



Ace, l'aiuto alla crescita

→ Dalla contabilità ai modelli fiscali

Subito il premio per chi rafforza il capitale sociale

Gli importi dati all'impresa deducibili dal reddito già a partire da Unico 2012

Luca Gaiani

■ L'incentivo Ace trova le regole attuative in tempo utile per la chiusura dei bilanci 2011. Nel calcolo dell'Ires da imputare a conto economico, le società che nel corso del 2011 hanno incrementato il patrimonio netto devono considerare la nuova deduzione pari al 3% delle ricapitalizzazioni. Particolare attenzione deve essere posta alle sterilizzazioni e ai limiti introdotti dal Dm 14 marzo 2012, anche in chiave antielusiva.

Il percorso

Il meccanismo dell'Ace è estremamente semplice: si quantificano gli incrementi di patrimonio rispetto al 31 dicembre 2010, si calcola il 3% e si deduce questo importo dall'imponibile Ires fino eventualmente ad azzerarlo. Nella applicazione pratica, il conteggio della base Ace subisce molti vincoli e limitazioni, il che suggerisce di seguire un ben preciso percorso onde evitare errori.

Il primo passo è costituito dal calcolo degli incrementi: accantonamenti di utili e conferimenti in denaro. Occorre soffermarsi su due cose in particolare. Per gli utili, si deve verificare che la destinazione riguardi riserve diverse da quelle non disponibili. Il Dm ha precisato che sono tali soltanto le poste formate con utili non realizzati (differenze cambi da valutazione, partecipazioni valutate con l'equity method, riserve di rivalutazione di vario tipo) e quelle del tutto indisponibili (azioni proprie). La destinazione alla riserva legale genera dunque base Ace al pari delle altre, e così pure l'utile riportato a nuovo o a copertura di perdite pregresse. Per i conferimenti dei soci in denaro, oltre a calcolare il ragguglio temporale dalla data di versamento, occorre verificare che si tratti di apporti sen-

za obbligo di restituzione e non di finanziamenti. Questi ultimi valgono solo se rinunciati e partire dal giorno della rinuncia.

Si passa quindi a determinare eventuali riduzioni patrimoniali, e cioè distribuzioni di riserve e rimborsi di capitale a qualunque titolo. A differenza dei versamenti, le restituzioni si calcolano per l'intero importo anche se avvenute in corso d'anno.

I test sulle sterilizzazioni

Il test successivo riguarda l'esistenza di eventuali situazioni che comportano, come previsto dal Dm, l'abbattimento della base Ace. Si tratta di quattro cate-

gorie in due categorie: quelli da società di black list vanno sempre a decurtazione della base Ace, mentre quelli provenienti dalla white list si considerano solo se la conferente è, a sua volta, controllata dall'Italia. L'incremento dei finanziamenti erogati ad altre società del gruppo costituisce invece una "sterilizzazione" temporanea che potrà essere riassorbita negli anni seguenti se l'importo dei crediti rientra a livello del 2010. Resta il dubbio, non chiarito dalla relazione, se, come per i conferimenti, rilevino solo quelli effettuati a società italiane oppure se vadano conteggiati anche i prestiti a controllate estere.

Patrimonio netto invalicabile

L'ultimo step è il confronto tra l'incremento patrimoniale, già ridotto dalle diverse operazioni sopra descritte, con il patrimonio netto al 31 dicembre 2011. L'importo rilevante è quello che risulta dal bilancio (compreso l'utile o la perdita; le istruzioni a Unico 2012, rigo RS113, escludono l'utile, ma dovranno essere corrette) senza considerare la riserva azioni proprie. Il tetto del patrimonio netto previsto dal Dm penalizza le società in perdita qualificata e ripetuta. In presenza, infatti, di versamenti dei soci a copertura di un deficit patrimoniale (perdite superiori all'importo di capitale e riserve), verrà agevolata solo la parte di essi che eccede il sottozero (ad esempio in presenza di capitale e riserve per 1.000, una perdita di 2.500 e un versamento soci di 2.000, la base Ace si limiterà a 500). Al di fuori di questa particolare ipotesi, comunque, le perdite non riducono l'agevolazione dato che gli unici decrementi patrimoniali rilevanti solo quelli derivanti da attribuzioni di somme o valori ai soci.

