative, ad eccezione delle holding non finanziarie, 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 dicembre 2010 (art. 5 c. 3 DM 3 agosto 2017).

Efficacia degli incrementi e decrementi:

Incrementi	Rilevanza	Decrementi	Rilevanza
------------	-----------	------------	-----------

Conferimenti in denaro	Rilevano dalla data di versamento	Attribuzioni ai soci a qualsiasi titolo effettuate	Rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati
Rinuncia dei crediti verso la società da parte dei soci	Rilevano dalla data dell'atto di rinuncia		
Compensazione dei crediti per aumento di capitale	Rilevano dalla data in cui ha effetto la compensazione		
Accantonamento di utili a riserva	Rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate.		

Nota bene. Con riguardo all'**accantonamento di utili a riserva** non rilevano come incrementi quelli destinati a riserve non disponibili e le **plusvalenze** iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o ramo d'azienda (anche in relazione a **soggetti IAS adopter** a prescindere dal metodo di rilevazione).

Si considerano non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti (ex art. 2433 c.c.) in quanto derivanti da **processi di valutazione** - ad esempio, dalla valutazione al *fair value* dei derivati - e quelle formate con utili realmente conseguiti che per obbligo di legge non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini (aumenti gratuiti di capitale e copertura delle perdite); queste ultime rientrano nella categoria delle riserve disponibili nell'ipotesi in cui è consentito almeno uno dei predetti utilizzi (es. riserva legale che non ha raggiunto il limite di legge) (art. 2430 c. 1 c.c.). Le riserve non disponibili assumono rilevanza nell'esercizio in cui viene meno la **condizione di indisponibilità**, ad esempio, le riserve formatesi in seguito alla rivalutazione dei beni nel momento in cui avviene il realizzo dei maggiori valori, a seguito di cessione o ammortamento dei beni stessi, assunti al netto della corrispondente imposta sostitutiva del 3 per cento (Risp. AE 30 dicembre 2021 n. 889).

In ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio.

Se il periodo di imposta è superiore o inferiore a un anno, la variazione in aumento va ragguagliata alla durata del periodo stesso.

ACE soggetti IRPEF

Per determinare le variazioni in aumento del capitale, occorre tenere conto delle **regole ACE** per i **soggetti IRES**. Ne consegue che rilevano come poste incrementative:

- a) i **conferimenti in denaro** versati dai soci nonché quelli versati per acquisire la qualificazione di soci; la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale;
- b) gli **utili** accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;

Come decrementi di capitale proprio, rilevano le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci o all'imprenditore a qualsiasi titolo effettuate.

Circa il momento rilevante per le variazioni si rinvia a quanto già esposto per i soggetti IRES.

L'importo ammesso in deduzione corrisponde al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio valutato, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, mediante l'applicazione dell'aliquota dell'1,3% alla variazione in aumento del suddetto capitale rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 (art. 1 c. 287 L. 160/2019). Ai sensi del c. 552 dell'art. 1 L. 232/2016, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015, rileva, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 (il patrimonio netto include l'utile di esercizio).

Nota bene. A differenza di quanto avviene per le società di capitali, il c. 3 dell'art. 8 DM 3 agosto 2017, dispone la rilevanza degli utili nell'esercizio di maturazione, al netto di eventuali prelevamenti in conto utile. Ciò in ragione della possibile mancanza dell'obbligo dell'adozione di **delibere assembleari** ai fini della destinazione dell'utile a riserva per le imprese individuali e per le società di persone.

In ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio.

Se il periodo di imposta è di durata diversa dall'anno solare, la variazione in aumento va raggugliata alla durata del periodo stesso.

La parte del rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi, oppure è fruibile come credito d'imposta applicando a questa eccedenza le aliquote di cui all'art. 11 TUIR. Il **credito d'imposta** è utilizzato in diminuzione dell'IRAP e va ripartito in cinque quote annuali di pari importo (art. 19 c. 1 lett. b) DL 91/2014).

Il decreto legislativo attuativo della Delega fiscale

L'art. 5 c. 1 D.Lgs. 216/2023, dispone, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, l'abrogazione dell'Aiuto alla crescita economica (ACE).

Nei fatti, le imprese non applicheranno, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, (per i solari dal 2024), le regole dell'ACE

In ogni caso, al fine di **evitare l'effetto retroattivo** dell'abrogazione, la novella stabilisce che, sino ad esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

L'importo che potrà ridurre il reddito complessivo del **periodo d'imposta 2024**, e dei successivi, riguarda le deduzioni che, nella dichiarazione dei redditi del 2024 relativa ai redditi 2023, non risulteranno "compensate" con il reddito complessivo del contribuente e non saranno trasferite al consolidato o convertite in credito IRAP.

Eccedenza ACE riportabile

Per effetto di quanto previsto dal decreto legislativo in esame, per il **periodo d'imposta 2023**, occorre tenere presente le regole che possono determinare una eccedenza ACE riportabile nel 2024 e/o nei periodi d'imposta successivi.

Per il calcolo della base ACE relativa a ciascun periodo d'imposta, si sommano algebricamente gli **elementi positivi** con quelli **negativi**, come sopra specificato, tenendo conto anche delle sterilizzazioni dovute a **operazioni infragruppo** che vanno a ridurre la base imponibile.

Il risultato così ottenuto va raffrontato con il **patrimonio netto** risultante dal **bilancio dell'esercizio** comprensivo dell'utile o della perdita (al netto delle riserve per acquisto azioni proprie a prescindere dai principi contabili adottati) (Circ. AE 20 settembre 2012 n. 35/E e Relazione al DM 3 agosto 2017). La base cui applicare la percentuale dell'1,3%, è pari al minore fra i due importi. Se il patrimonio netto assume valore negativo o zero non vi è base imponibile su cui calcolare l'agevolazione.

L'importo della deduzione complessiva spettante alla società (compresa anche l'eventuale quota attribuita per trasparenza da società partecipate e quella riportata dal precedente periodo d'imposta) viene dedotto dal reddito complessivo netto (già ridotto di eventuali perdite pregresse) dichiarato dall'impresa fino a concorrenza dello stesso.

Eventuali quote di ACE non utilizzate, in presenza di reddito capiente, fanno perdere la possibilità di riporto nei periodi successivi (Circ. AE 23 maggio 2014 n. 12/E).

Tuttavia, è possibile utilizzare l'importo del rendimento nozionale complessivo in misura tale che l'IRES corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze d'imposta di periodi precedenti (Princ. Dir. AE 23 marzo 2021 n. 7), barrando la casella "Art. 84, c. 1, TUIR – RS113" della dichiarazione dei redditi.

La parte di **deduzione** eventualmente eccedente il reddito netto, maturata in ciascun periodo d'imposta, può essere, alternativamente, utilizzata, in tutto o in parte, con una delle modalità descritte in tabella (Circ. AE 3 giugno 2015 n. 21/E). La scelta effettuata in ciascun periodo è irrevocabile. Ne consegue che le eccedenze pregresse non possono essere trasformate in credito IRAP.

Utilizzo	Modalità
In aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi senza limiti temporali	Va indicata in apposita colonna 14 del rigo RS113
Conversione in un credito d'imposta, che va ripartito in 5 quote annuali utilizzabili esclusivamente in diminuzione dell'IRAP dei relativi periodi, compreso quello di formazione (non è utilizzabile in compensazione con altre imposte tramite modello F24). L'utilizzo in dichiarazione non richiede visto di conformità; non è soggetto al limite di compensazione ordinario, né a quello previsto per l'utilizzo dei crediti	Il credito è determinato applicando, all'eccedenza che si intende convertire, l'aliquota IRES. Va indicato: nel modello Redditi SC, al rigo RS113 colonna 13; nel modello IRAP , nell'apposito prospetto Sez. XIII "Credito ACE" del quadro IS , indicando la quota utilizzabile (1/5 dell'importo) in diminuzione dell'imposta al rigo IR22 . Se la quota utilizzabile è superiore all'IRAP dovuta in un periodo, la parte non utilizzata può essere portata in avanti nella dichiarazione IRAP dei periodi d'imposta successivi senza limiti temporali, ma non può essere oggetto di istanza di rimborso o di cessione (neppure in caso di consolidato fiscale). Tuttavia, l'utilizzo dei residui è consentito solo allo scadere del

agevolativi da quadro RU , né al divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per importo superiore a € 1.500.	quinquennio di utilizzo dei crediti maturati per le singole annualità. Il monitoraggio di tali utilizzi e della gestione delle eventuali eccedenze avviene con la compilazione della sezione XIII del quadro IS.
In caso di accertamento con adesione	Su richiesta dell'impresa, le eccedenze formate non oltre l'esercizio oggetto di accertamento, non ancora utilizzate, possono essere portate a scomputo del maggior imponibile accertato (Circ. AE 21 marzo 2019 n. 5/E)

Esempio di eccedenza riportabile nel 2024

Nel bilancio relativo esercizio 2023 della società Gamma S.r.l., il patrimonio netto risultante è pari a € 1.330.000. Inoltre, sul capitale proprio, la società stessa ha effettuato incrementi per € 1.270.000 e decrementi per € 150.000. Dal periodo d'imposta 2022 ha, altresì, un'eccedenza ACE di € 23.000.

Incrementi € 1.270.000 – decrementi € 150.000 = Differenza € 1.120.000

Minor importo tra Patrimonio netto € 1.330.000 e differenza € 1.120.000

Rendimento (€ 1.120.000*1,3%) = € 14.560

Eccedenza pregressa (2022) € 23.000

Rendimenti totali (€ 14.560 + € 23.000) = € 37.560

L'importo del rendimento totale (€ 37.560), può essere utilizzato fino a concorrenza del reddito. Supponendo, quindi, che la società abbia conseguito un reddito per il 2023 di € 32.220 euro, una parte dell'importo del rendimento ACE, pari a € 32.220, azzererà il reddito imponibile per il periodo d'imposta 2023, con la conseguenza che la società non subirà tassazione.

L'eccedenza di deduzione ACE, pari a € 5.340 (€ 37.560 – € 32.220), potrà ridurre il reddito imponibile del periodo d'imposta 2024 e, in caso di ulteriore incapienza, quello dei periodi d'imposta successivi.

 QuotidianoPiù

L'agevolazione ACE rileva anche ai fini previdenziali

Marco Nessi

La Cassazione, con la sentenza del 16 giugno 2023 n. 17295, ha affermato che l'**agevolazione ACE** rileva anche ai fini previdenziale, difatti, riduce la **base imponibile contributiva** ai fini della gestione INPS di commercianti e artigiani (Ivs).

ACE: chiariti gli aspetti applicativi

Marco Nessi

L'**ACE** ha la finalità di incentivare la **capitalizzazione** delle imprese attraverso la **detassazione** di una parte degli incrementi del patrimonio netto. Attraverso quattro risposte (n. 13/2023, 22/2023, 30/2023 e 48/2023), l'**Agenzia delle Entrate** ha chiarito l'ambito applicativo dell'agevolazione.

