



Carlo Cecchi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Filippo Rosi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Elena Mannelli

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 12 ottobre 2021

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

Circolare n. 34/2021

Oggetto: ACE innovativa (cosiddetta "super ACE") - sintesi della disciplina e comunicazioni all'Agenzia delle Entrate

Con l'art. 19, commi 2 - 7, del D.L. 73/2021 (cosiddetto "Sostegni-bis"), convertito nella L. 106/2021, è stata potenziata, in via transitoria, la disciplina dell'ACE, prevedendo che gli incrementi rilevati nel solo 2021 possano beneficiare di un coefficiente di remunerazione potenziato al 15% in luogo dell'1,3% ordinario (cosiddetta "super ACE").

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 238235 del 17.9.2021, emanato in attuazione della suddetta disciplina, individua modalità e termini per la comunicazione preventiva all'Agenzia stessa ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta derivante dalla trasformazione del rendimento nozionale.

Ambito soggettivo

Possono beneficiare della “super ACE” tutti i soggetti titolati a fruire dell’ACE, e quindi sia i soggetti IRES, sia i soggetti IRPEF (questi ultimi, a condizione che adottino il regime contabile ordinario).

Ambito temporale

La “super ACE” spetta solo con riferimento al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020. Si tratta, quindi, di:

- 2021, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare;
- periodo 2021/2022, per i soggetti con periodo d’imposta “a cavallo”.

Base di calcolo

La base di calcolo della “super ACE” è rappresentata, per il solo periodo agevolato (2021, ovvero 2021/2022), dalla *“variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d’imposta precedente”*. In prima approssimazione, quindi, la base di calcolo è pari alla differenza tra:

- base ACE al 31.12.2021 (o al termine dell’esercizio 2021/2022, per i “non solari”);
- base ACE al 31.12.2020 (o al termine dell’esercizio 2020/2021, per i “non solari”).

Incrementi rilevanti

Presupposto per beneficiare della “super ACE” è l’effettuazione di incrementi patrimoniali quali:

- conferimenti in denaro dei soci (aumenti di capitale, versamenti in conto capitale, ecc.);

- rinunce dei soci ai crediti;
- accantonamento di utili a riserva.

Ragguaglio ad anno - esclusione

Per il 2021, gli incrementi patrimoniali rilevano ai fini dell'agevolazione per l'intero ammontare.

Tale previsione riveste particolare importanza per gli incrementi realizzati con conferimenti dei soci in denaro, i quali in assenza di tale previsione di favore sarebbero stati computati *pro rata temporis*, in base alla data di effettivo versamento.

Limite di 5 milioni di euro

La variazione in aumento agevolabile con la cosiddetta "super ACE" rileva per un ammontare massimo di 5 milioni di euro, indipendentemente dall'importo del Patrimonio netto risultante dal bilancio.

Il rendimento nozionale massimo ammonta, quindi, a 750.000,00 euro, a cui corrisponde un risparmio d'imposta massimo, per i soggetti IRES, di 180.000,00 euro.

L'eventuale eccedenza è agevolata con l'ACE "ordinaria" (con coefficiente dell'1,3%).

Calcolo del beneficio

Il beneficio fiscale corrispondente alla "super ACE" è fruito dall'impresa, alternativamente:

- secondo le regole ordinarie dell'ACE, sotto forma di reddito detassato che va a ridurre la base imponibile IRES o IRPEF;
- quale credito d'imposta, calcolato applicando al rendimento nozionale del 2021 le aliquote IRPEF o IRES.

La materiale quantificazione del beneficio non varia a seconda dell'opzione prescelta, ma nel secondo caso esso è fruito in via anticipata.

Utilizzo super ACE a riduzione del reddito imponibile

In questo caso, il reddito detassato è computato applicando alla base di calcolo il coefficiente del 15%.

Ad esempio, se una srl può fare valere per il 2021 l'accantonamento a riserva dell'utile del 2020, per complessivi 340.000,00 euro, e un versamento dei soci (in qualsiasi data effettuato) per complessivi 500.000,00 euro, il beneficio è calcolato come segue.

Parametro	Importo
Base di calcolo	$340.000 + 500.000 = 840.000$
Rendimento nozionale	$840.000 \times 15\% = 126.000$
Risparmio d'imposta (IRES)	$126.000 \times 24\% = 30.240$

A seguito di un reddito detassato (rendimento nozionale) di 126.000,00 euro, si realizza un risparmio in termini di IRES di 30.240,00 euro.

Il risparmio si monetizza in sede di versamento del saldo IRES relativo al 2021 (giugno/luglio del 2022).

Utilizzo super ACE sotto forma di credito d'imposta

In alternativa all'utilizzo a riduzione del reddito imponibile, la "super ACE" può essere usufruita sotto forma di credito d'imposta. Il calcolo del beneficio è effettuato applicando al rendimento nozionale le aliquote IRPEF o IRES in vigore per il 2020 (o per il 2020/2021 per i "non solari").

Nessun effetto ha, quindi, una eventuale variazione dell'aliquota che dovesse essere stabilita di qui in avanti, ma con efficacia retroattiva al 2021.

Riprendendo i parametri di riferimento dell'esempio di cui sopra, il beneficio è calcolato come segue.

Parametro	Importo
Base di calcolo	$340.000 + 500.000 = 840.000$
Rendimento nozionale	$840.000 \times 15\% = 126.000$
Credito d'imposta	$126.000 \times 24\% = 30.240$

A seguito di un reddito detassato (rendimento nozionale) di 126.000,00 euro, il credito d'imposta ammonta a 30.240,00 euro (importo ottenuto applicando al rendimento nozionale l'aliquota IRES del 24%).