29 aprile

La scadenza

Il termine per l'approvazione dei bilanci per l'esercizio 2011

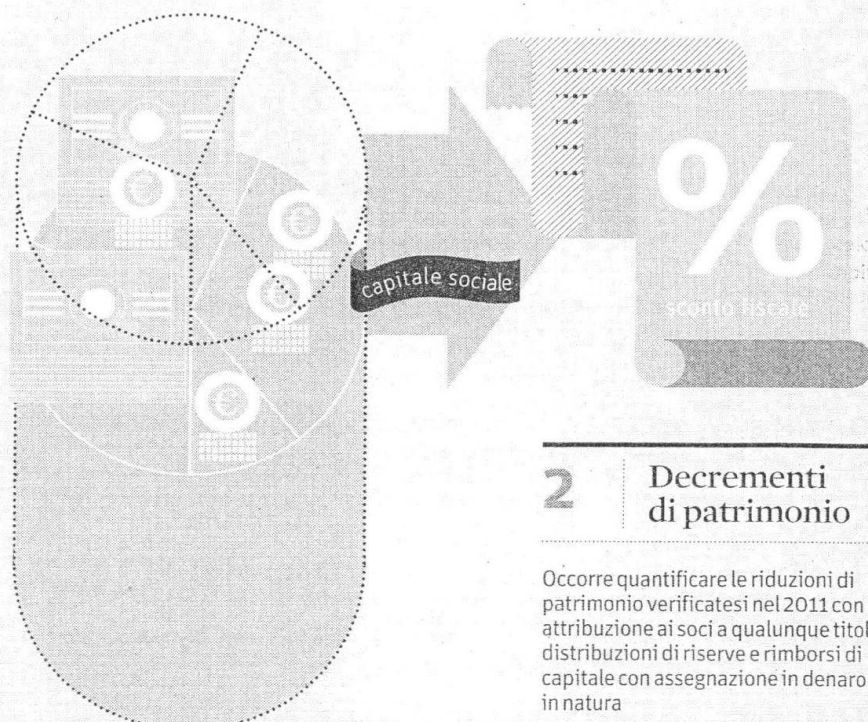
gorie di operazioni: versamenti in denaro a società controllate, acquisti di aziende e partecipazioni di controllo da altre società del gruppo, conferimenti provenienti dall'estero e infine incremento di finanziamenti a consociate. I conferimenti effettuati a controllate e a società sotto comune controllo riducono l'Ace in modo permanente e si considerano, come precisa la relazione ministeriale (chiarendo un punto controverso già all'epoca della Dit), solo se indirizzati ad altre società italiane (che cioè ne usufruiscono per la propria Ace). Per gli acquisti di aziende e di partecipazioni di controllo (che pure abbattano l'Ace in via definitiva), il Dm ha opportunamente precisato che rilevano solo quelli effettuati presso altre società del gruppo. I conferimenti dall'estero si divi-

1 Incremento patrimoniale lordo

Si parte quantificando l'importo dell'utile 2010 che è stato accantonato a una riserva disponibile, compresa la riserva legale. Si escludono solo le destinazioni a riserve da utili non realizzati (valutazione partecipazioni con il metodo del patrimonio netto e utili su cambi da valutazione) e quelle integralmente indisponibili in base alla legge. Rileva anche l'utile 2010 imputato a copertura di perdite precedenti.

Si calcola poi l'importo di conferimenti e versamenti in denaro senza obbligo di restituzione, effettuati nell'esercizio 2011.

L'importo va ragguagliato al tempo: $[\text{versamento} \times (\text{gg.} \div 365)]$. Dove gg. è il numero di giorni tra la data versamento e il 31 dicembre. Rilevano anche le rinunce incondizionate al rimborso di crediti dei soci (anche queste da ragguagliare al tempo)



2 Decrementi di patrimonio

Occorre quantificare le riduzioni di patrimonio verificatesi nel 2011 con attribuzione ai soci a qualunque titolo: distribuzioni di riserve e rimborsi di capitale con assegnazione in denaro o in natura

3 Conferimenti a società del gruppo

Si procede quindi a individuare eventuali conferimenti e versamenti in denaro effettuati a società controllate o sottoposte a comune controllo nel corso dell'esercizio 2011; il relativo importo riduce la base dell'Ace



4 Acquisti di partecipazioni

Si deve verificare se sono stati effettuati, nel 2011, acquisti o incrementi di partecipazioni di controllo già appartenenti a altre società del gruppo e in caso affermativo quantificare il relativo corrispettivo che va portato in diminuzione.

Occorre verificare se sono stati effettuati nel 2011 acquisti di aziende o rami aziendali già appartenenti a altre società del gruppo e in caso affermativo quantificare il relativo corrispettivo

5 Conferimenti dall'estero

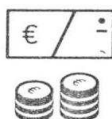
Si rilevano eventuali conferimenti in denaro provenienti da soggetti esteri a loro volta controllati da contribuenti residenti.

Vanno quindi considerati i conferimenti in denaro che sono stati effettuati alla società da soggetti esteri residenti in Paesi della black list; questi elementi riducono la base dell'incentivo



6 Crediti di finanziamento

L'ultima verifica riguarda l'incremento di crediti di finanziamento rispetto al 31 dicembre 2010 erogati a favore società controllate, controllanti e sottoposte a comune controllo; questo incremento sterilizza la base Ace



7 Confronto con il limite del «netto»

La somma algebrica di incrementi, decrementi e sterilizzazioni (incremento patrimoniale netto = 1. - 2. - 3. - 4. - 5. - 6.) si confronta con il patrimonio netto che risulta dal bilancio al 31 dicembre 2011 (Voce A del Passivo dello stato patrimoniale, dedotta la riserva azioni proprie). Si determina la base Ace che è pari al minore importo tra i due sopra indicati

8 Detassazione

Si moltiplica la base Ace per il 3%, ottenendo la deduzione dall'imponibile Ires per Unico 2012. Se la deduzione è superiore al reddito imponibile, l'eccedenza si riporta a nuovo (o si trasferisce al consolidato fiscale) senza limite di importo o di tempo. Si valuterà se stanziare su questa eccedenza le imposte differite attive

Il bonus si calcola online

Le novità sull'aiuto alla crescita economica trovano spazio anche sul sito internet del Sole 24 Ore, dove da questo pomeriggio sarà disponibile il dossier online dedicato all'Ace.

Si tratta di un dossier che integra questa guida cartacea con la possibilità per l'utente di approfondire alcune tematiche, come la compilazione della dichiarazione dei redditi alla luce delle novità sull'Ace, grazie agli esempi realizzati ad hoc.

Uno strumento molto utile a disposizione degli utenti del sito è il percorso interattivo che permette di scoprire passo per passo chi sono i sogget-

ti che possono beneficiare dell'Ace, in cosa consiste il nuovo incentivo, le modalità di determinazione dell'incentivo, le cause di sterilizzazione e il limite quantitativo.