 Dottrina / Schede d'autore

DTA

15 Gennaio 2025 | **Monica Manzini** **Ylenia Fico**

Le attività per imposte anticipate (DTA) sono oggetto di studio sotto diversi profili; partendo da una introduzione volta a inquadrare il trattamento contabile e fiscale generico della DTA, illustriamo le principali misure agevolative varate dal legislatore fiscale negli ultimi anni, nonché i recenti chiarimenti di prassi dell'A.F. riguardo all'opportunità di trasformare le attività per imposte anticipate in crediti di imposta prontamente liquidabili, al fine di renderle maggiormente realizzabili anche negli ambiti della tassazione di gruppo e nelle operazioni di riorganizzazione aziendale.

Inquadramento contabile e fiscale

Il principio contabile OIC n. 25, al paragrafo 11, definisce le attività per imposte anticipate (anche dette deferred tax assets o DTA) come *"gli ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali"*.

Una differenza di natura temporanea rappresenta, ad una certa data, la differenza tra il valore di una **attività** o una **passività**, determinato applicando **criteri di valutazione** civilistici ed il valore riconosciuto ai fini fiscali, destinata ad annullarsi negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:

- operazioni che hanno effetto sul **conto economico**. Si tratta di **componenti negativi** (o **positivi**) di reddito parzialmente o totalmente indeducibili (o imponibili) ai fini fiscali. Detti ricavi e costi concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.
- operazioni che non hanno effetto sul conto economico. Si tratta, ad esempio, di **operazioni straordinarie (fusioni, scissioni o conferimenti)**, correzioni di errori commessi in esercizi precedenti, cambiamenti di principi contabili, rivalutazione di attività iscritte nello **stato patrimoniale** a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta.

Le differenze, inoltre, temporanee si distinguono in:

- **differenze temporanee imponibili** in esercizi successivi, ossia differenze temporanee che, nella determinazione del **reddito imponibile** (o **perdita fiscale**) di esercizi successivi, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte.

Le differenze temporanee imponibili generano imposte differite, ossia imposte che, pur essendo di competenza dell'esercizio, sono dovute in esercizi futuri.

Nella seguente tabella sono riportati alcuni esempi di componenti di reddito che possono originare differenze temporanee imponibili che comportano la rilevazione di imposte differite in base all'attuale normativa fiscale.

Riferimento normativo	Fattispecie
Art. 86 c. 4 TUIR	Plusvalenze patrimoniali rateizzabili
Art. 109 c. 7 TUIR	Interessi di mora rilevati in bilancio ma non incassati
OIC 25 § 14	In caso di operazioni che non hanno effetto sul conto economico come la rivalutazione di attività senza il riconoscimento ai fini fiscali del maggior valore iscritto

- differenze temporanee **deducibili** negli esercizi successivi, ossia differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi successivi, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte.

Le differenze temporanee deducibili generano imposte anticipate, ossia imposte dovute nell'esercizio in corso superiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio.

Nella seguente tabella sono riportati alcuni esempi di **componenti di reddito** che possono originare differenze temporanee deducibili che comportano la rilevazione di imposte anticipate in base all'attuale normativa fiscale.

Riferimento normativo	Fattispecie
Art. 99 c. 1 TUIR	Imposte deducibili secondo il principio di cassa
Art. 99 c. 3 TUIR	Contributi ad associazioni sindacali e di categoria deducibili secondo il principio di cassa
Art. 102 c. 2 TUIR	Ammortamento di beni materiali eccedente quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali
Art. 102 c. 6 TUIR	Spese di manutenzione eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili
Art. 103 c. 1 e 3 TUIR	Ammortamento dei beni immateriali e dell' avviamento
Art. 106 TUIR	Svalutazione di crediti
Art. 107 c. 1 TUIR	Lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili
Art. 107 c. 2 TUIR	Spese di ripristino o di sostituzione di beni gratuitamente devolvibili

Sotto il profilo civilistico, l'art. 2425 c.c. prevede che le imposte anticipate, congiuntamente alle imposte correnti e differite siano classificate nel conto economico nella voce 20) "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate". In particolare, la voce in esame accoglie:

- con segno avere, lo stanziamento delle imposte anticipate;
- con segno dare, l'utilizzo delle attività per imposte anticipate.

L'imputazione delle imposte anticipate a conto economico, ha come **contropartita patrimoniale**, l'iscrizione di attività per imposte anticipate.

L'art. 2424 c.c. prevede che, nello stato patrimoniale, le attività correlate alle imposte anticipate siano iscritte nella voce C.II.5-ter "Imposte anticipate" dell'attivo dello Stato Patrimoniale.

Il principio contabile OIC n. 25, al paragrafo 19, precisa che per le imposte anticipate non deve essere fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo. Si tratta di una precisazione opportuna, in quanto le attività per imposte anticipate non hanno la natura di credito, anche se il loro riassorbimento può avvenire in più esercizi.

Sotto il profilo contabile, la scrittura in partita doppia da effettuare al momento stanziamento delle imposte anticipate è la seguente:

Imposte anticipate (C.II-5-ter attivo S/P) @ Imposte anticipate (20 C/E)

L'utilizzo delle imposte anticipate, in un periodo di imposta successivo, invece, determina la seguente scrittura:

Imposte anticipate (20 C/E) @ Imposte anticipate (C.II-5-ter attivo S/P)

Il principio contabile OIC n. 25, al paragrafo 19, dispone che le attività per imposte anticipate siano rilevate, nel rispetto del **principio di prudenza**, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (**pianificazione fiscale**) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno;
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

A tal proposito, tornano utili le disposizioni contenute nel principio contabile OIC n. 25, paragrafi 49 e 50, in tema di attività per **imposte anticipate** derivanti dal riporto a nuovo di perdite fiscali:

- il beneficio connesso ad una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di **beneficio futuro di incerta realizzazione**, poiché la condizione per l'utilizzo di tale beneficio è subordinata all'esistenza di futuri redditi imponibili;
- l'esistenza di perdite fiscali non utilizzate è un indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro, scenario possibile soprattutto se la società ha una storia di perdite recenti.

Quanto alle modalità di calcolo, le imposte anticipate sono calcolate sull'ammontare complessivo di tutte le differenze temporanee rilevate nell'esercizio, utilizzando le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno. Laddove non sia possibile effettuare ex ante tale previsione, il calcolo delle le imposte anticipate avviene in base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio.

Le attività per imposte anticipate non devono essere attualizzate.

L'OIC n. 25, al paragrafo 46, raccomanda, inoltre, di mantenere separati i calcoli delle imposte anticipate rilevate ai fini **IRES** rispetto alle imposte anticipate rilevate ai fini IRAP in virtù della specificità delle norme **IRAP in materia di imponibilità e deducibilità**.

L'ammontare delle imposte anticipate iscritto in bilancio deve peraltro, come ogni attività iscritta, essere soggetto ad un test di recuperabilità da effettuare con cadenza annuale, effettuato al fine di verificarne i requisiti per mantenere l'iscrizione a **bilancio**. Laddove dovesse verificarsi assenza di ragionevole certezza circa il suo recupero, il valore dell'attività deve essere ridotto. Tuttavia, negli esercizi successivi, il valore dell'attività per imposte anticipate ridotto può essere ripristinato nella misura in cui diviene ragionevolmente certo il suo recupero.

Disciplina di conversione delle imposte anticipate a seguito della cessione di crediti deteriorati

Tra le varie misure di sostegno volte a contrastare gli effetti della pandemia da Covid-19 ha goduto certamente di notevole appeal la disciplina straordinaria della trasformazione di attività per imposte anticipate ("DTA"), relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE, in crediti di imposta a seguito della cessione di crediti commerciali e finanziari vantati nei confronti di debitori inadempienti, intervenute dal 17 marzo 2020 al 31 dicembre 2021.

Tale norma agevolativa è contenuta in una serie di testi legislativi che hanno subito mutamenti nel corso del tempo e che sono riferibili all'art. 44-bis DL 34/2019 - come sostituito successivamente dall'art. 55 c. 1 DL 18/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020 - poi integrato dall'art. 72 c. 1-ter DL 104/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 126/2020 e da ultimo modificato dall'articolo 19, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla L. 106/2021.

La ratio di questa interessante disposizione normativa è contenuta nella Relazione illustrativa al DL 18/2020 e consiste nel garantire un sostegno alle **imprese** sotto il profilo della liquidità, attraverso una riduzione del costo di **cessione di crediti** verso **debitori inadempienti**, rimasti **insoluti** anche per effetto della **crisi finanziaria**.

L'inadempimento deve essere riferito al singolo credito e, dunque, alla posizione del debitore limitatamente a quel singolo rapporto. Inoltre si manifesta inadempimento quando il mancato pagamento si protrae per oltre novanta giorni dalla data in cui era dovuto.

Alla luce di quanto previsto nella Relazione illustrativa al DL 18/2020, inoltre è indifferente quale sia la natura del credito oggetto di cessione e, cioè, che si tratti di **crediti da finanziamento** o di crediti **commerciali**, come risulta altresì irrilevante che la circostanza che il credito sia stato "originato" dalla società cedente, a seguito di **cessione di beni o prestazioni di servizi**, oppure "acquisito" da terzi e successivamente ceduto.

La norma di favore si sostanzia nella seguente disciplina, avuto riguardo a condizioni temporali, soggettive e oggettive.

Requisiti temporali

In tema di trasformazione delle attività per imposte anticipate (DTA) in crediti d'imposta, il legislatore ha ampliato il termine (31 dicembre 2020) previsto nella formulazione originaria della norma con uno più ampio, al fine di ricomprendere

nell'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione tutte quelle fattispecie di "cessione" dei crediti deteriorati realizzatesi a partire dalla data di entrata in vigore della norma originaria fino al 31 dicembre 2021. Tale possibilità è stata oggetto di chiarimento da parte dell'AE con la Resp. 23 gennaio 2023 n. 139.

In particolare, le società che dal 17 marzo 2020 al 31 dicembre 2021 hanno ceduto crediti commerciali e finanziari vantati nei confronti di debitori inadempienti, hanno la possibilità di trasformare in **credito d'imposta** le DTA (anche se non iscritte in bilancio) riferite a:

- **perdite fiscali** riportabili non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84 TUIR, oppure perdite fiscali attribuite ai soci di società di persone non ancora computate in diminuzione dei loro redditi. A tal riguardo l'AE con la Resp. AE 7 febbraio 2023 n. 202, ha chiarito che le perdite fiscali - non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile - corrispondono a quelle maturate dalla società alla data di cessione dei crediti, intendendosi per "maturate" quelle relative all'ultimo periodo di imposta chiuso anteriormente alla predetta data di cessione;

- **eccedenze ACE** che, alla data della cessione dei crediti deteriorati, non siano state ancora dedotte, né trasformate in crediti IRAP, oppure eccedenze ACE attribuite ai soci e non ancora computate in diminuzione dei loro redditi.

