

PROGRAMMA MODULO SPECIALE ESAME DI STATO 2023

Focus su temi di fiscalità diretta

16.6.2023

Umberto Terzuolo

ACE e riversamento SuperACE



Overview sull'agevolazione:

- Disposizione agevolativa che individua una quota di reddito imponibile da non assoggettare a tassazione applicando un coefficiente di remunerazione all'incremento di Patrimonio netto contabile rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo di imposta al 31.12.2010 (senza l'utile d'esercizio).
- Norma che è stata interessata da una modifica nel corso dell'anno 2021 (la c.d. SuperACE) che può avere ancora effetti nel 2022 e 2023 per via dell'eventuale riversamento.
- Il mod. REDDITI SC 2023 per l'anno 2022 ha riservato una specifica sezione del quadro RS in cui indicare l'eventuale riversamento del credito.

ACE e riversamento SuperACE



Ambito soggettivo:

- Società di capitali, entri commerciali e stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti
- Persone fisiche che esercitano l'attività di impresa, le s.n.c. e le s.a.s. purchè in contabilità ordinaria

Esclusioni soggettive:

- Società o imprenditori assoggettati a fallimento
- Società assoggettate a procedure di liquidazione coatta o ad amministrazione straordinaria di grandi imprese
- Società o imprenditori che svolgono attività agricola e determinano il reddito ex art. 32 Tuir

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – gli incrementi:

- Rilevano i conferimenti in denaro a fronte di
 - Ricostituzione o aumento di capitale sociale (non semplice sottoscrizione)
 - Versamenti a fondo perduto
 - Versamenti in conto capitale
 - Versamenti soci a titolo di sovrapprezzo per emissione di azioni/quote
- Rilevano le compensazioni di crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale sociale
- Rilevano le rinunce incondizionate dei soci alla restituzione dei crediti di natura finanziaria vantati verso la società

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – gli incrementi:

- Non rilevano i conferimenti in natura (ad esempio un conferimento d'azienda che comporta un incremento del capitale sociale)
- Non rilevano i finanziamenti infragruppo perché non interessano poste di Patrimonio netto
- Rilevano gli utili accantonati a riserva, eccezion fatta per le riserve indisponibili quali
 - Riserve formate con utili non realmente conseguiti (da processi valutativi)
 - Riserve non distribuibili né utilizzabili per aumenti di capitale o copertura di perdite
 - Esempi: riserve utili su cambi non realizzati, riserve da valutazione partecipazioni al P.Netto, riserve di rivalutazione volontarie

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – gli incrementi:

- Nel caso di riserve da rivalutazione, l'indisponibilità viene meno con effetto sull'ACE quando il bene rivalutato viene ceduto o per effetto dell'ammortamento civilistico (disallineato rispetto a quello fiscale).

Rilevanza temporale per l'anno di incremento:

- Accantonamenti di utili: no *pro rata temporis*
- Conferimenti in denaro: data di versamento
- Incrementi da rinuncia crediti: data dell'atto di rinuncia
- Incrementi da compensazione crediti con aumenti di capitale: data di effetto della compensazione

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – i decrementi e le riduzioni:

- La base di calcolo ACE si riduce per effetto di diminuzioni di capitale proprio a seguito di:
 - Riduzioni di P.Netto con attribuzioni di riserve ai soci (riserve pregresse, non la distribuzione di utili dell'esercizio o la copertura delle perdite)
 - Riduzioni di P.Netto per effetto di acquisto di azioni proprie
 - sia nei casi particolari ex art. 2357bis, quali ad es. per ridurre il capitale con annullamento delle stesse
 - sia nei casi ordinari ex art. 2357 quali ad es. acquisto nei limiti della variazione in aumento formata da utili che hanno incrementato la base ACE (da sterilizzare in caso di successiva rivendita)

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – i decrementi e le riduzioni:

- La base di calcolo ACE si riduce per effetto di diminuzioni di capitale proprio a seguito di:
 - Acquisti di partecipazioni in società controllate
 - Acquisiti di aziende o rami
 - Incremento di consistenze di titoli o valori mobiliari