Nel dossier trova spazio anche un calcolatore che permette di verificare quale sia la quota di aiuto spettante, caso per caso. Per ottenere il risultato è necessario inserire i dati richiesti nella colonna «Valore assoluto». I dati da inserire riguardano: l'accantonamento a riserva dell'utile 2010, il versamento dei soci in conto capitale, i decrementi del capitale proprio, il patrimonio netto al

31 dicembre 2011, i conferimenti a società controllate residenti, l'incremento di crediti da finanziamento, l'acquisto di aziende infragruppo, l'acquisto di partecipazioni infragruppo. Dopo aver inserito i dati, basterà premere il tasto "invio" per scoprire a quanto ammonta la quota Ace spettante.

Il dossier online contiene anche gli approfondimenti (che includono anche il testo del decreto ministeriale del 14 marzo 2012) e la videoguida dell'esperto che spiega le principali novità.

LA RIPRODUZIONE RISERVATA

L'iscrizione delle poste

Gli esempi

LA DOPPIA RILEVANZA

Gli incrementi del netto rilevanti sia ai fini bilancistici sia ai fini Ace

Poste del patrimonio netto	Valore contabile	Valore Ace
Capitale sociale	1.000	1.000
Accantonamento a riserva dell'utile 2010	200	200
Versamento soci in c/capitale eseguito il 1° luglio 2011	500	252
Valore complessivo patrimonio netto	1.700	1.452
Incremento rilevante Ace per il 2011	—	452
Ace spettante per il 2011	—	452 X 3% = 13,56

Nota: Nell'esempio l'accantonamento dell'utile rileva dall'inizio dell'esercizio in cui è deliberato mentre il versamento rileva dalla data di esecuzione

LA RIDUZIONE DEL PATRIMONIO NETTO

Le situazioni che riducono il netto civilistico ma non rilevano ai fini Ace

Poste del patrimonio netto	Val. contabile	Valore Ace
Capitale sociale	1.000	1.000
Accantonamento a riserva dell'utile 2010	300	300
Patrimonio netto al 31 dicembre 2011	1.300	1.300
Incremento del netto per il 2011	300	300
Ace spettante per il 2011	—	300 X 3% = 9
Perdita di esercizio 2011	200	—
Patrimonio netto al 31 dicembre 2012	1.100	1.300
Variazione del netto per il 2012	— 200	0
Ace spettante per il 2012	—	300 X 3% = 9

Nota: Nel primo caso l'accantonamento dell'utile rileva dall'inizio dell'esercizio in cui è deliberato; nel secondo la perdita di esercizio non genera decremento ai fini Ace. In ogni caso il beneficio Ace compete sull'incremento generato rispetto al patrimonio netto al 31 dicembre 2010

L'IMPATTO SOLO SUL BILANCIO

Gli incrementi del netto rilevanti ai fini bilancistici ma non ai fini Ace

Poste del patrimonio netto	Valore contabile	Valore Ace
Capitale sociale	1.000	1.000
Accantonamento a riserva dell'utile 2010	300	300
Conferimento di immobile al valore di 200	200	—
Valore complessivo patrimonio netto	1.500	1.300
Incremento rilevante Ace per il 2011	—	300
Ace spettante per il 2011	—	300 X 3% = 9

Nota: Nell'esempio l'accantonamento dell'utile rileva dall'inizio dell'esercizio in cui è deliberato mentre il conferimento in natura non rileva ai fini Ace

Doppio binario fisco-bilancio

Per il calcolo dell'agevolazione non basta il confronto annuale tra i patrimoni

Alessandro Corsini
Paolo Meneghetti

L'Ace è destinata a premiare l'incremento del patrimonio netto e quindi a incentivare la capitalizzazione delle imprese italiane tramite la leva fiscale. Tuttavia sarebbe un errore pensare che il semplice confronto tra i patrimoni netti di diversi esercizi, così come determinati nel bilancio, sia sufficiente per operare un calcolo corretto dell'agevolazione fiscale. In realtà si genera un doppio binario tra l'incremento del netto ai fini bilancistici e ai fini Ace.

Doppia rilevanza

I conferimenti in denaro e la destinazione dell'utile a riserva sono operazioni che incrementano il patrimonio netto del bilancio e rilevano ugualmente ai fini Ace

con l'unica precisazione che per i conferimenti in denaro, nell'anno in cui sono eseguiti, si ha per l'Ace un incremento parziale che va assunto con il criterio pro rata temporis, mentre ai fini contabili l'incremento è totale. Su questo primo punto va sottolineato che secondo il decreto attuativo (articolo 5, comma 4) il conferimento in denaro non rileva nel momento dell'impegno assunto dal socio (sottoscrizione), bensì nel momento dell'effettivo versamento. Anche le operazioni di distribuzione ai soci di parti del patrimonio netto (per esempio i dividendi) decrementano il dato sia ai fini del bilancio sia ai fini Ace. A questo riguardo va rimarcato che il decremento viene retrodatato ex lege all'inizio dell'esercizio in cui l'attribuzione ai soci è stata ese-

guita, ma il decreto attuativo non chiarisce se questo momento vada identificato con la data della delibera assembleare, oppure con la data del materiale incasso da parte dei soci. Per coerenza si potrebbe sostenere che similmente ai conferimenti in denaro rileva la data della effettiva erogazione ai soci, ma è indubbio che il netto contabile si riduce con la data della delibera assembleare.

Incremento «parziale»

Tra le operazioni che incrementano il patrimonio contabile ma non quello Ace vanno certamente annoverati i conferimenti in natura e la destinazione dell'utile a riserva, per quella parte della riserva che si caratterizza per indisponibilità.