In caso di DTA non iscritte in bilancio, la trasformazione comporta l'imputazione a conto economico di un provento che, per legge, non rileva ai fini IRES e IRAP.

La trasformazione scatta al momento, e per effetto, della cessione dei crediti e a tal fine si ritiene che sia del tutto irrilevante non solo il prezzo di cessione del credito, ma anche la circostanza che la cessione avvenga o con la clausola pro soluto - in cui il cedente non risponde della solvenza del debitore ed è, quindi, liberato nel momento in cui cede il credito al cessionario - o con la clausola pro solvendo in cui può assumere la garanzia della solvibilità del credito, rispondendo così dell'inadempimento del debitore ceduto. Tale chiarimento è stato fornito dall'AE con la Resp. AE 17 gennaio 2023 n. 38.

Requisiti soggettivi

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, invece, l'Agenzia delle Entrate (Ris. AE 28 giugno 2021 n. 44) ha chiarito che tra i soggetti beneficiari della misura agevolativa rientrano tutte le società, a prescindere dal settore in cui operano, nonché i soggetti equiparati alle **società di capitali**.

Dunque, la disciplina di trasformazione delle DTA si applica anche nei confronti degli **enti commerciali** (fattispecie oggetto della Resp. AE 11 febbraio 2021 n. 96), così come, logicamente, anche nei confronti delle stabili organizzazioni di soggetti esteri.

Il DL 104/2020, ha altresì esteso la facoltà in esame ai:

- soggetti che optano per la **tassazione di gruppo** di cui all'art. 117 TUIR (art. 44-bis c. 1-bis DL 34/2019);
- soggetti che optano **per la trasparenza fiscale** di cui all'art. 115 TUIR (art. 44-bis c. 1-ter DL 34/2019).

In caso di cessione dei crediti effettuata da società **di persone** la scissione tra la titolarità delle perdite fiscali e delle eccedenze ACE (attribuite per trasparenza ai soci, le seconde se non trasformate in credito IRAP da parte della società stessa) e la titolarità del credito deteriorato (della società) è avviata mediante la "figurativa" attribuzione del credito deteriorato al socio che rappresenta l'effettivo beneficiario dell'agevolazione.

Restano escluse dal beneficio (art. 44-bis c. 4 e 6 DL 34/2019):

- le società per le quali è stato accertato lo **stato di dissesto** o il **rischio** di dissesto (art. 17 D.Lgs. 180/2015) o lo stato di **insolvenza** (art. 5 L. fall. o art. 2 c. 1 lett. b) D.Lgs. 14/2019);

- le cessioni effettuate tra società legate da **rapporti di controllo** (art. 2359 c.c.) o tra società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto. L'assenza di rapporti di controllo tra il cedente ed il cessionario, per consentire il godimento della agevolazione, deve rappresentare una **situazione progressa** e preesistente rispetto alla cessione del credito medesimo, come chiarito dalla prassi finanziaria con la Risp. AE 24 gennaio 2023 n. 151.

La trasformazione rileva a partire dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti e, a decorrere da tale data, le perdite e le eccedenze ACE convertite non sono più utilizzabili, ai fini della compensazione, con gli imponibili futuri. In assenza di vincoli posti dalla legge, è plausibile affermare che le società siano legittimate a decidere in modo discrezionale quale dei due asset (perdite fiscali o eccedenze ACE) annullare a fronte della trasformazione in credito d'imposta.

Requisiti oggettivi

La conversione delle DTA è consentita nel rispetto dei seguenti limiti massimi:

- le imposte anticipate corrispondenti a perdite fiscali /eccedenze ACE sono convertibili assumendo queste ultime fino a concorrenza del 20% del valore nominale dei crediti ceduti;

- in ogni caso, il valore dei crediti ceduti ai fini del predetto computo non può eccedere € 2 miliardi, tenuto conto, a tal fine, della totalità delle cessioni poste in essere dalle entità appartenenti al medesimo gruppo. Dunque, il plafond delle perdite e delle eccedenze ACE che possono essere prese in considerazione a livello di gruppo è di € 400 milioni (ossia il 20% di €2 miliardi).

La parametrizzazione al **valore nominale** comporta che, nel computo del credito d'imposta utilizzabile in compensazione, a nulla dovrebbe rilevare il corrispettivo ottenuto in sede di cessione del credito.

A titolo esplicativo, si riporta un esempio pratico utile per comprendere meglio il **meccanismo di calcolo** del credito di imposta nel caso di una società di capitali che dispone di un plafond complessivo di perdite ed eccedenze ACE pari € 3 milioni, la quale cede un credito deteriorato dal valore nominale di € 8 milioni.

Parametro	Importo
(A) Perdite fiscali al 31.12.2019	1.500.000
(B) Eccedenze ACE al 31.12.2019	1.500.000
(C) Credito deteriorato ceduto (valore nominale)	8.000.000
(D) Credito deteriorato ceduto (<i>plafond</i> disponibile per la trasformazione)	$C \times 20\% = 1.600.000$
(E) DTA al 31.12.2019 (anche se non iscritte in bilancio)	$(A + B) \times 24\% = 720.000$
(F) DTA oggetto di trasformazione	$D \times 24\% = 240.000$
Credito d'imposta	384.000

Al **plafond di perdite** ed eccedenze ACE di € 3 milioni corrispondono imposte anticipate, calcolate con l'aliquota del 24%, per € 720.000,00 (ai fini dell'agevolazione si prescinde dall'iscrizione o meno nell'**attivo patrimoniale**).

La base di calcolo delle DTA trasformabili è pari al 20% del valore nominale del credito ceduto, pari a € 1.600.000. Le DTA oggetto di trasformazione in crediti d'imposta ammontano al 24% di tale importo, pari a € 384.000,00 (importo capiente rispetto al totale delle DTA riferite a perdite ed eccedenze ACE).

A norma del nuovo art. 44-bis c. 3 DL 34/2019, la trasformazione delle DTA in credito di imposta è subordinata all'esercizio dell'opzione di cui all'art. 11 DL 59/2016 e al pagamento del canone, ove dovuto.

Il canone – ove dovuto – va corrisposto annualmente a partire dal 2021 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2030 ed è pari all'1,5% dell'importo delle DTA (già convertibili e di quelle convertite in crediti di imposta, comprese quelle in esame) che risulti eccedente rispetto alle imposte versate.

Il canone, per espressa previsione di legge, costituisce un onere deducibile dalle imposte sui redditi e dall'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento. Esso è versato per ciascun esercizio entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta precedente.

Nel caso in cui la cessione dei **crediti deteriorati** sia posta in essere nell'ambito di una società di persone, per espressa previsione normativa, l'opzione è esercitata dai soci che abbiano trasformato le attività per imposte anticipate in crediti d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate nella Ris. AE 28 giugno 2021 n. 44 ha chiarito che l'esercizio dell'opzione deve avvenire mediante comunicazione via **PEC** alla **DRE** territorialmente competente entro la chiusura dell'esercizio nel corso del quale è stata perfezionata la cessione dei crediti deteriorati ed è irrevocabile sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2030. L'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione, mentre il diritto a fruire del credito d'imposta matura già a decorrere dalla data di **efficacia giuridica** della cessione dei crediti, indipendentemente dalla data di esercizio della suddetta opzione, dalla data di efficacia della stessa, o del versamento del relativo canone.

A tal riguardo, occorre considerare che il diritto alla fruizione del credito d'imposta risulta, in ogni caso, è "vincolato" all'esercizio dell'opzione di cui all'art. 11 DL 59/ 2016, da effettuare, come sopra evidenziato, "entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti". Tuttavia, in caso di mancato invio dell'opzione nel termine previsto, è possibile sanare l'irregolarità facendo ricorso all'istituto della **remissione in bonis**, sempreché risulti confermato il possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalle disposizioni di riferimento, alla data originaria di scadenza del termine previsto per il perfezionamento dell'opzione (sul punto si vedano i chiarimenti forniti dall'AE con la Resp. 24 gennaio 2023 n. 151).

A tal fine, il contribuente può esercitare l'opzione prevista anche in un momento successivo al termine di legge – purché entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile – mediante l'inoltro della comunicazione alla PEC della Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, ed il versamento della sanzione in misura fissa pari a € 258. A titolo esemplificativo, qualora la cessione dei crediti deteriorati sia avvenuta nel corso dell'anno di imposta 2021, il termine ultimo per l'esercizio tardivo dell'opzione ha coinciso con la scadenza del termine per la presentazione del modello REDDITI SC 2022 – anno di imposta 2021, quindi col 30 novembre 2022.

Il credito d'imposta, non produttivo di interessi, derivante dalla trasformazione delle imposte anticipate doveva essere indicato nella dichiarazione dei redditi, sebbene non abbia concorso alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP. In particolare, si ricorda che nel modello REDDITI SC 2022 – anno di imposta 2021, i contribuenti che hanno

perfezionato entro il 31 dicembre 2021 la cessione di crediti deteriorati e che hanno beneficiato della misura agevolativa in commento, hanno dovuto darne evidenza dell'ammontare del credito derivante dalla trasformazione delle DTA nel quadro RU (utilizzando il codice "80"). Inoltre, posto che il beneficio ha comportato l'annullamento delle perdite e delle eccedenze ACE cui le DTA trasformate si riferiscono, sebbene le istruzioni alla compilazione del prospetto delle perdite (righe RS44-RS45) e delle eccedenze ACE (rigo RS113) nulla disponevano circa le modalità di rappresentazione delle componenti che residuano a seguito della fruizione dell'agevolazione), a parere dell'attuale dottrina, sarebbe stato corretto indicare rispettivamente gli importi delle perdite e delle eccedenze ACE al netto della quota trasformata in credito d'imposta, (perdendo, tuttavia, la possibilità di raccordo con la dichiarazione precedente.

Quanto alle modalità di utilizzo, il **tax credit**, secondo la disciplina per tempo vigente:

- è utilizzabile in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/97, senza limiti di importo, indicando il codice tributo "6834", ridenominato "Credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate;
- può essere ceduto a terzi a norma degli artt. 43-bis e 43-ter DPR 602/73;
- può essere richiesto a rimborso.

La scelta di una delle predette modalità di utilizzo è rimessa alla valutazione del soggetto beneficiario; va, a tal fine, rilevato che nell'ipotesi di cessione del credito il credito potrà essere utilizzato dal cessionario solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale l'eccedenza si è generata in capo al soggetto cedente.

Trasformazione delle DTA con cessione dei crediti nel consolidato ed in caso di trasparenza fiscale

La facoltà di trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate (DTA) riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE, subordinatamente alla cessione di crediti deteriorati, è stata estesa dal DL 104/2020 convertito (c.d. Decreto "Agosto") anche ai soggetti che optano per il regime del **consolidato fiscale** ai sensi degli art. 117 e ss. TUIR, nonché ai soggetti che optano per il **regime della trasparenza fiscale** di cui all'art. 115 TUIR.

