

Super ACE

Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020

Giacomo Manzana Elena Iori   

ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

Super ACE - Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020

2. Nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, per la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, **l'aliquota percentuale** di cui alla lettera b) del *comma 287 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160*, è pari al 15 per cento. Nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, gli incrementi del capitale proprio **rilevano a partire dal primo giorno del periodo d'imposta**. Ai fini del presente comma la variazione in aumento del capitale proprio rileva per un ammontare massimo di 5 milioni di euro indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

3. Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, la deduzione del rendimento nozionale di cui all'*articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 22 dicembre 2011, n. 214*, valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale di cui al comma 2 corrispondente agli incrementi di capitale proprio di cui al medesimo comma 2, **può essere alternativamente fruita tramite riconoscimento di un credito d'imposta** da calcolarsi applicando al rendimento nozionale sopra individuato, 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*, in vigore nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020. Il credito d'imposta può essere utilizzato, previa comunicazione all'Agenzia delle entrate da effettuarsi ai sensi del comma 7, secondo le modalità stabilite al comma 6, **in corso d'anno dal giorno successivo a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o dal giorno successivo alla rinuncia o alla compensazione di crediti ovvero dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio.**

Super ACE - Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020

IN CASO DI CREDITO D'IMPOSTA MANTENERLO PER 2 ANNI

4. **Già da subito** Nel caso di applicazione del comma 3 [credito d'imposta], **qualora la differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio riferita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e quella riferita al periodo d'imposta precedente** risulti inferiore agli incrementi sui quali si è usufruito del credito d'imposta ai sensi del comma 3, il credito d'imposta è restituito in proporzione a tale minore importo.

Qualora nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2022) la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore rispetto a quella del periodo precedente **(2021)**, il credito d'imposta è restituito in proporzione a tale minore importo.

Qualora nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2023) la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2021 **(2021)**, il credito d'imposta è restituito in proporzione alla differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio riferita al secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2023) rispetto a quella riferita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 (2021), al netto dell'eventuale credito d'imposta restituito nel periodo d'imposta precedente. Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui ai periodi precedenti non si tiene conto del limite del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Super ACE - Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020

IN CASO DI DEDUZIONE MANTENERLO PER 2 ANNI

5. Nel caso di mancata applicazione del comma 3, [e quindi applicazione della deduzione]

qualora la variazione in aumento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021(2022) risulti inferiore rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente (2021), , il reddito complessivo dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15 per cento della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente (2021) e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso (2022).

Qualora nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2023) la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2021), il reddito complessivo dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15 per cento della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 (2021) e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso (2023). , al netto dell'eventuale aumento del reddito complessivo dell'imposta sui redditi effettuato nel periodo d'imposta precedente. Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui ai periodi precedenti non si tiene conto del limite del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Super ACE - Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020

6. Il credito d'imposta di cui al comma 3 non è produttivo di interessi. Può essere utilizzato, senza limiti di importo, **in compensazione** ai sensi dell'*articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*, oppure può essere chiesto a **rimborso**. In alternativa, il credito d'imposta può essere **ceduto**, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ed è usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente. I soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto. Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi, **non concorre alla formazione del reddito d'impresa** né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui all'*articolo 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*.

7. I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta di cui al comma 3 devono **presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate**. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono definite le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione nonché le modalità attuative per la cessione del credito.

Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020 Super ACE 2021

Per il 2021 ai fini della determinazione dell'ACE, alla **variazione in aumento del capitale proprio (incrementi - decrementi) rispetto a quello esistente** alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 (in generale, **2020**) è applicabile il rendimento nozionale **del 15%**.

Si applica sull'incremento di capitale proprio verificatosi nell'esercizio 2021, ossia, con riferimento all'utile di esercizio

- Per le **società di capitali**: dell'utile del 2020, destinato a riserva nel 2021,
- Per le **società di persone e le imprese individuali**: dell'utile del 2021.

Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020 Super ACE 2021

Relativamente alla super ACE è espressamente previsto che:

- 1) Riguarda il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (quindi **2021**). Dal 2022 i conteggi ritorneranno a essere effettuati con le regole ordinarie;
- 2) L'aliquota percentuale di cui alla lettera b) del comma 287 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, è pari al **15 per cento**.
- 3) **gli incrementi del capitale** proprio rilevano a partire dal primo giorno del periodo d'imposta, ossia in generale dall'1.1.2021. Per l'ACE "ordinaria" gli incrementi rilevano invece "pro rata temporis", da momenti differenziati a seconda della tipologia di incremento (ad esempio, dalla data di versamento per i conferimenti in denaro);
- 4) la variazione in aumento del capitale proprio "rileva per un **ammontare massimo di 5 milioni di euro**, indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio. per l'ACE "ordinaria" la variazione in aumento del capitale proprio non può essere superiore al patrimonio netto risultante dal bilancio. In tal caso, pertanto, il rendimento nozionale è rappresentato dal minor importo tra la variazione in aumento del capitale proprio e il patrimonio netto. Di fatto il rendimento nozionale, ossia l'importo sul quale applicare il coefficiente del 15%, corrisponde con la variazione in aumento del capitale proprio.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa al citato DL n. 73/2021, **oltre alla Super ACE spettante per il 2021** ai soggetti interessati, con riferimento all'eventuale eccedenza rispetto al predetto limite di € 5 milioni e alla restante parte di variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010, **spetta comunque l'ACE "ordinaria"**, determinata **applicando il coefficiente dell'1,3%**.

Super ACE e conteggi per decrementi e riduzioni antielusive

- Nel calcolo Ace 2021, i decrementi e le riduzioni antielusive dell'anno **si sottraggono prioritariamente dalle ricapitalizzazioni soggette ad aliquota maggiorata** (Telefisco 2022 e istruzioni dichiarazioni dei redditi).
- L'applicazione del tetto di 5 milioni alla variazione “netta” di capitale, cioè **all'importo che risulta dopo riduzioni e sterilizzazioni**, le quali finiscono per colpire innanzitutto l'eccedenza sopra soglia che sarebbe slittata nell'Ace ordinaria. Ciò rende l'interpretazione ministeriale meno penalizzante (Telefisco 2022 e istruzioni dichiarazioni dei redditi).

Super ACE e Rivalutazione

- Lo stanziamento di quote di ammortamento sui maggiori valori determina un corrispondente transito della riserva di rivalutazione dal gruppo delle riserve di utili non disponibili (derivanti da processi valutativi) a quello delle poste formate con utili «realizzati», con il conseguente computo ai fini della base Ace (Telefisco 2022 – Interpello 889 2021).
- La quota di ammortamento stanziata nel 2021 “libera” a questi fini una quota parte di riserva che, nei limiti della soglia di 5 milioni, può essere conteggiata per la super Ace 15 per cento.
- Per la parte eccedente, la riserva liberata sarà agevolata all’1,3 per cento. Il transito, va sottolineato, ha un impatto puramente extracontabile, cioè non comporta alcuna riclassificazione o ridenominazione della posta nello stato patrimoniale.

Il chiarimento delle Entrate assume valenza generale e quindi l’incremento della base Super Ace avviene per tutte le rivalutazioni eseguite sia nel 2020 (meramente civilistica o fiscale con affrancamento o meno del saldo attivo), sia in anni precedenti, purché si tratti di rivalutazioni eseguite dopo il 2010.

COME PROCEDERE

In primo luogo, si deve stabilire **l’ammontare della rivalutazione che è divenuto «utile realizzato» per effetto dell’ammortamento**. Non rileva, come affermato nella risposta 889/2021, l’importo dedotto fiscalmente, **ma soltanto quello iscritto nel conto economico**.

Super ACE e Rivalutazione - CALCOLO

Occorre stabilire l'ammontare della rivalutazione che è divenuto «utile realizzato» per effetto dell'ammortamento. Non rileva, come affermato nella risposta 889/2021, l'importo dedotto fiscalmente, ma soltanto quello iscritto nel conto economico.

Le imprese che hanno imputato la rivalutazione all'attivo calcolano l'importo moltiplicando il maggior valore per il coefficiente di ammortamento

ESEMPIO 1 - Rivalutazione imputata all'attivo

Alfa Spa ha operato, nel bilancio al 31/12/2020, la rivalutazione di un fabbricato per 1.500.000 euro.

Costo storico ante: 1.700.000; Incremento 1.500.000; Costo storico post: 3.200.000.

Fondo amm.to ante: 1.674.500 euro; Decremento 0; Fondo amm.to post: 1.674.500 euro.

Il coefficiente di ammortamento è il 3 per cento.

Si ha avuto un incremento di costo storico su cui incidono gli ammortamenti del 46,87%.

Nel conto economico 2021, la quota di ammortamento sarà pari a 96.000 euro, di cui 45.000 (3% di 1.500.000) (o 46,87% dell'amm.to) riferiti alla rivalutazione (quota rilevante ai fini della liberazione della riserva).