In entrambi i casi sopra citati il

patrimonio netto bilancistico viene incrementato a pieno titolo mentre l'aumento è irrilevante ai fini Ace. Il concetto di indisponibilità è stato chiarito dal decreto attuativo che definisce irrilevanti le riserve veramente indisponibili (sostanzialmente solo due casi: acquisto di azioni proprie e acquisto di azioni della controllante da parte della controllata) e quelle generate da utili che non sono effettivamente realizzati ma derivano da operazioni valutative (per esempio utile su cambi o rivalutazione volontaria). Questa ultima esclusione non è definitiva ma solo temporanea: nel momento in cui l'utile sarà realizzato la riserva incrementerà il capitale proprio anche ai fini Ace, ma è necessario che la stessa riserva si sia formata, ancorché

indisponibile, a partire dal 2011.

Questa impostazione permette di affermare che la riserva legale e le riserve delle società cooperative, che non sono distribuibili, sono tuttavia perfettamente rilevanti ai fini Ace perché formate con utili effettivamente realizzati

Variazioni senza peso sull'Ace

La riduzione del patrimonio netto che non si traduce in attribuzione ai soci non riduce l'Ace. Oltre al caso della perdita di esercizio vi sono situazioni in cui l'utile è destinato a terzi diversi dai soci. È il caso, ad esempio, della quota di utile delle società cooperative destinata al fondo mutualistico o di quella destinata agli associati in partecipazione quando l'apporto dell'associato è remunerato senza transitare per il con-

to economico. Vero è che tali utili non sono destinati a riserva, ma la circostanza che non sono attribuiti ai soci farebbe propendere per la tesi che tali operazioni riducono il netto patrimoniale del bilancio ma non diminuiscono l'effetto Ace.

Operazioni non rilevanti

Tra le operazioni che non rilevano nel patrimonio contabile ma riducono l'Ace vanno annoverate quelle definite elusive, tra cui, in primo luogo, l'acquisto di aziende. Il decreto attuativo (articolo 10, comma 3) definisce meglio il perimetro di questa operazione stabilendo che essa riduce l'effetto Ace solo se l'azienda acquistata era detenuta da società controllata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Ripianamento anche con rinunce

Una correlazione molto evidente tra il bilancio di esercizio e la determinazione dell'Ace si presenta nella situazione della perdita di esercizio oggetto di ripianamento obbligatorio da parte dei soci.

Nel caso in cui l'esercizio 2011 si chiuda con una perdita di oltre un terzo del capitale sociale e di dimensioni tali da ridurre il capitale stesso al di sotto del limite legale, i soci devono operare una scelta immediata o di ripianamento tramite versamenti in conto capitale (o rinuncia a finanziamenti pregressi erogati da loro alla società), oppure mettere in liquidazione la società o infine trasformarla in società di persone.

Nel caso in cui venisse scelta la opzione del versamento dei soci a copertura della perdita saremmo di fronte a un conferimento in denaro sicuramente rilevante ai fini Ace, sempre tenendo presente la data dell'effettivo versamento per il calcolo pro rata temporis.

Il ripianamento può avvenire anche per rinuncia alla restituzione di finanziamenti precedentemente erogati dalla società ai soci, operazione che il decreto attuativo (articolo 5, comma 2) assimila ai conferimenti. La rinuncia è opportuno che venga attestata da una lettera raccomandata inviata dal socio alla società al fine di evitare il rischio della imposizione di registro.

Per determinare correttamente l'incremento del capitale proprio ai fini Ace, l'articolo 11 del decreto attuativo che stabilisce un tetto massimo dell'incremento agevolabile, pari al patrimonio netto risultante dal bilancio di

esercizio. Bisogna rilevare che una simile disposizione era presente nella vecchia normativa Dit, ma non è stata riproposta dall'articolo 1 del Dl 201/11, per cui il suo inserimento nel decreto attuativo presta il fianco a più di una critica. In tutti i casi, emerge chiaramente la necessità di quantificare correttamente il patrimonio netto per individuare il tetto massimo di computo dell'Ace. Sotto questo profilo, il patrimonio netto va individuato con criteri esclusivamente civilistici, quindi considerando tutti gli elementi che lo compongono eccezion fatta per le riserve da acquisto azioni proprie. Le differenze con il calcolo Ace sono essenzialmente rappresentate dal fatto che i versamenti si computano senza il criterio pro rata temporis e che i conferimenti in natura sono rilevanti. Se una società, con un capitale sociale di 10mila euro registra una perdita di 50mila euro che i soci ripianano con un aumento di capitale sottoscritto per il 100% ma versato il 30 aprile per il 25%, il dato rilevante ai fini Ace sarà pari a $12.500 / 12 \times 8 = 8.333$, mentre il dato massimo (patrimonio netto di fine esercizio) è pari a 10mila euro poiché in questo ambito rileva l'intero aumento di capitale sottoscritto per 50mila euro.

Allo stesso tempo nel caso di aumento di capitale eseguito in parte con conferimento in denaro, in parte con conferimento in natura, ai fini Ace rileva solo il conferimento in denaro, ma nella determinazione del tetto massimo di tale conferimento (patrimonio netto al 31 dicembre 2011) rileva anche la parte oggetto in natura.

P. Me.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

2 | SOGGETTI IRPEF

Per i conferimenti non serve la perizia

Fabio Landuzzi
Gian Paolo Ranocchi

Il decreto Ace attribuisce per i soggetti Irpef (imprese individuali e società di persone) piena rilevanza al patrimonio netto esistente alla fine dell'esercizio.