In caso opzione per il consolidato, il comma 1-*bis* dell'art. 44-bis DL 34/2019 stabilisce **un ordine** per la trasformazione delle DTA in credito di imposta. In particolare la norma prevede che *"in caso di opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi, da parte della società che cede i crediti di cui al comma 1, rilevano prioritariamente, se esistenti, le eccedenze del rendimento nozionale della società cedente e le perdite fiscali della stessa relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo e, a seguire, le perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante ai sensi dell'articolo 118 del medesimo testo unico. A decorrere dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti, per il soggetto controllante non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'articolo 118 del testo unico delle imposte sui redditi, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta ai sensi del presente articolo"*.

Sul tema, inoltre, l'Agenzia delle Entrate con la Resp. AE 18 ottobre 2021n. 728, è intervenuta fornendo importanti chiarimenti, precisando che:

- il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA è riconosciuto alla società che ha ceduto i crediti e che ha originato le perdite limitatamente alla parte di eccedenze ACE e di perdite formatesi anteriormente all'opzione per il consolidato;
- per la parte riferibile alle DTA relative alle perdite fiscali complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante, la titolarità del credito va attribuita a ciascun soggetto che abbia prodotto le perdite successivamente attratte dalla fiscal unit;

- in merito all'ordine per la trasformazione delle DTA di cui al citato comma 1-*bis* dell'art. 44-bis DL 34/2019, tra le eccedenze ACE della società cedente rientrano anche quelle non trasferite per incapienza della base imponibile consolidata e maturate nei periodi di imposta successivi a quello di ingresso nel **regime del consolidato fiscale nazionale**, purché antecedenti a quello in cui avviene la cessione dei crediti deteriorati. Le stesse rilevano prioritariamente rispetto alle perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante. Quanto alle DTA trasformabili relative alle perdite portate a nuovo dalla consolidante, l'Agenzia ritiene che esse siano individuabili nelle DTA afferenti a tutte le perdite riportate a nuovo dalla fiscal unit, prescindendo dal soggetto che le ha generate (e, in particolare, dal fatto che esse si siano originate presso un soggetto diverso da quello che ha ceduto i crediti).

In caso di opzione per la **trasparenza fiscale** di cui all'art. 115 TUIR, se la cessione dei crediti è effettuata dalla società partecipata, rilevano:

- prioritariamente, se esistenti, le eccedenze ACE e le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della trasparenza della società partecipata congiuntamente a quelle non attribuite ai soci ai sensi dell'art. 115 c. 3 TUIR;

- a seguire, le perdite fiscali attribuite ai soci partecipanti e non ancora computate in diminuzione dei loro redditi.

Trasformazione delle DTA a seguito di operazioni di aggregazione aziendale

Parallelamente alla disciplina della trasformazione di attività per imposte anticipate relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE, connesse alla cessione di crediti deteriorati, il Legislatore ha previsto una ulteriore misura agevolativa in ambito di conversione delle DTA in credito di imposta. La legge di Bilancio 2021 (art. 1 c. da 233 a 243 L.178/2020) ha, infatti, introdotto la possibilità di trasformazione in credito d'imposta le DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE a fronte della realizzazione di **operazioni di aggregazione aziendale** effettuate attraverso operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda tra soggetti indipendenti.

Lo scopo di questa disposizione di favore, come si evince dalla lettura della Relazione illustrativa al disegno di legge di Bilancio 2021, è quello di incentivare i **processi** di aggregazione tra imprese al fine di ridurre il divario di competitività tra **piccole e grandi imprese**.

La norma di favore si sostanzia nella seguente disciplina, avuto riguardo a **condizioni temporali, soggettive e oggettive**.

Requisiti temporali

Le operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda devono essere state approvate o deliberate dall'organo amministrativo competente delle società partecipanti o del conferente, tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2022. Indipendentemente dal numero di operazioni effettuate, ciascun soggetto può beneficiare dell'agevolazione una sola volta.

Gli **effetti giuridici** delle operazioni possono determinarsi anche in un esercizio successivo a quello di delibera: ad esempio, nel caso di esercizi coincidenti con l'anno solare, l'agevolazione è fruibile anche per operazioni deliberate nel 2021 ma concluse nel 2022, in base all'ultima iscrizione nel registro delle imprese.

L'agevolazione consente - per il soggetto risultante dalla fusione o incorporante, il beneficiario e il conferitario - di trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate riferite a:

- perdite fiscali maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84 TUIR alla medesima data;
- eccedenze ACE di cui all'art. 1 c. 4 DL 201/2011.

In caso di DTA non iscritte in bilancio, la trasformazione comporta l'imputazione a conto economico di un provento che, per legge, non rileva ai fini IRES e IRAP.

Requisiti soggettivi

La normativa richiede l'operatività da almeno due anni delle società che partecipano alle operazioni di aggregazione aziendale agevolate, le quali, alla data di effettuazione delle operazioni e nei due anni precedenti:

- non devono far parte dello stesso gruppo societario;
- né in ogni caso essere legate tra loro da un **rapporto di partecipazione** superiore al 20%;
- o controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 c. 1 n. 1 c.c.

Tuttavia, possono partecipare all'operazione di aggregazione soggetti tra cui esiste un rapporto di controllo, a condizione che il controllo sia stato acquisito tramite operazioni - diverse da fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda - nel periodo tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2022 ed entro un anno dall'acquisizione del controllo abbia avuto efficacia giuridica una delle operazioni di aggregazione *ut supra* riconosciute dalla normativa. Tali **condizioni di operatività e indipendenza** devono intendersi riferite alla data in cui è effettuata l'operazione di acquisizione del controllo, come specificato dall'AE nell'ambito dei chiarimenti forniti con la Resp. 24 gennaio 2023 n. 151.

Si ricorda che l'agevolazione resta preclusa per le società per le quali sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto, ossia lo **stato di insolvenza**.

Requisiti oggettivi

Nel rispetto delle condizioni previste dalla normativa, la trasformazione in credito d'imposta avviene per un quarto alla data di efficacia giuridica delle operazioni e per i restanti tre quarti al primo giorno dell'esercizio successivo a quello in corso a tale data. L'importo massimo di DTA che può essere trasformato da ciascun soggetto è pari ad un ammontare complessivo non superiore al minore importo tra € 500 milioni e:

- il 2% della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, come risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-quater c.c., senza considerare il soggetto con le attività di importo maggiore. A tal riguardo l'Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo maggiori chiarimenti con Ris. AE 7 settembre 2021 n. 57, specificando che, in caso di più operazioni, l'attivo dello stesso soggetto non può concorrere più volte al calcolo delle DTA trasformabili;
- il 2% della somma delle attività oggetto di conferimento.

Per le società partecipanti alle operazioni di aggregazione aziendale che redigono il **bilancio consolidato**, la normativa prevede che ai fini del computo del limite quantitativo sopra illustrato, si considerano le attività risultanti dall'ultimo bilancio consolidato disponibile (e non quindi, le attività risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-quater c.c.).

La trasformazione delle DTA in credito d'imposta è condizionata al pagamento di una commissione, deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, pari al 25% delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate, da versare in due rate:

- il 40% entro 30 giorni dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di fusione, scissione o conferimento d'azienda;
- il 60% entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni.

Il **tax credit** così generato non è imponibile, non produce interessi, si può utilizzare senza limiti di importo in compensazione, chiedere a rimborso, oppure cedere a terzi.

Con la Ris. AE 10 dicembre 2021 n. 71/E, sono state fornite anche le istruzioni da seguire per la compilazione del modello F24 ivi incluso il codice tributo (2900) già istituito con la Ris. AE 22 luglio 2016 n. 60/E del, che con la suddetta normativa di prassi si è ridenominato in "*Canone art. 11 d.l. 59/2016 - commissione art. 1, c. 241, l. 178/2020*".

Considerato che la norma istitutiva della commissione, in continuità con la disciplina relativa al canone annuo per la trasformazione della DTA di cui all'art. 11 DL 59/2016, rinvia ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione nonché per il relativo contenzioso alle disposizioni in materia di imposte sui redditi i cui debiti possono essere assolti tramite compensazione con i crediti di imposta cui il contribuente ha diritto, ne deriva la possibilità di eseguire il **versamento della commissione tramite compensazione** e, quindi, anche con l'utilizzo di crediti d'imposta per bonus edilizi (sul punto si vedano i chiarimenti forniti dall'AE con la risposta ad interpello n.153 del 24 gennaio 2023).

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi con le stesse modalità operative previste per il tax credit derivante dalla trasformazione delle DTA relative alle perdite fiscali ed eccedenze ACE connesse alla cessione di crediti deteriorati.

Pertanto, nel modello REDDITI SC 2022 – anno di imposta 2021, i contribuenti che hanno realizzato nel corso del periodo di imposta 2021 **un'operazione di fusione, scissione o conferimento**, secondo le modalità previste dalla normativa in commento (fermo restando il possesso dei requisiti necessari di accesso) dovranno dare evidenza dell'ammontare del credito derivante dalla trasformazione delle DTA nel quadro RU utilizzando il codice "80".

Come già rilevato in sede di analisi della disciplina relativa alla trasformazione delle DTA connesse alla cessione dei crediti deteriorati, la fruizione del beneficio in esame comporterebbe l'annullamento delle perdite e delle eccedenze ACE cui le DTA trasformate si riferiscono. Nel silenzio delle istruzioni alla compilazione del prospetto delle perdite (righe RS44-RS45) e delle eccedenze ACE (rigo RS113), a parere dell'attuale dottrina, la modalità di esposizione più corretta sarebbe quella di indicare gli importi delle perdite e delle eccedenze ACE già al netto della quota trasformata in credito d'imposta. Sul punto, tuttavia, sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La facoltà di trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate (DTA) riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE è estesa anche ai soggetti che optano per il regime del **consolidato fiscale** ai sensi degli art. 117 e ss. TUIR, nonché ai soggetti che optano per il **regime della trasparenza fiscale** di cui all'art. 115 TUIR.

In caso di opzione per la tassazione di gruppo, la normativa prevede che ai fini della trasformazione delle DTA rilevano:

- prioritariamente, se esistenti, le eccedenze ACE del soggetto partecipante e le perdite fiscali dello stesso relative agli esercizi anteriori all'inizio della **tassazione di gruppo**;
- a seguire, le perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante ai sensi dell'art. 118 TUIR. Quest'ultima previsione consente di estendere il beneficio della conversione delle DTA in crediti di imposta a tutte le perdite riportate a nuovo da parte della consolidante, indipendentemente dal soggetto che apporta le perdite.

Infine, in presenza di società che optano per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 TUIR, ai fini della trasformazione delle DTA per la società partecipata rilevano:

- prioritariamente, se esistenti, le eccedenze di rendimento nozionale e le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della trasparenza congiuntamente a quelle non attribuite ai soci ai sensi dell'art. 115 c. 3 TUIR;

- a seguire, le perdite fiscali e le eccedenze di rendimento nozionale attribuite ai soci partecipanti e non ancora computate in diminuzione dei loro redditi o trasformate in credito d'imposta.