L'importo della riserva che si considera "realizzato" e dunque rilevante per l'Ace è pari a $(45.000 \times 97\%) = 43.650$

La super-Ace corrispondente è pari a $(43.650 \times 15\%) = 6.547$

Super ACE e Rivalutazione - CALCOLO

Se invece si era portata la **rivalutazione a riduzione del fondo**, mantenendo il medesimo coefficiente percentuale, la quota da considerare è solo quella che si genera dopo aver ultimato l'ammortamento sul costo storico. Se l'ammortamento era già terminato entro il 2020, tutta la quota 2021 è rilevante. Diversamente, si dovrà attendere l'anno in cui comincerà a transitare a conto economico il nuovo valore. Più in generale, la quota da assumere nel calcolo è data dalla differenza tra l'ammortamento 2021 dei cespiti rivalutati e quello che si sarebbe generato in assenza di rivalutazione.

ESEMPIO 2 - Rivalutazione imputata al fondo ammortamento

Alfa Spa ha operato, nel bilancio al 31/12/2020, la rivalutazione di un fabbricato per 1.500.000 euro.

Costo storico ante: 1.700.000; Incremento 0; Costo storico post: 1.700.000.

Fondo amm.to ante: 1.674.500 euro; Decremento 1.500.000; Fondo amm.to post: 174.500 euro.

Il residuo da ammortizzare dell'amm.to prima della rivalutazione è pari a euro 25.500

Il coefficiente di ammortamento è il 3 per cento.

La quota di ammortamento 2021 resta invariata rispetto al 2020 ed è pari a $(1.700.000 \times 3\%) = 51.000$

Questa quota di 51.000 euro è riferita al costo storico per 25.500 euro (pari al residuo da ammortizzare ante rivalutazione) e alla rivalutazione per ulteriori 25.500 euro.

L'importo della riserva che si considera "realizzato" e dunque rilevante per l'Ace è pari a $(25.500 \times 97\%) = 24.735$

La super-Ace corrispondente è pari a $(24.735 \times 15\%) = 3.710$

Modalità di fruizione della Super ACE

3. Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, la deduzione del rendimento nozionale di cui all'*articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 22 dicembre 2011, n. 214*, valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale di cui al comma 2 corrispondente agli incrementi di capitale proprio di cui al medesimo comma 2, può essere alternativamente fruita tramite **riconoscimento di un credito d'imposta** da calcolarsi applicando al rendimento nozionale sopra individuato, le aliquote di cui agli *articoli 11* (scaglioni Ipref) e *77 (aliquota 24%) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, in vigore nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020. Il credito d'imposta può essere utilizzato, previa comunicazione all'Agenzia delle entrate da effettuarsi ai sensi del comma 7, secondo le modalità stabilite al comma 6, dal giorno successivo a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o dal giorno successivo alla rinuncia o alla compensazione di crediti ovvero dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio.

L'ACE "innovativa", oltre alla deduzione dal reddito, è prevista la possibilità di richiedere il riconoscimento della stessa **sotto forma di credito d'imposta**.

L'ACE "ordinaria" è usufruibile invece esclusivamente tramite una deduzione dal reddito complessivo netto.

In particolare il **credito d'imposta**:

- è individuato applicando al rendimento nozionale le **aliquote IRES / IRPEF in vigore nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020**;
- può essere utilizzato, **previa specifica comunicazione all'Agenzia delle Entrate**, dal giorno successivo a quello di:
 - **avvenuto versamento del conferimento in denaro**;
 - **rinuncia / compensazione di crediti**;
 - **delibera dell'assemblea di destinare**, in tutto o in parte, **a riserva l'utile di esercizio**.

Come evidenziato anche nella citata Relazione illustrativa, ai fini della determinazione delle variazioni in aumento da confrontare con l'importo degli incrementi sui quali si è usufruito del credito d'imposta o con la variazione 2021, **non rileva il limite del patrimonio netto risultante dal bilancio**, "*in modo da non tenere conto dell'effetto di eventuali perdite di bilancio*".