Nelle società di persone, la disciplina civilistica non codifica alcuna regola riguardo all'approvazione del rendiconto annuale, tranne che per le Sas (articolo 2320 del Codice civile). Il bilancio di questi soggetti non è inoltre vincolato ad alcuna forma e contenuto specifico e la redazione presuppone, ovviamente, l'adozione della contabilità ordinaria.

La differenza tra le attività e le passività dello stato patrimoniale esprime il patrimonio netto dell'impresa, idealmente scomponibile in due parti:

- 1) il capitale conferito in sede di costituzione o nel corso della vita dell'impresa;
- 2) l'autofinanziamento da accantonamento di utili maturati nel corso degli anni.

La natura delle poste che possono costituire il patrimonio netto dei soggetti Irpef, quindi, non è diversa da quella delle società di capitali. I conferimenti effettuati dai soci (o dall'imprenditore) possono avvenire anche in natura sebbene non occorra una perizia di stima di un esperto come per le società di capitali.

Fiscalmente l'articolo 65 del Tuir fissa le regole per qualificare i «beni relativi

all'impresa» e il loro costo fiscale che il più delle volte diverge (al ribasso) rispetto al valore contabile di iscrizione al patrimonio dell'impresa. Tale aspetto, però, pare ininfluente ai fini Ace atteso che il riferimento per la determinazione della quota di reddito detassato è comunque il netto contabile e non quello fiscale.

Le riserve possono derivare, oltre che dall'accantonamento di utili, anche da operazioni straordinarie quali, ad esempio, conferimenti o rivalutazioni (anche volontarie). Nelle società di persone e nelle imprese individuali, rispetto alle società di capitali, non sono peraltro espressamente codificati - fatto salvo quanto disposto dall'articolo 2303 del Codice civile - vincoli di indisponibilità o di indistribuibilità sulle poste del netto.

Queste laconicità delle disposizioni che regolano il bilancio dei soggetti Irpef e la semplicità delle regole applicative dell'Ace potrebbero spingere a forzare le valutazioni degli attivi per aumentare la base di netto utile alla determinazione del bonus. In attesa di conoscere il pensiero delle Entrate è bene evidenziare che tali forzature potranno comunque eventualmente essere disconosciute dal fisco tramite l'applicazione della norma generale antiabuso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

1

Finanziamenti «rinunciati»

In una società di capitali è presente un finanziamento infruttifero eseguito dai soci. Ora i soci vorrebbero rinunciare al finanziamento incrementando il patrimonio netto. L'operazione genera un incremento ai fini Ace?

L'articolo 5 comma 2 del decreto attuativo afferma che la rinuncia incondizionata al credito vantato dal socio verso la società è assimilabile al conferimento in denaro, e il comma 4 stabilisce che il momento in cui rileva l'incremento di capitale proprio è quello dell'atto di rinuncia. È consigliabile eseguire la rinuncia tramite lettera raccomandata in modo da poter far constare la data certa della stessa rinuncia.

2

Riserva non disponibile

Quando la norma dell'articolo 1 del DI 201/11 afferma che gli utili destinati a riserva sono rilevanti ai fini Ace, tranne quelli che sono allocati in riserva non disponibile, si deve intendere riserva non distribuibile o non disponibile in senso stretto?

La questione è stata risolta dal decreto attuativo che stabilisce che anzitutto gli utili collocati in riserve non disponibili in toto sono da escludere, e tali casi sono rappresentati dalle riserve collegate ad acquisto di azioni proprie o di partecipazione della controllante acquisite dalla controllata. Oltre a queste non vanno considerate le riserve derivanti da utili non effettivamente realizzati, mentre in tutti gli altri casi è possibile ottenere l'incremento anche se la riserva non è distribuibile.

3

Operazioni elusive

Le operazioni considerate elusive riducono l'Ace in capo alla società che ha eseguito il conferimento o quella che lo ha ricevuto?

Si possono verificare entrambi i casi. In genere la riduzione avviene in capo al soggetto conferente che faccia parte di un gruppo societario. In questa

ipotesi rientrano i conferimenti e gli acquisti di partecipazioni in società controllate, oltre al corrispettivo per l'acquisto di azienda da società controllata. Ancora la base Ace viene ridotta in base all'incremento dei crediti verso società controllate. Ma la riduzione può avvenire anche in capo al soggetto avente causa dell'operazione, come avviene nel caso dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti black list o dei conferimenti provenienti da soggetti white list.

4

Società di persone

Nel caso di società di persone è possibile applicare l'Ace al patrimonio netto finale o bisogna anche in questo caso determinare l'incremento dello stesso patrimonio netto?

L'articolo 8 del decreto attuativo stabilisce che per le imprese Irpef (individuali o società di

persone) che si trovano nel regime contabile ordinario l'Ace si applica sullo stock di patrimonio netto esistente alla fine di ciascun esercizio e non sull'incremento. Ciò significa che il patrimonio netto si potrebbe anche essere formato nel passato, anche non recente, come nel caso delle rivalutazioni dei beni eseguite in tre possibili scadenze tra il 2000 e il 2008. Inoltre rilevano anche l'utile di esercizio prodotto nel 2011, non essendovi in tal caso la necessità della destinazione a riserva.

L'indicazione in Unico

L'iter di calcolo che porta il bonus nel quadro «RS»

Paletti antielusivi contro le capitalizzazioni di comodo

Giacomo Albano
Luca Miele

L'Ace fa il suo ingresso in Unico 2012; il calcolo per la determinazione della nuova agevolazione finalizzata alla capitalizzazione delle imprese trova spazio nel quadro RS del modello delle società capitali. La quota di Ace che può essere portata in deduzione dal reddito complessivo netto, risultante dal quadro RS, va poi indicata nel quadro RN di determinazione dell'imposta. Regole diverse sono previste per imprese individuali e società di persone (si veda articolo in pagina). Vediamo quali sono i diversi passaggi che occorre effettuare per calcolare la quota Ace rilevante per il periodo di imposta 2011 e come gli stessi trovino evidenza nel quadro RS.