A titolo esplicativo, si riporta di seguito un esempio pratico, utile per comprendere meglio il meccanismo di calcolo del tax credit appena analizzato.

Si ipotizzi il caso di una fusione tra la società Alfa (incorporante con valore dell'attivo pari a € 14.000.000) e la società Beta (incorporata, con valore dell'attivo pari a € 2.000.000); si assuma altresì un ammontare di perdite riportabili in capo ad Alfa post fusione pari a € 900.000.

In tale ipotesi, il valore delle **DTA "teoriche"** sarebbe pari a € 216.000 ($900.000 \times 24\%$), tuttavia queste ultime, essendo utilizzabili nel limite massimo pari al minore tra € 500 milioni e il 2% dell'attivo (determinato escludendo il valore dell'attivo di Alfa), risultano effettivamente trasformabili per € 40.000 ($2.000.000 \times 2\%$).

Tale ultimo importo rappresenta il credito d'imposta utilizzabile, sul quale calcolare la commissione dovuta, pari a €10.000 ($40.000 \times 25\%$). Inoltre, dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di fusione le perdite fiscali e le eccedenze ACE trasformate non potranno essere più utilizzabili per l'importo relativo alle DTA complessivamente trasformate; nell'esempio, andrebbe quindi annullato l'importo delle perdite fiscali riportabili in capo ad Alfa post fusione per € 166.667 ($40.000 / 0,24$).

Parametro	Importo
(A) Attivo società ALFA (incorporante)	14.000.000
(B) Attivo società BETA (incorporata)	2.000.000
(C) Perdite fiscali riportabili in capo ad ALFA post fusione	900.000
(D) DTA "teoriche"	$C \times 24\% = 216.000$
(E) Limite DTA trasformabili	$B \times 2\% = 40.000$
(F) DTA effettivamente trasformabili (credito d'imposta)	40.000
(G) Perdite da annullare (da ALFA di 900.000)	$F / 0,24 = 166.667$
(H) Commissione dovuta	$F \times 25\% = 10.000$

Deducibilità delle perdite su crediti degli intermediari finanziari, delle quote dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno determinato la rilevazione di imposte anticipate

La disciplina sulla trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio è stata inizialmente introdotta dall'art. 2 c. 55 ss.DL 225/2010 convertito per incoraggiare la **patrimonializzazione** delle **banche e degli intermediari finanziari** ed è stata poi più volte modificata.

Ai sensi del citato comma 55, nell'ipotesi in cui sia rilevata in bilancio una perdita d'esercizio, possono essere convertite in credito d'imposta le attività per imposte anticipate, iscritte nel bilancio stesso, derivanti da:

a) "svalutazioni di crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi del comma 3 dell'articolo 106 del TUIR";

b) "valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi".

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n.94/E del 22 settembre 2011, ha chiarito che l'applicazione della disposizione in esame può essere estesa anche a soggetti IRES non appartenenti alla categoria dagli intermediari finanziari, in relazione alle fattispecie riconducibili alla categoria di cui al punto sub b).

L'art. 17 del DL 27.6.2015 n. 83 (conv. L. 6.8.2015 n. 132) ha escluso la possibilità di trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate riferite al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali iscritte per la prima volta a partire dai bilanci 2015 (per i soggetti "solari").

Deducibilità delle perdite su crediti di banche e assicurazioni

I soggetti che applicano le disposizioni di cui all'art. 106 co. 3 TUIR, vale a dire gli intermediari finanziari (incluse le assicurazioni), così come definiti dall'art. 162-bis c. 1 TUIR, dal 2015 deducono, ai fini IRES, integralmente nell'esercizio di imputazione a Conto economico:

- le svalutazioni e le perdite su crediti (al netto delle rivalutazioni) vantati dagli intermediari finanziari verso la propria clientela (iscritti in bilancio a tale titolo), nonché dalle assicurazioni verso gli assicurati;
- le perdite sugli stessi crediti derivanti da cessione a titolo oneroso.

Sempre dal 2015, ai fini IRAP, nell'esercizio di imputazione a Conto economico (artt. 6 e 7 D.Lgs. 446/97), possono essere dedotte:

- per le banche le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo;
- per le assicurazioni, le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti degli assicurati iscritti in bilancio a tale titolo. Sia ai fini IRES che IRAP, con riferimento all'anno di imposta 2015, i suddetti componenti reddituali sono risultati deducibili nel limite del 75% del loro ammontare (ai sensi del comma 3 dell'articolo 16 DL 83/2105, convertito, con modificazioni, dalla L. 132/2015). L'eccedenza rispetto a tale limite, nonché le rettifiche, le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette relative ai suddetti crediti iscritte in bilancio fino al 2014 (non ancora dedotte in base alla precedente disciplina e che hanno comportato la **rilevazione di imposte anticipate** per la **parte non dedotta**), considerate le modifiche succedutesi negli anni, sono deducibili per:

- il 5% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2016;
- l'8% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2017;
- il 12% nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2020 e al 31.12.2021;
- l'8,3% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2022;
- il 18% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023;
- il 17% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2024;
- l'11% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2025;
- il 4,7% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2026;
- il 2% nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2027 e al 31.12.2028.

Differimento delle quote deducibili nel 2025 e nel 2026

Innestandosi sul complesso quadro normativo sopra delineato, l'art. 1 c. 14 - 15 L. 207/2024 (c.d. Legge di Bilancio 2025) prevede il differimento, in quote costanti: • al periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 e ai tre successivi (in pratica, dal 2026 e al 2029 per i soggetti con esercizio "solare"), della deduzione della quota dell'11% prevista per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2025;

• al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027 e ai due successivi (in pratica, dal 2027 e al 2029 per i soggetti con esercizio "solare"), della deduzione della quota del 4,7% prevista per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2026.

Per effetto delle modifiche, le "nuove" soglie di deducibilità sono pari:

- allo 0% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2025;
- al 2,75% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2026;
- al 6,32% nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2027 e al 31.12.2028;
- al 4,32% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2029.

Le quote di deducibilità risultanti per effetto delle modifiche apportate dalla **Legge di Bilancio 2025** sono riepilogate nella seguente tabella:

Periodo d'imposta (soggetti solari)	Percentuale di deducibilità
2016	5%
2017	8%
2018	0%
2019	0%
2020	12%
2021	12%
2022	8,3%
2023	18%
2024	17%
2025	0%
2026	2,75%
2027	6,32%
2028	6,32%
2029	4,32%

Deducibilità delle quote di avviamento e delle altre attività immateriali che hanno determinato l'iscrizione di DTA (soggetti appartenenti alla categoria sub b) dell'art. 2 co. 55 ss. del DL 225/2010)

Come anticipato nei paragrafi precedenti, la disciplina della trasformazione in crediti d'imposta ha continuato a trovare applicazione soltanto in riferimento allo stock di DTA riferite al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali accumulatosi fino al 2014. Tale stock è andato consumandosi progressivamente a causa dell'ordinario processo di assorbimento previsto dalle specifiche disposizioni fiscali che l'hanno originato e delle eventuali trasformazioni in credito d'imposta.

Successivamente, l'art. 1 co. 1079 della L. 30.12.2018 n. 145 ha disposto che per le quote di ammortamento non ancora dedotte fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, fosse prevista una modalità di deduzione scaglionata (ai fini IRES e IRAP) lungo un orizzonte temporale predeterminato,

caratterizzato da percentuali di deducibilità differenti in corrispondenza a ciascuna annualità, in deroga alle disposizioni previste dalla disciplina generale di cui all'art. 103 del TUIR.

La citata norma trova applicazione per quelle attività per cui la quota di ammortamento rilevata a Conto economico supera la quota fiscalmente deducibile ex art. 103 del TUIR e che, quindi, determinano l'insorgere di differenze temporanee in aumento in sede di dichiarazione dei redditi e, conseguentemente, al ricorrere delle condizioni previste dai principi contabili, impongono la rilevazione di corrispondenti attività per imposte anticipate. Per completezza si ricorda che, ai sensi dell'art. 103 del TUIR:

- le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo;
- le quote di ammortamento relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo;
- le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del valore stesso.

Fatta questa premessa, l'art. 1 co. 714 della L. 27.12.2019 n. 160 ha successivamente modificato tale **regime transitorio**.

Il combinato disposto delle norme indicate (L. 30.12.2018 n. 145 e L. 27.12.2019 n. 160) ha determinato la deducibilità delle suddette quote in base alle seguenti percentuali:

- il 3% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020;
- il 10% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2021;
- il 12% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024;
- il 13% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2025 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027;
- il 6% del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2028 e al 31.12.2029. Pertanto, la deducibilità delle quote di ammortamento non ancora dedotte fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 è stata rinviata al 2020 e rimodulata, comportando un allungamento del periodo di deducibilità.

Per i periodi d'imposta 2018 e 2019 non è stata, invece, concessa alcuna deducibilità.

Tuttavia, restano ferme, ai sensi dell'art. 1 co. 1079 della L. 145/2018, le quote di ammortamento previste precedentemente all' 1.01.2019 (data di entrata in vigore della L. 145/2018), se di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base alla medesima disposizione (L. 145/2018); in tal caso, la differenza tra le quote di ammortamento precedenti e quelle rideterminate è deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2029 (c.d. "clausola di salvaguardia").

Differimento delle quote deducibili nel 2025 e nel 2026

L'art. 1 c. 16 L. 207/2024 (c.d. Legge di Bilancio 2025) differisce la deduzione (ai fini IRES e IRAP) della quota del 13% prevista per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2025 e al 31.12.2026, in quote costanti, rispettivamente, al periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 e ai tre successivi (2027, 2028 e 2029, per i soggetti "solari"), nonché al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027 e ai due successivi (2028 e 2029, per i soggetti "solari").

Come evidenziato dalla Relazione tecnica al Ddl. di bilancio 2025, la quota del 2025 (13%) sarà, quindi, recuperata in quattro quote costanti (pari a 3,25%) a partire dal 2026, mentre la quota del 2026 (13%) sarà recuperata in tre quote costanti (pari a 4,33%) a partire dal 2027.

N.B. Per il periodo d'imposta 2025 (per i soggetti "solari") non viene, conseguentemente, concessa alcuna deducibilità.

Nella seguente tabella si riportano le percentuali di deducibilità così come risultanti dalle disposizioni esaminate.