Rilevanza temporale dei decrementi:

- Per tutte le variazioni in diminuzione dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – i decrementi e le riduzioni:

- Oltre alle variazioni in diminuzione, vi sono anche delle clausole antiabuso che riducono le variazioni in aumento in presenza di operazioni con società appartenenti ad un gruppo (società di persone incluse):
 - Conferimenti in denaro a favore di società del gruppo
 - Acquisto di partecipazioni in società controllate appartenenti al gruppo
 - Acquisto di aziende o rami da società del gruppo
 - Incremento dei crediti da finanziamento nei confronti di società del gruppo
 - Conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in paradisi fiscali

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – le riduzioni della base ACE:

- Riducono la base su cui calcolare l'agevolazione anche l'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliare diversi dalla partecipazioni rispetto a quelli presenti nel bilancio al 31.12.2010.
- Per titoli e valori mobiliari si intendono valori negoziabili sui mercati regolamentati:
 - Azioni di società o titoli equivalenti
 - Obbligazioni o titoli di debito
 - Titoli negoziati che permettono di acquisire azioni o obbligazioni
 - Titoli con sottostanti azioni, obbligazioni, valute, tassi di interesse, rendimenti, merci, indici
 - Organismi di investimento collettivo del risparmio e polizze assicurative

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – le riduzioni della base ACE:

- Non rientrano nella categoria e pertanto non riducono la base ACE:
 - Contratti di pronti contro termine
 - Finanziamenti infragruppo mediante acquisto di titoli emessi da soggetti del gruppo
 - Partecipazioni
- Rileva il valore indicato a bilancio: pertanto, nel caso di titoli iscritti nell'attivo circolante, assumerà valore anche la componente valutativa salvo l'applicazione della deroga fruibile per il bilancio 2022 introdotta dal DL 73/2022.

ACE e riversamento SuperACE



Determinazione ACE per soggetti IRES – il limite del Patrimonio netto:

- La variazione in aumento non puoi accedere al patrimonio netto risultante dal relativo bilancio includendo:
 - l'utile di esercizio calcolando il carico fiscale teorico che non tiene conto dell'agevolazione
 - la perdita di esercizio
 - al netto della riserva di azioni proprie

Determinazione ACE per soggetti IRES – la quantificazione dell'agevolazione:

- 1,3% dell'incremento di capitale proprio (compreso quello generato nel 2021) rispetto al P.Netto al 31.12.2010 (o tutto il patrimonio iniziale per le newco), riduce il reddito complessivo direttamente in RN6 col.6. ed è riportabile a nuovo se non fruita o trasformabile in crediti IRAP in 5 quote annuali.

Il riversamento della SuperACE



- La fruizione della “superACE” (agevolazione ACE ordinaria con un coefficiente di remunerazione del 15% per gli incrementi effettuati nel 2021 eventualmente trasformabile in credito di imposta) prevedeva un periodo di osservazione biennale, ossia 2022-2023.
- Il riversamento non scatta in automatico in caso di distribuzione ai soci di riserve se, contemporaneamente, queste vengono incrementate con accantonamenti di utili o conferimenti in denaro).
- Nel caso di fruizione della “superACE” a riduzione dell’imponibile 2021, se nel 2022 o 2023 la variazione in aumento del capitale proprio risulta essere inferiore a quella esistente al 31.12.2021, scatta l’obbligo di riversamento sottoforma di un incremento del reddito imponibile pari al 15% della differenza tra i due incrementi.

Il riversamento della SuperACE



- Nel caso di fruizione della “superACE” sotto forma di credito di imposta, se nel 2022 o 2023 la variazione in aumento del capitale proprio risulta essere inferiore a quella del 31.12.2021, scatta l’obbligo di riversamento del credito di imposta (integralmente o parzialmente) calcolato con l’aliquota ordinaria IRES da applicare alla super deduzione del 15% fruita sottoforma di riduzione del reddito imponibile pari al 15%.