Incrementi

Costituiscono elementi positivi rilevanti i conferimenti in denaro e gli accantonamenti di utili a riserva, diversi da quelli non realmente conseguiti derivanti da operazioni di valutazione e da quelli non utilizzabili né per la distribuzione né a copertura di perdite e aumenti di capitale (rigo RS 113, colonna 1). A titolo esemplificativo, costituiscono conferimenti in denaro:

a) i versamenti eseguiti a fron-

te di ricostituzione o aumento del capitale sociale;

b) i versamenti a fondo perduto o in conto capitale (senza obbligo di restituzione), compresi quelli in conto futuro aumento di capitale;

c) i versamenti dei soci per soprapprezzo azioni o quote;

d) i versamenti per gli interessi di congruaggio effettuati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote.

I conferimenti in denaro si computano a partire dalla data del versamento. Sono considerate conferimenti in denaro anche le rinunce a crediti di natura finanziaria da parte dei soci. Costituiscono accantonamenti di utili a riserva rilevanti ai fini del beneficio, ad esempio, la riserva legale, la riserva statutaria, la riserva facoltativa, le riserve indivisibili effettuate dalle cooperative e loro consorzi e le riserve in sospensione d'imposta delle reti d'impresa.

Rilevano anche gli utili portati a nuovo o quelli destinati direttamente a copertura di perdite. Restano, invece, escluse dall'agevolazione, ad esempio:

a) la riserva da equity method;

b) la riserva per differenze su cambi;

c) la riserva per rivalutazioni volontarie;

d) le riserve dei soggetti Ias all'articolo 6 del Dlgs 38/2005.

Decrementi

Gli elementi negativi sono costituiti dalle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti (rigo RS 113, colonna 2).

Costituiscono, quindi, decrementi sia la devoluzione di riserve di utili sia quella di capitale o riserve di capitale (ad esempio, riduzione del capitale sociale o di voci del patrimonio assimilate al capitale). Diversamente, non assumono rilevanza come decremento le riduzioni del patrimonio derivanti da perdite.

Riduzioni antielusive

Una volta effettuata la somma algebrica di incrementi e decrementi del capitale proprio, la stessa va ridotta per effetto delle norme antielusive previste dall'articolo 10 del decreto di attuazione (acquisizione di aziende infragruppo, conferimenti in denaro a società controllate - rigo RS 113, colonna 3). Si tratta di alcune operazioni specifiche effettuate prevalentemente tra società appartenenti al medesimo gruppo al verificarsi delle quali opera in modo "automatico" un meccanismo di neutralizzazione della base di calcolo dell'Ace al fine di evitare "capi-

talizzazioni di comodo".

Limite del patrimonio netto

La somma algebrica di incrementi e decrementi non può comunque superare il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine dell'esercizio (rigo RS 113, colonna 5). Il patrimonio netto va considerato al lordo dell'utile di esercizio (articolo 11 del decreto attuativo); al riguardo, sussiste una distonia con le istruzioni a Unico 2012 che, invece, inducono a considerare il patrimonio al netto dell'utile di esercizio. Il minore tra somma algebrica di incrementi e decrementi, al netto delle riduzioni, e patrimonio netto costituisce la base Ace su cui applicare il 3% (rigo RS 113, colonna 7); il risultato (rendimento nozionale del nuovo capitale proprio) costituisce la quota Ace (rigo RS 113, colonna 10) che può essere riportata nel quadro RN ad abbattimento del reddito complessivo netto (rigo RN 6, col. 3).

Eccedenza Ace

Se il reddito complessivo netto è inferiore alla quota Ace spettante, l'eccedenza di tale quota può essere portata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi di imposta successivi (rigo RS 113, colonna 11).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

MARKS



Capitale sociale	euro 400.000
Riserve di utili	euro 186.240
Utile esercizio 2011	euro 46.340
Prelevamento soci	euro 100.000
Totale patrimonio netto	euro 532.580

- Il rendimento nozionale spettante è pari a $532.580 \times 3\% = 15.977$
- L'utile fiscale 2011, per effetto di alcune riprese in aumento, è pari a 72.740 euro

La compilazione del quadro RF avverrà come segue:

Determinazione del reddito	RF48 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE										0,00				
	RF49 SOMMA ALGEBRICA (A o - B) + C + D - E										72.740,00				
	RF50 Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5										Reddito minimo	1	0,00	2	0,00
	RF51 Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5														0,00
	RF52 REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA)										Perdite non compensate	1	0,00	2	72.740,00
	RF53 Erogazioni liberali														0,00
	RF54 Proventi esenti														0,00
											Perdite pregresse				
	REDDITO D'IMPRESA (o PERDITA)		1	In misura limitata	2	In misura piena	3	Differenza	4	ACE	5				
			1	0,00	2	0,00	3	72.740,00	4	15.977,00	5	56.763,00			

La detassazione coinvolge tutto il patrimonio netto

Paolo Meneghetti
Gian Paolo Ranocchi

Per le società di persone e le imprese individuali non occorre considerare la variazione in aumento del capitale proprio investito rispetto al dato del 31 dicembre 2010, ma tutto il patrimonio netto esistente alla chiusura del periodo. Su questo dato, a prescindere dal fatto che si tratti di patrimonio di vecchia o nuova formazione, si applica il coefficiente nozionale del 3% al fine di isolare la quota di reddito detassata. La gestione in dichiarazione dei redditi 2012 dell'Ace per i soggetti Irpef rispecchia il sistema brevemente tracciato.