Periodo d'imposta	Percentuali di deducibilità		
	L. 145/2018	L. 160/2019	L. 207/2024
2018	0%	0%	0%
2019	5%	0%	0%
2020	3%	3%	3%
2021	10%	10%	10%
2022	12%	12%	12%
2023	12%	12%	12%
2024	12%	12%	12%
2025	12%	13%	0%
2026	12%	13%	3,25%
2027	12%	13%	20,58%
2028	5%	6%	13,58%
2029	5%	6%	13,59%

Disciplina della deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 che hanno determinato la rilevazione di imposte anticipate (DTA)

L'art. 1 co. 1067 e 1068 della L. 145/2018 (cd. Legge di bilancio 2019), ha disciplinato il trattamento, ai fini IRES e IRAP, della riduzione di valore dei crediti vantati nei confronti della clientela derivante dalla rilevazione del fondo a copertura perdite per perdite attese su crediti previsto dall'IFRS 9 (c.d. **modello delle "perdite attese"**), che emergono in sede di prima applicazione del medesimo principio.

Il citato intervento legislativo interessa solo i soggetti che applicano la disposizione di cui all'art. 106 c. 3 TUIR, ovvero i soggetti che rientrano nella categoria degli intermediari finanziari.

L'IFRS 9 si applica in via retroattiva a partire dall' 1.01.2018 e, sotto il profilo contabile, dispone la rilevazione di un fondo a copertura perdite per perdite attese su:

- crediti riguardanti attività finanziarie valutate al costo ammortizzato o al fair value rilevato nelle altre componenti di Conto economico complessivo;

- crediti impliciti nei contratti di leasing;
- attività derivanti da contratti o impegni all'erogazione di finanziamenti;
- attività derivanti da contratti di garanzia finanziaria ai quali si applicano le disposizioni in materia di riduzione di valore.

Le perdite attese possono essere stimate secondo gli approcci della probability of default o del loss rate. Il precedente modello contabile era, invece, basato sulle perdite subite ("incurred loss model") e richiedeva la contabilizzazione delle sole perdite su crediti subite alla data di chiusura del bilancio e non delle probabili perdite future.

Ciò premesso, tornando alla disciplina fiscale introdotta dal citato art. 1 co. 1067 e 1068 della L. 145/2018, ai fini IRES e IRAP, i componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del sopra illustrato modello delle perdite attese su crediti vantati nei confronti della clientela, iscritti in bilancio in sede di prima adozione dell'IFRS 9, sono deducibili per:

- il 10%, nel periodo d'imposta di prima adozione dell'IFRS 9 (2018, per i soggetti "solari");
- lo 0% nel periodo d'imposta successivo (2019, per i soggetti "solari");
- il restante 90%, in quote costanti nei nove periodi d'imposta successivi ai precedenti (vale a dire, 10% in ognuno degli anni dal 2020 al 2028, per i soggetti "solari").

La Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2019 ha precisato che le imposte anticipate (DTA) iscritte in bilancio a fronte del differimento della deduzione ai fini IRES e IRAP dei componenti di reddito in questione non sono trasformabili in crediti d'imposta, non essendo applicabile al caso di specie l'art. 2 co. 55 - 58 DL 225/2010.

Differimento delle quote deducibili nel 2025 e nel 2026

L'art. 1 c. 17 L. 207/2024 (cd. Legge di Bilancio 2025) differisce la deduzione (ai fini IRES e IRAP) della quota del 10% prevista per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2025 e al 31.12.2026, in quote costanti, rispettivamente:

- al periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 e ai tre successivi (2027, 2028 e 2029, per i soggetti "solari");
- nonché al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027 e ai due successivi (2028 e 2029, per i soggetti "solari").

Le quote di deducibilità risultanti per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2025 sono riepilogate nella seguente tabella:

Periodo d'imposta (soggetti solari)	Percentuale di deducibilità
2018	10%
2019	0%
2020	10%
2021	10%
2022	10%
2023	10%
2024	10%
2025	0%
2026	2,5%
2027	15,83% ²³
2028	15,83%
2029	5,83%

Rideterminazione degli acconti 2025 e 2026

Si evidenzia, infine, che l'art. 1 commi 19 e 20 L. 207/2024 prevede la rideterminazione degli acconti relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e ai quattro successivi al fine di tenere conto della modifica in esame.

Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2025 (2025, per i soggetti "solari"), si assume, quale imposta del periodo precedente (2024, per i soggetti "solari"), quella che si sarebbe determinata senza tenere conto delle quote differite ai sensi dell'art. 1 co. 14 - 17 della L. 207/2024 e disapplicando:

- l'art. 16 co. 4 e 9 del DL 83/2015 (quindi, non considerando la quota del 17% di svalutazioni e perdite su crediti deducibile in tale periodo d'imposta);
- l'art. 1 co. 1079 della L. 145/2018 (quindi, non considerando la quota del 12% di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno determinato l'iscrizione di DTA deducibile in tale periodo d'imposta);
- l'art. 1 co. 1067 e 1068 della L. 145/2018 (quindi, non considerando la quota del 10% delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 deducibile in tale periodo d'imposta).

Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 (2026, per i soggetti "solari"), si assume, quale imposta del periodo precedente (2025, per i soggetti "solari"), quella che si sarebbe determinata senza tenere conto delle quote differite ai sensi dell'art. 1 co. 14 - 17 della L. 207/2024 e disapplicando:

- l'art. 16 co. 4 e 9 del DL 83/2015 (quindi, non considerando né la quota del 2,75%, né quella dell'11%, relative alle svalutazioni e perdite su crediti);
- l'art. 1 co. 1079 della L. 145/2018 (quindi, non considerando né la quota del 3,25%, né quella del 13%, relative all'ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno determinato l'iscrizione di DTA);
- l'art. 1 co. 1067 e 1068 della L. 145/2018 (quindi, non considerando né la quota del 2,5%, né quella del 10%, relative alle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9).

Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2027 e ai due successivi (2027, 2028 e 2029 per i soggetti "solari"), non si terrà conto delle quote differite ai sensi dell'art. 1 co. 14 - 17 della L. 207/2024.

Infine, ai sensi dell'art. 1 co. 20 della L. 207/2024, sull'importo corrispondente alla parte dei maggiori acconti d'imposta dovuti per effetto degli obblighi di ricalcolo in esame, per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2025 e al 31.12.2026 (2025 e 2026, per i soggetti "solari"), non è possibile applicare, in sede di versamento:

- né la compensazione "orizzontale" nel modello F24 (ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/97);
- né quella "verticale" o "interna", che interviene nell'ambito dello stesso tributo (es. saldo IRES a credito compensato con acconto IRES a debito relativo al periodo d'imposta successivo), ex art. 4 c. 3 DL 69/89.

Riferimenti

Normativi

Art. 2359 c.c.

Art. 2424 c.c.

Art. 2425 c.c.

Art. 2501-quater c.c.

DPR 917/86

Art. 44-bis DL 34/2019

Art. 55 DL 18/2020

Rel. III. DL 18/2020

Art. 72 c.1-ter DL 104/2020

Art. 11 DL 59/2016

Art. 1 c. da 233 a 243 L. 178/2020

Prassi

Principio contabile OIC n. 25

Ris. AE 28 giugno 2021 n. 44/E

Ris. AE 7 settembre 2021 n. 57/E

Risp. AE 18 ottobre 2021 n.728

Risp. AE 11 febbraio 2021 n. 96

Ris. AE 10 dicembre 2021 n. 71/E

Ris. AE 22 luglio 2016 n. 60/E

 Dottrina / Riviste

L'eccedenza ACE da riportare nei periodi d'imposta successivi

25 Maggio 2023 | **Francesco Barone**

Il beneficio ACE consente di portare in deduzione, dal reddito complessivo netto, l'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010. L'importo ammesso in deduzione corrisponde al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio valutato mediante l'applicazione dell'aliquota dell'1,3%. Ricostruzione della disciplina e considerazioni ai fini della compilazione del Modello Redditi SC/2023.

Premessa

L'art. 1 DL 201/2011, ha introdotto l'**ACE** con lo scopo di incentivare la capitalizzazione delle imprese al fine di riequilibrare il **trattamento fiscale** tra le imprese che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio.

Possono fruire dell'ACE:

1. le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Reg. CE 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Reg. CE 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
2. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
3. le persone fisiche, le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione.

Pur se non espressamente indicata, si ritiene che possa usufruire dell'ACE anche la società a responsabilità limitata semplificata, di cui all'art. 2463-bis c.c..

Per le società e gli enti commerciali non residenti di cui all'art. 73 c. 1 lett. d) TUIR, l'agevolazione è fruibile dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato con riguardo alle **variazioni in aumento** del **fondo di dotazione** rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Il beneficio ACE opera mediante una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

L'importo ammesso in deduzione corrisponde al **rendimento nozionale** del nuovo **capitale proprio** valutato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, mediante l'applicazione dell'aliquota dell'1,3% alla variazione in aumento del suddetto capitale rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 (si veda l'art. 1 c. 287 L. 160/2019).

Si ricorda che le disposizioni attuative sono contenute nel DM 3 agosto 2017, il quale ha adeguato la disciplina fiscale, anche in materia di ACE, a quella civilistica, prevista dal D.Lgs. 139/2015, attinente alla composizione e struttura del bilancio dei soggetti diversi da coloro che applicano i principi contabili internazionali.

La parte del rendimento nozionale che supera il **reddito complessivo netto** dichiarato:

- è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi;

- è fruibile come credito d'imposta applicando a questa eccedenza l'aliquota di cui all'art. 77 TUIR. Il credito d'imposta è utilizzato in diminuzione dell'**IRAP** e va ripartito in cinque quote annuali di pari importo (art. 19 c. 1 lett. b) DL 91/2014).

Il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano:

- come variazioni in aumento i **conferimenti in denaro** (compresi quelli versati per acquisire la qualificazione di soci o partecipanti, la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società e la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale) nonché gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; ai fini della determinazione della variazione relativa a tali utili accantonati a riserva sono rilevanti le seguenti ipotesi di rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili (art. 5 c. 7 DM 3 agosto 2017):

a) eliminazione di **costi di ricerca e pubblicità** non più capitalizzabili;

b) utilizzo del criterio del costo ammortizzato; mentre non assumono rilevanza le riserve formate con utili (art. 5 c. 8 DM 3 agosto 2017):

- derivanti dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati;
- derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o di rami d'azienda.
- per le aziende e le società di nuova costituzione si considera incremento tutto il patrimonio conferito.
- come variazioni in diminuzione rilevano:

a) le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;

b) gli acquisti di partecipazioni in società controllate;

c) gli acquisti di aziende o di rami di aziende. L'acquisto d'azienda tramite conferimento non riduce la base ACE (Ris. AE 9 febbraio 2022 n. 82)

Per i soggetti diversi da quelli che svolgono attività finanziarie ed assicurative, ad eccezione delle holding non finanziarie, 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 dicembre 2010 (art. 5 c. 3 DM 3 agosto 2017).