Come evidenziato dalle istruzioni al modello per le "comunicazioni ACE" approvate con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 238235/2021, gli intermediari finanziari soggetti ad addizionale IRES con aliquota del 3,5% *"tengono conto, al fine della determinazione del credito d'imposta, anche della relativa aliquota"*.

Il credito d'imposta è, quindi, determinato per tali soggetti con l'aliquota "cumulata" del 27,5%.

Per i soggetti IRPEF, la conversione è effettuata con le aliquote IRPEF dell'art. 11 del TUIR.

Riprendendo l'esemplificazione della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21 del 3.6.2015 (par. 2.2) riferita all'ACE "ordinaria", se il rendimento nozionale ammonta a 126.000,00 euro, il credito è così computato:

- 3.450,00 euro, ottenuti applicando l'aliquota del 23% (primo scaglione) fino a 15.000,00 euro;
- 3.510,00 euro, ottenuti applicando l'aliquota del 27% (secondo scaglione) da 15.000,00 a 28.000,00 euro;
- 10.260,00 euro, ottenuti applicando l'aliquota del 38% (terzo scaglione) da 28.000,00 a 55.000,00 euro;
- 8.200,00 euro, ottenuti applicando l'aliquota del 41% (quarto scaglione) da 55.000,00 a 75.000,00 euro;
- 21.930,00 euro, ottenuti applicando l'aliquota del 43% (quinto scaglione) per la parte eccedente 75.000,00 euro e sino a 126.000,00 euro.

Il calcolo di cui sopra, che di fatto rappresenta una sorta di "IRPEF virtuale", porta quindi ad un credito d'imposta per complessivi 47.350,00 euro.

L'art. 19 del D.L. 73/2021 non individua in modo puntuale il soggetto titolato ad utilizzare il credito d'imposta nel caso delle società di persone, ed in particolare se lo stesso sia individuabile nella società o nei soci.

La lettura delle istruzioni al modello di comunicazione da presentare all'Agenzia delle Entrate (*sub* "Determinazione del credito d'imposta") sembrano individuare tale soggetto nella società di persone.

Il credito d'imposta può essere, alternativamente:

- utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione nel modello F24;
- richiesto a rimborso;
- ceduto a terzi.

L'art. 19, commi 3 e 7, del D.L. 73/2021 prevede una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate per avvalersi del credito d'imposta, le cui modalità, termini e contenuto sono state stabilite dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 238235 del 17.9.2021.

In particolare:

- la comunicazione (cosiddetta "comunicazione ACE") deve essere presentata, con modalità esclusivamente telematiche, dal 20.11.2021 e fino alla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 (quindi, fino al 30.11.2022, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare);
- la stessa può essere inviata con riferimento ad uno o più incrementi del capitale proprio; in caso di incrementi successivi, possono essere presentate ulteriori comunicazioni, senza riportare gli incrementi indicati nelle comunicazioni già presentate;
- entro 30 giorni dalla data di presentazione delle singole comunicazioni, l'Agenzia delle Entrate comunica agli istanti il riconoscimento o il diniego del credito d'imposta;
- se il credito d'imposta è superiore a 150.000,00 euro, occorre effettuare le verifiche antimafia di cui al D.Lgs. 159/2011 (in pratica, deve essere compilato il quadro A del modello di comunicazione).

Le imprese interessate possono, inoltre, rettificare una comunicazione già inviata (in questo caso, la comunicazione rettificativa sostituisce integralmente quella originaria) o rinunciare integralmente al credito d'imposta.

Nella sezione "Determinazione del credito d'imposta" occorre inserire:

- dati riferiti a natura del soggetto che richiede il credito d'imposta;
- se il soggetto non ha periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, data di inizio e data di fine del periodo d'imposta;
- dati necessari alla liquidazione del credito d'imposta, rappresentati dalla variazione in aumento, dal rendimento nozionale e dal credito stesso.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, dal giorno successivo a quello:

- in cui è effettuato il versamento del conferimento in denaro;
- in cui è intervenuta la rinuncia ai crediti;
- della delibera con cui l'assemblea ha deciso di destinare a riserva l'utile di esercizio.

In ogni caso, si deve tenere conto che nessuna comunicazione può essere presentata prima del 20.11.2021 e che l'Agenzia delle Entrate può riservarsi sino a 30 giorni per il riconoscimento del credito d'imposta, per cui anche conferimenti o accantonamenti effettuati nella prima parte del 2021 si risolveranno in crediti d'imposta utilizzabili non prima di dicembre dello stesso anno.

Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Se il credito utilizzato in compensazione eccede l'ammontare massimo fruibile, anche tenendo conto di precedenti utilizzi, il modello F24 è scartato.

Casi di recupero dell'agevolazione

Il beneficio fiscale è recuperato se, nei due periodi d'imposta successivi a quello agevolato (quindi, entro il 31.12.2023, per i soggetti "solari"), la società procede a riduzioni del Patrimonio netto diverse dalle perdite di esercizio (di fatto, alla distribuzione di riserve pregresse).

Pur in assenza di indicazioni espresse da parte del testo di legge, non dovrebbe esservi alcun obbligo di "riversamento" del risparmio fiscale fruito se, pur a fronte di distribuzioni, la società rileva incrementi almeno di pari ammontare (ad esempio, se viene distribuita nel 2022 una riserva per 80.000,00 euro, ma sempre nel 2022 è accantonato l'utile del 2021 ipotizzato in 81.000,00 euro, non vi dovrebbe essere alcun recupero dell'agevolazione fruita).