Il punto di partenza, per tutti i modelli, è costituito dall'apposito prospetto contenuto nel quadro RS.

Per le società di persone il prospetto di monitoraggio Ace (RS45) si compone di 7 box finalizzati a quantificare la quota di detassazione spettante

e a recepire l'eventuale quota di detassazione trasmessa da altri soggetti. Le società di persone, una volta che hanno provveduto a quantificare l'agevolazione fruibile, provvedono a compensare la quota di reddito detassato con il reddito complessivamente imponibile direttamente nel quadro RF55 (la quota Ace deve essere indicata nel box 4) e attribuiscono ai soci il reddito tassabile trasferendo l'importo del rigo RF55 nel quadro RN (RN1). L'eventuale eccedenza del rendimento rispetto al reddito imponibile andrà attribuita al socio ed evidenziata dalla società nell'apposito rigo RN21 del modello Unico SP. Il citato rendimento eccedente attribuito al socio persona fisica andrà da quest'ultimo evidenziato nel rigo RS37 della propria dichiarazione dei redditi indicando in colonna 5 il codice fiscale del soggetto trasparente che ha attribuito il

rendimento nozionale eccedente e, in colonna 6, il relativo importo. Per le persone fisiche il prospetto (rigo RS37) è composto da 11 box nei quali oltre alla quantificazione del rendimento nozionale spettante deve essere evidenziata anche l'eventuale eccedenza Ace che non ha trovato capienza nel reddito d'impresa imponibile nell'anno. Lo stesso quadro RS deve essere utilizzato anche per recepire la quota Ace eventualmente maturata e non fruita da altri soggetti. Per le imprese individuali l'Ace maturata come evidenziata nel quadro RS confluisce nel quadro RN (RN1, colonna 5) andando direttamente a nettizzare il reddito imponibile.

Dall'analisi delle istruzioni alla compilazione del quadro RS emerge che nel box denominato "Riduzioni" del prospetto Ace contenuto nel quadro RS (colonna 2), devono essere evidenziate

esclusivamente le diminuzioni del patrimonio netto derivanti dall'applicazione di una delle disposizioni antielusive stabilite dal decreto attuativo. In presenza di eventuali prelievi effettuati dai soci o dall'imprenditore è da ritenere, pertanto, che gli stessi andranno portati a diretta decurtazione dell'importo del "Patrimonio netto 2011" da evidenziare nella colonna 1 del prospetto.

Una delle questioni maggiormente critiche nella gestione dell'agevolazione per i soggetti Irpef è quella legata al fatto che l'Ace concorre alla formazione del reddito complessivo, ai fini della determinazione dell'aliquota di tassazione applicabile, nonché per il computo delle detrazioni per carichi di famiglia, da lavoro, per oneri e per canoni di locazione spettanti.

Sul punto è utile segnalare come tale aspetto dovrà essere gestito direttamente dal software compilativo il quale dovrà preoccuparsi di quantificare l'imposta dovuta e le detrazioni spettanti avendo riguardo non al reddito imponibile ma bensì facendo riferimento al reddito complessivo al lordo della riduzione Ace.

In regime di trasparenza l'agevolazione arriva ai soci

Bruno Izzo

Le società partecipate in regime di trasparenza possono attribuire l'Ace ai propri soci. È quanto si evince dalle istruzioni per la compilazione del modello Unico SC 2012.

La società partecipata determina la propria quota Ace in modo analogo a qualsiasi altro soggetto nell'ambito del prospetto contenuto nel rigo RS113 del modello Unico SC, deducendola dal reddito complessivo netto, ossia dal reddito al netto delle perdite pregresse, dichiarato nel rigo TN4, colonna 3, e fino a concorrenza dello stesso.

L'eventuale eccedenza che non trova capienza nel reddito

complessivo netto, anziché essere riportata in avanti ad incremento della quota Ace del successivo esercizio (come è consentito, invece, a tutti gli altri soggetti non aderenti a regimi speciali di determinazione del reddito), è attribuita a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. L'eccedenza è riportata nel rigo TN17 ed è pari alla differenza tra l'importo di cui al rigo RS113, colonna 10, e quello di cui al rigo TN4, colonna 3. Tale importo costituisce l'ammontare dell'agevolazione attribuita ai soci.

In tal modo, si dà la possibilità di fruire dell'intera

quota Ace della società partecipata, ancorché questa non trovi capienza nel suo reddito complessivo netto, favorendo i soggetti in regime di trasparenza fiscale. La quota Ace attribuita ai soci, in via definitiva si cumula con quella propria di ciascun socio, scontando le regole generali di utilizzo previste dalla disciplina per i soggetti Ires o Irpef, a seconda, rispettivamente se la partecipata è in regime di trasparenza (ex articoli 115 o 116 del Tuir).

Per i soggetti Ires, nella colonna 10 del rigo RS113 va riportato l'importo del rendimento nozionale

complessivo (pari alla somma tra l'importo determinato in proprio indicato in colonna 7 e quello ricevuto a propria volta dai soggetti partecipati indicato in colonna 9) da utilizzare a scomputo del proprio reddito complessivo netto. L'eventuale eccedenza è riportata in avanti. In tale ultimo caso, di fatto, il riporto in avanti dell'Ace è traslato dalla partecipata al socio.