Efficacia degli incrementi e decrementi:

Incrementi	Rilevanza	Decrementi	Rilevanza
Conferimenti in denaro	Rilevano dalla data di versamento	Attribuzioni ai soci a qualsiasi titolo effettuate	Rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati
Rinuncia dei crediti verso la società da parte dei soci	Rilevano dalla data dell'atto di rinuncia		
Compensazione dei crediti per aumento di capitale	Rilevano dalla data in cui ha effetto la compensazione		

Accantonamento di utili a riserva	Rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate.		
-----------------------------------	--	--	--

Nota bene. Con riguardo all'**accantonamento di utili a riserva** non rilevano come incrementi quelli destinati a riserve non disponibili e le **plusvalenze** iscritte per effetto di **conferimenti d'azienda** o **ramo d'azienda** (anche in relazione a soggetti IAS adopter a prescindere dal metodo di rilevazione).

Si considerano non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti (ex art. 2433 c.c.) in quanto derivanti da processi di valutazione - ad esempio, dalla valutazione al *fair value* dei derivati - e quelle formate con utili realmente conseguiti che per obbligo di legge non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini (aumenti gratuiti di capitale e copertura delle perdite); queste ultime rientrano nella categoria delle riserve disponibili nell'ipotesi in cui è consentito almeno uno dei predetti utilizzi (es. riserva legale che non ha raggiunto il limite di legge) (art. 2430 c. 1 c.c.). Le riserve non disponibili assumono rilevanza nell'esercizio in cui viene meno la **condizione di indisponibilità**, ad esempio, le riserve formatesi in seguito alla rivalutazione dei beni nel momento in cui avviene il realizzo dei maggiori valori, a seguito di cessione o ammortamento dei beni stessi, assunti al netto della corrispondente imposta sostitutiva del 3% (Risp. AE 30 dicembre 2021 n. 889).

In ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il **patrimonio netto** risultante dal relativo bilancio.

Se il periodo di imposta è superiore o inferiore a un anno, la variazione in aumento va raggugliata alla durata del periodo stesso.

ACE soggetti IRPEF e IRES

Per determinare le variazioni in aumento del capitale, occorre tenere conto delle regole ACE per i **soggetti IRES**. Ne conseguono che, rilevano come poste incrementative:

- a) i conferimenti in denaro versati dai soci nonché quelli versati per acquisire la qualificazione di soci; la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale;
- b) gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;

Come decrementi di capitale proprio, rilevano le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci o all'imprenditore a qualsiasi titolo effettuate.

Circa il momento rilevante per le variazioni si rinvia a quanto già esposto per i soggetti IRES.

L'importo ammesso in deduzione corrisponde al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio valutato, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, mediante l'applicazione dell'aliquota dell'1,3% alla variazione in aumento del suddetto capitale rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 (art. 1 c. 287 L. 60/2019). Ai sensi del c. 552 dell'art. 1 L. 232/2016, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015, rileva, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il

patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 (il patrimonio netto include l'utile di esercizio).

Nota bene. A differenza di quanto avviene per le società di capitali, il c. 3 dell'art. 8 DM 3 agosto 2017, dispone la rilevanza degli utili nell'esercizio di maturazione, al netto di eventuali prelevamenti in conto utile. Ciò in ragione della possibile mancanza dell'obbligo dell'adozione di **delibere assembleari** ai fini della destinazione dell'utile a riserva per le imprese individuali e per le società di persone.

In ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio.

Se il periodo di imposta è di durata diversa dall'anno solare, la variazione in aumento va raggugliata alla durata del periodo stesso.

La parte del rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi, oppure è fruibile come credito d'imposta applicando a questa eccedenza le aliquote di cui all'art. 11 TUIR. Il credito d'imposta è utilizzato in diminuzione dell'IRAP e va ripartito in cinque quote annuali di pari importo (art. 19, c. 1 lett. b) DL 91/2014).

Eccedenza ACE riportabile

Per il calcolo della base ACE relativa a ciascun periodo d'imposta, si sommano algebricamente gli **elementi positivi** con quelli **negativi**, come sopra specificato, tenendo conto anche delle sterilizzazioni dovute a **operazioni infragruppo** che vanno a ridurre la base imponibile.

Il risultato così ottenuto va raffrontato con il **patrimonio netto** risultante dal **bilancio di esercizio** comprensivo dell'utile o della perdita (al netto delle riserve per acquisto azioni proprie a prescindere dai principi contabili adottati) (Circ. AE 20 settembre 2012 n. 35/E e Relazione al DM 3 agosto 2017). La base cui applicare la percentuale dell'1,3%, è pari al minore fra i due importi. Se il patrimonio netto assume valore negativo o zero non vi è base imponibile su cui calcolare l'agevolazione. Tali operazioni sono rappresentate in apposite colonne del **rigo RS113 del modello Redditi SC**.

L'importo della deduzione complessiva spettante alla società (compresa anche l'eventuale quota attribuita per trasparenza da società partecipate e quella riportata dal precedente periodo d'imposta) viene dedotto dal reddito complessivo netto (già ridotto di eventuali perdite pregresse) dichiarato dall'impresa fino a concorrenza dello stesso; a tal fine va riportato nel rigo RN6 colonna 6 del modello Redditi SC.

Eventuali quote di ACE non utilizzate, in presenza di reddito capiente, fanno perdere la possibilità di riporto nei periodi successivi (Circ. AE 23 maggio 2014 n. 12/E).

Tuttavia è possibile utilizzare l'importo del rendimento nozionale complessivo (colonna 12 del rigo RS113) in misura tale che l'IRES corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze d'imposta di periodi precedenti (Princ. Dir. AE 23 marzo 2021 n. 7), barrando la casella "Art. 84, c. 1, TUIR – RS113" della dichiarazione Redditi SC.

La parte di deduzione eventualmente eccedente il reddito netto, maturata in ciascun periodo d'imposta, può essere, alternativamente, utilizzata, in tutto o in parte, con una delle modalità descritte in tabella (Circ. AE 3 giugno 2015 n. 21/E). La scelta effettuata in ciascun periodo è irrevocabile. Ne consegue che le eccedenze pregresse non possono essere trasformate in credito IRAP.

Utilizzo	Modalità
In aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi senza limiti temporali.	Va indicata in apposita colonna 14 del rigo RS113.
Conversione in un credito d'imposta, che va ripartito in 5 quote annuali utilizzabili esclusivamente in diminuzione dell'IRAP dei relativi periodi, compreso quello di formazione (non è utilizzabile in compensazione con altre imposte tramite modello F24). L'utilizzo in dichiarazione non richiede visto di conformità; non è soggetto al limite di compensazione ordinario, né a quello previsto per l'utilizzo dei crediti agevolativi da quadro RU , né al divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per importo superiore a € 1.500.	Il credito è determinato applicando, all'eccedenza che si intende convertire, l'aliquota IRES. Va indicato: nel modello Redditi SC, al rigo RS113 colonna 13; nel modello IRAP, nell'apposito prospetto Sez. XIII "Credito ACE" del quadro IS, indicando la quota utilizzabile (1/5 dell'importo) in diminuzione dell'imposta al rigo IR22. Se la quota utilizzabile è superiore all'IRAP dovuta in un periodo, la parte non utilizzata può essere portata in avanti nella dichiarazione IRAP dei periodi d'imposta successivi senza limiti temporali, ma non può essere oggetto di istanza di rimborso o di cessione (neppure in caso di consolidato fiscale). Tuttavia, l'utilizzo dei residui è consentito solo allo scadere del quinquennio di utilizzo dei crediti maturati per le singole annualità. Il monitoraggio di tali utilizzi e della gestione delle eventuali eccedenze avviene con la compilazione della sezione XIII del quadro IS.
In caso di accertamento con adesione .	Su richiesta dell'impresa, le eccedenze formate non oltre l'esercizio oggetto di accertamento, non ancora utilizzate, possono essere portate a scomputo del maggior imponibile accertato (Circ. AE 21 marzo 2019 n. 5/E).

Esempio ai fini della compilazione del Mod. Redditi SC/2023

Nel bilancio relativo esercizio 2022 della società Gamma S.r.l., il patrimonio netto risultante è pari a € 1.330.000. Inoltre, sul capitale proprio, la società stessa ha subito incrementi per € 1.270.000 e decrementi per € 150.000. Dal periodo d'imposta 2021 ha, altresì, un'eccedenza ACE di € 23.000.

In sede di compilazione del Modello Redditi SC/2023, il quadro RS, rigo RS113, è compilato nel seguente modo:

Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		Patrimonio netto	
1	1.270.000,00	2	150.000,00	3	,00	4	1.120.000,00	5	1.330.000,00
Minor importo		Rendimento		Codice fiscale				Rendimento attribuito	
6	1.120.000,00	7	14.560,00	1,3%		8		9	,00
Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile	
10	23.000,00	11	,00	12	37.560,00	13	,00	14	,00

Il rendimento totale, indicato in colonna 12, è pari alla somma del rendimento del periodo d'imposta 2022 (rilevato in colonna 7) e l'eccedenza pregressa. Tale valore, andrà riportato al rigo RN6, colonna 6, fino a concorrenza del reddito. Supponendo, quindi, che la società abbia conseguito un reddito di € 32.220, il suindicato rigo RN6 viene così compilato:

Reddito minimo		Reddito		Liberalità		Start-up		ACE	
1	,00	2	32.220,00	4	,00	5	,00	6	32.220,00
Reddito complessivo		Credito d'imposta		Oneri deducibili		Terzo settore		Reddito imponibile	
7	,00	8	,00	9	,00	10	,00	11	0,00

Il rendimento ACE riduce l'ammontare del reddito imponibile fino ad azzerarlo e, quindi, per il periodo d'imposta 2022, la società non subirà tassazione.

L'eccedenza ACE, pari a € 5.340 (37.560 – 32.220), potrà essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi. A tal fine, l'eccedenza dovrà essere indicata in colonna 14 del rigo RS113.

Ne consegue che l'ammontare di € 5.340 verrà riportato nei periodi d'imposta successivi.

	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
	1 1.270.000,00	2 150.000,00	3	4 1.120.000,00	5 1.330.000,00
	Minor importo	Rendimento		Codice fiscale	Rendimento attribuito
RS113	6 1.120.000,00	7 14.560,00	8	9	
	Eccedenza progressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
	10 23.000,00	11	12 37.560,00	13	14 5.340,00

 Speciali

Modello Redditi SC 2023: indicazioni in materia di ACE

16 Marzo 2023 | Marco Nessi

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato i provvedimenti di approvazione dei modelli di dichiarazione Redditi 2023. Si riportano alcuni esempi di compilazione dell'Aiuto alla crescita economica nel Modello Redditi SC 2023.

L'**Aiuto alla crescita economica** (ACE) ha la finalità di agevolare le società e le imprese che si finanziano attraverso l'uso di mezzi propri in luogo dell'indebitamento. In capo ai soggetti IRES, l'agevolazione consiste in una **deduzione** da operare nella **dichiarazione dei redditi** in misura pari ad un coefficiente considerato rappresentativo del c.d. **rendimento nazionale del capitale** (dal 2019 il coefficiente è pari all'1,3%, per il solo anno 2021 al 15%).