Per i soggetti Irpef, nella colonna 6 del rigo RS37 del Fascicolo 3 del modello Unico PF 2012 va riportato l'importo del rendimento nozionale ricevuto dalla partecipata in regime di trasparenza fiscale ex articolo 116 del Tuir e cumulato con il proprio (colonna 4). La somma va indicata in colonna 7 ed è utilizzata a scomputo dei redditi d'impresa (indicati in colonna 9). L'eventuale eccedenza è riportata in avanti e indicata in colonna 11.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

3 | IL CONSOLIDATO

Tre passaggi sulle eccedenze

Fabio Landuzzi

Nel consolidato fiscale vi sono tre livelli di calcoli Ace:

1) ogni società determina il proprio bonus Ace e diminuisce l'imponibile trasferito alla fiscal unit;

2) se c'è un'eccedenza di bonus Ace non utilizzata, se c'è capienza questa passa alla fiscal unit;

3) la consolidante calcola l'imponibile complessivo del gruppo, tenendo conto anche dei bonus Ace ricevuti.

Su questi tre livelli sono pensati i quadri dei modelli

dichiarativi.

Ogni società partecipante deve riassumere i dati Ace nel Rigo RS113 del modello Unico. La struttura è abbastanza semplice: nei campi da 1 a 3 vanno inseriti i valori di incrementi, decrementi e riduzioni (queste ultime, per via delle disposizioni antielusive del decreto attuativo); la somma algebrica di questi valori confluisce nel campo 4 che rappresenta la base Ace aritmetica del periodo. Se il campo 4 è pari o minore di zero, la compilazione

si interrompe qui. Se invece il valore del campo 4 è positivo, si prosegue con il test del limite del patrimonio netto (articolo 11, decreto attuativo). Nel campo 5 va riportato l'importo del patrimonio netto del bilancio 2011, senza contare la riserva azioni proprie. Si può così chiudere il primo livello di calcolo: il minore fra l'importo del campo 4 (base Ace aritmetica) e del campo 5 (patrimonio netto) rappresenta la base Ace effettiva del periodo che si indica al campo 6. A questa si applica il rendimento nozionale del 3% e si ottiene - campo 7 - il bonus Ace 2011 (da riportare al campo 3 del Rigo GN6, quadro GN).

Se il bonus Ace (campo 7) supera l'imponibile di periodo, si entra nel secondo livello di calcolo: l'eccedenza di bonus

Ace, se trova capienza nel reddito imponibile del gruppo (da quadro CN del modello Cnm della consolidante), deve essere indicata nel quadro GN, al Rigo GN22, per essere trasferita. La differenza non trasferita alla fiscal unit va poi esposta nel campo 11, Rigo RS113, per il suo riporto a nuovo.

Nel terzo livello di calcolo, quello della fiscal unit, le eccedenze Ace ricevute da ogni società vanno indicate nella sezione XII del modello Cnm, al Rigo NX74 (consolidante), e al Rigo NX75 e seguenti (consolidate). La loro somma, che è l'eccedenza di bonus Ace utilizzata dalla fiscal unit, confluisce nel campo 2 del Rigo CN4 del modello Cnm, per ridurre l'imponibile Ires della fiscal unit.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

BASE ACE

È l'incremento di capitale proprio rilevante ai fini dell'agevolazione risultante dalla somma algebrica di elementi positivi e negativi. Gli elementi positivi sono i conferimenti in denaro e gli accantonamenti di utili a riserva. Gli elementi negativi sono tutte le attribuzioni di patrimonio ai soci, in denaro o in natura. Da tale somma si devono portare in deduzione gli importi derivanti dall'applicazione di norme antielusive (ad esempio il corrispettivo per acquisto di azienda o di partecipazioni di controllo infragruppo). Il risultato si confronta con il patrimonio netto risultante al termine dell'esercizio e il minore dei due importi costituisce la base Ace.

CAPITALIZZAZIONI A CASCATA

È l'operazione mediante la quale a fronte di una sola immissione di denaro sarebbe teoricamente possibile fruire più volte dell'agevolazione. È il caso, ad esempio, della società A che riceve conferimenti in denaro dai propri soci e che, quindi, potrebbe fruire dell'Ace e che, a sua volta, provvede ad apportare denaro in una controllata B. In questo caso opera una norma antielusiva espressamente prevista, finalizzata a evitare la duplicazione del beneficio, che neutralizza l'agevolazione in capo a conferente (A) e la attribuisce al solo soggetto conferitario (B).

CONFERIMENTI

Si considerano conferimenti in denaro gli apporti per aumento del capitale sociale o ricostituzione dello stesso, le rinunce dei crediti da parte dei soci, la compensazione di crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale, i versamenti a fondo perduto o in conto capitale, compresi quelli in conto futuro aumento di capitale, i versamenti dei soci per sopraprezzo azioni o quote, i versamenti per gli interessi di congruaglio effettuati dai sottoscrittori di azioni. Non si considerano conferimenti in denaro i finanziamenti dei soci in quanto gli stessi costituiscono debiti della società.

RENDIMENTO NOZIONALE

Sulla base Ace è riconosciuto un rendimento calcolato con una determinata percentuale che incorpora il rischio di impresa. Questo rendimento, che per i primi tre periodi di applicazione della norma è fissato al 3%, genera una deduzione dall'imponibile Ires (o Irpef) valida nell'anno dell'aumento e in ciascun esercizio successivo fino a quando il patrimonio non diminuisce a seguito di assegnazioni o rimborsi ai soci. Considerando l'aliquota Ires del 27,5%, il risparmio fiscale effettivo dell'Ace (con il rendimento del 3%) è, per ogni anno, pari allo 0,825% dell'incremento patrimoniale. Ad esempio, dopo tre anni, un aumento del capitale di un milione consente un