Esempio operativo

Una Srl ha un accantonamento a riserva dell'utile relativo al 2022, per complessivi 300.000,00 euro, e un versamento dei soci per complessivi 500.000,00 euro. In questo caso si avrà:

Parametro	Importo
Base di calcolo	$300.000 + 500.000 = 800.000$
Rendimento nozionale	$800.000 \times 1,3\% = 10.400$
Risparmio d'imposta (IRES)	$10.400 \times 24\% = 2.080$

L'art. 19 DL 91/2014 ha previsto la possibilità di convertire le eccedenze di ACE inutilizzate in crediti di imposta da portare a riduzione dell'IRAP. Questa conversione (alternativa alla **deduzione ordinaria ACE** sopra illustrata) può essere effettuata applicando alla eccedenza ACE l'aliquota IRES (24%). Il credito di imposta da eccedenza ACE è utilizzabile esclusivamente per il pagamento dell'Irap e può essere ripartito in cinque quote annuali di pari importo, partendo dal saldo dell'IRAP dovuta

per lo stesso esercizio in cui il credito si è formato.

Modalità di calcolo: la disciplina ordinaria

Il presupposto per poter beneficiare della “ACE” è costituito dall'esistenza di **incrementi patrimoniali**, quali:

- i conferimenti in denaro dei soci, compresi quelli versati per acquisire la qualificazione di soci o partecipanti, la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società e la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale);
- i versamenti e gli apporti in conto capitale dei soci;
- le rinunce dei soci ai crediti;
- gli accantonamenti di utili a riserva (fatta eccezione per quelli destinati a riserve non disponibili quali, ad esempio, la riserva per valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto, la riserva da valutazione al fair value da parte dei soggetti IAS, le altre riserve di rivalutazione iscritte in deroga ex art. 2344 c.c., le riserve a fronte di utili su cambi non realizzati). Ai fini della determinazione della variazione relativa agli utili accantonati a riserva assume rilevanza l'eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili e l'utilizzo del criterio del costo ammortizzato (viceversa, non rilevano le riserve formate con utili derivanti dalla valutazione al fair value e da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o rami d'azienda).

Viceversa, non rilevano gli apporti a titolo di finanziamento, anche se infruttifero, iscritti tra i debiti della società.

Questi apporti hanno effetto dalla data di effettuazione, mentre l'accantonamento dell'utile a riserva rileva dall'inizio dell'esercizio in cui è deliberato (se il periodo d'imposta è superiore o inferiore ad un anno, la variazione in aumento deve essere ragguagliata alla durata del periodo).

Rilevano, invece, come “**variazioni in diminuzione**”:

- le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione ai soci o partecipanti;
- gli acquisti di società controllate;
- gli acquisti di aziende o rami di aziende;
- i conferimenti in denaro effettuati a società del gruppo (viceversa, i conferimenti d'azienda o di rami d'azienda operati a favore della conferitaria a fronte della corresponsione di un corrispettivo in natura non comportano lasterilizzazione della base ACE in capo alla società conferitaria. Ciò in quanto in questa operazione viene a mancare il presupposto alla base della realizzazione del potenzialmente fenomeno duplicativo che la norma contrasta, ovvero il trasferimento di somme di denaro, che hanno già incrementato il capitale proprio di chi le ha ricevute, ad altri soggetti del gruppo potenzialmente legittimati ad usare tali somme per porre in essere ulteriori conferimenti in denaro. Si veda risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 82 del 9 febbraio 2022);
- i corrispettivi per l'acquisto di partecipazioni o aziende già appartenenti a società del gruppo;
- l'incremento di crediti di finanziamento erogati a società del gruppo;
- gli apporti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Stati diversi da quelli che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (*white list*) anche se non appartenenti al gruppo;
- l'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni.

In ciascun esercizio, la base dell'agevolazione, dopo le riduzioni e le sterilizzazioni sopra indicate non può eccedere il patrimonio netto risultante dal bilancio, calcolato senza considerare la riserva per acquisto azioni proprie. Poiché la riserva azioni proprie è negativa, non considerarla significa incrementare il patrimonio.

Super ACE (2021)

L'art. 19 c. 2-7 DL 73/2021 (c.d. Sostegni-bis), convertito nella L. 106/2021 ha previsto, con riferimento al solo periodo d'imposta 2021, la possibilità di beneficiare di un coefficiente di remunerazione potenziato con aliquota del 15% (c.d. super ACE) in luogo dell'1,3% ordinario.

Nello specifico:

- la variazione in aumento agevolabile con la c.d. super ACE assume rilevanza per un ammontare massimo di 5 milioni di euro, indipendentemente dall'importo del **patrimonio netto** risultante dal bilancio. Viceversa, l'eventuale eccedenza è agevolata con l'ACE "ordinaria" (con coefficiente dell'1,3%);
- la quota di **super-ACE** che eccede il reddito complessivo netto dichiarato (non trasformata in credito d'imposta) può essere riportata in avanti, trasferita al consolidato ovvero ai soci in caso di trasparenza fiscale (la deduzione ACE eccedente non genera una maggior perdita fiscale, ma viene riportata separatamente dal risultato negativo, ovvero senza scontare il limite quantitativo dell'80% previsto per le perdite).

Il beneficio fiscale è recuperato se, nei due periodi d'imposta successivi a quello agevolato (ovvero entro il 31 dicembre 2023, per i soggetti "solari"), dovesse verificarsi una riduzione del patrimonio netto per cause diverse dalle perdite di esercizio (ed. per distribuzione di riserve di utili agevolate con super ACE nel 2021).

Viceversa, nessun obbligo di "riversamento" è applicabile se, pur a fronte di distribuzioni, dovessero essere rilevati incrementi di almeno pari ammontare (ad esempio, in caso di distribuzione di una riserva pari a 100.000 nel 2022 e di accantonamento dell'utile del 2021 sempre per 100.000, non vi dovrebbe essere alcun recupero dell'agevolazione).

L'indicazione dell'agevolazione nella dichiarazione dei redditi SC 2023

In presenza dei relativi presupposti, nel modello REDDITI 2023 SC 2023, l'agevolazione ACE deve essere indicata in corrispondenza dei righe RS112A – RS115. In particolare, occorre indicare:

1) nel **rigo RS112A**: la c.d. **super ACE** (calcolata con coefficiente agevolato del 15% per il solo periodo d'imposta 2021) trasformata in credito d'imposta con, in particolare, le seguenti modalità:

- (colonna 6) il credito d'imposta da riversare in caso di riduzioni del Patrimonio netto nel 2022 per cause diverse dal conseguimento di perdite di bilancio (es. a seguito di distribuzioni di riserve ai soci) e in assenza di nuovi incrementi (conferimenti dei soci o accantonamenti di utili a riserva);
- (colonna 7) il credito d'imposta riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate dopo il termine di presentazione del modello REDDITI 2022 SC e non indicato in questo modello (es. può essere questo il caso di un credito derivante da una "comunicazione ACE" presentata il 29 novembre 2022, con riconoscimento del credito avvenuto il 16 dicembre 2022);
- (colonna 8): il credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione Redditi 2022 SC (indicato nella colonna 15 del rigo RS112a del modello Redditi 2022);
- (colonna 9) il credito d'imposta ricevuto dal dichiarante e formalmente accettato;
- (colonna 10): il credito d'imposta attribuito al dichiarante dalla società partecipata in regime di trasparenza;
- (colonna 11) il credito d'imposta utilizzato in compensazione entro la data di presentazione della dichiarazione;
- (colonna 12) il credito d'imposta ceduto entro la data di presentazione della dichiarazione;
- (colonna 13): il credito d'imposta di cui si chiede il rimborso;
- (colonna 14): il credito d'imposta imputato ai soci o trasferito al consolidato se la società dichiarante è in regime di trasparenza o di consolidato fiscale;

- (colonna 16); il credito d'imposta eventualmente riversato con il modello F24 in caso di compensazione o cessione di un credito superiore a quanto effettivamente disponibile;

2) nel **rigo RS113**: l'ACE "ordinaria" tra i quali si segnalano:

- (colonne 1-2) l'indicazione degli incrementi (colonna 1) e dei decrementi (colonna 2) del capitale proprio, considerando il riaccorpamento dell'ACE ordinaria e di quella innovativa e la conseguente applicazione dell'unico coefficiente di remunerazione dell'1,3% agli incrementi rilevati nel 2020, 2021 e 2022;
- (colonna 5) l'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio (questo importo include l'utile o la perdita d'esercizio. Per esigenze di semplificazione, nel patrimonio netto è possibile includere l'utile o la perdita dell'esercizio determinati senza tener conto dell'ACE). Per esempio, Beta S.r.l. ha un patrimonio netto al 31.12.2021 pari al solo capitale sociale di € 100.000. L'1.2.2022 i soci effettuano un versamento in conto capitale di € 1.000.000. Il bilancio al 31.12.2022 evidenzia una perdita di € 800.000, con un patrimonio netto finale di € 300.000 (100.000 + 1.000.000 - 800.000). L'incremento patrimoniale rilevante per l'ACE è dato dal versamento ragguagliato a giorni: $(1.000.000 \times 334 : 365) = € 915.068$; tuttavia, per effetto del limite del patrimonio netto, l'agevolazione spetta solo su € 300.000;
- (colonna 7) il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio (1,3%);
- (colonna 10) il rendimento nozionale riportato dal precedente periodo d'imposta (indicato nel rigo RS113, colonna 143, del modello Redditi SC 2022);
- (colonna 16) l'importo del reddito detassato nel 2021 con la "super ACE" da riprendere in aumento ai sensi dell'art. 19 comma 5 del DL 73/2021 nel momento in cui nel 2022 si siano registrate riduzioni della base ACE;
- (colonna 17) il reddito "riversato" attribuito al dichiarante per trasparenza dalla società di persone (o dalla società di capitali trasparente) partecipata.

Esempio pratico

Incrementi (colonna 1):

- conferimenti dei soci: 25.000 euro;
- utili di esercizio accantonati: 20.000 euro.

Decrementi (colonna 2):

- acquisto di ramo di un'azienda: 30.000 euro;
- riduzione di patrimonio e attribuzione ai soci: 5.000 euro.

Differenza (colonna 4): $25.000 + 20.000 - 30.000 - 5.000 = 10.000$ euro.

Patrimonio netto risultante in bilancio (colonna 3): 3.000 euro.

Minore importo tra "differenza" e "patrimonio netto" (colonna 6): 3.000 euro.

Rendimento (colonna 7): $3.000 \times 1,3\% = 39$.

 QuotidianoPiù

Aiuto alla crescita economica: disciplina antielusiva

Andrea Carinci | Adriana Patumi

L'**Agenzia delle Entrate**, con **Risp. 10 ottobre 2024 n. 197**, ha reso un parere in ordine alla disapplicazione dell'art. 10 c. 4 DM MEF 3 agosto 2017 (**Decreto ACE**), il quale prevede la sterilizzazione degli **incrementi di capitale** provenienti da soggetti non residenti in Paesi che consentono un adeguato **scambio di informazioni** (c.d. Paesi *white-list*).