Utilizzo del credito d'imposta

In caso di scelta per la fruizione dell'ACE "innovativa" nella forma di credito d'imposta lo stesso può essere:

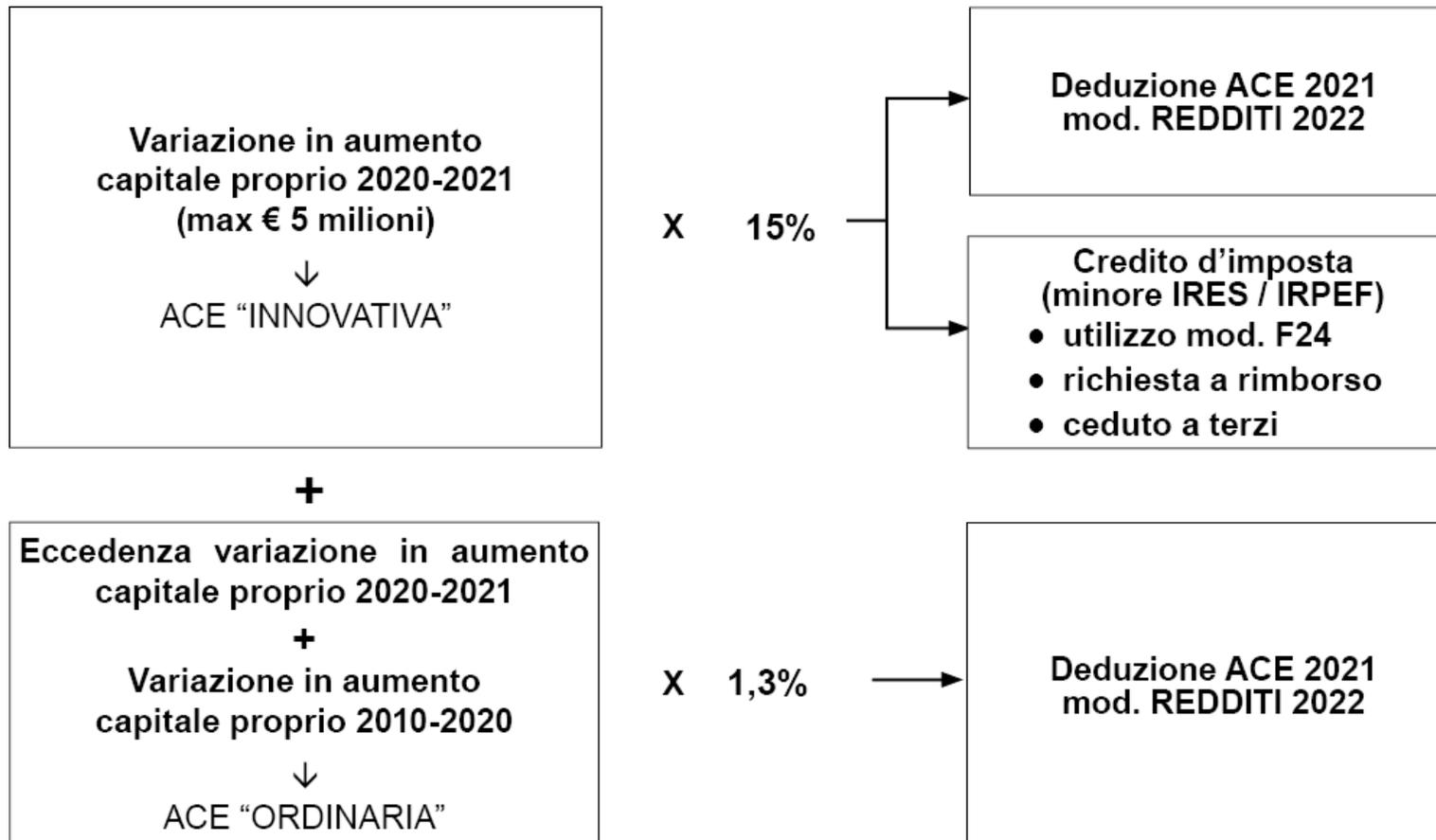
- utilizzato in **compensazione** nel mod. F24, senza limiti di importo;
- **chiesto a rimborso**;
- **ceduto, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti**. Il cessionario utilizza quanto ricevuto con le stesse modalità previste per il soggetto cedente e risponde solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.

Il credito d'imposta:

- non è **produttivo di interessi**;
- **va indicato nel mod. REDDITI**;
- **non concorre alla formazione** del reddito d'impresa ai fini IRES e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi ex artt. 61 e 109, comma 5, TUIR.

Adempimenti richiesti per la fruizione del credito

La scelta per l'utilizzo dell'ACE "innovativa" in forma di credito d'imposta richiede la presentazione di un'**apposita comunicazione** all'Agenzia delle Entrate, le cui modalità e termini di presentazione sono demandate ad un apposito Provvedimento della stessa Agenzia.



Esempio

La situazione contabile e fiscale

- La società Alfa presentava al 31 dicembre 2010 un patrimonio netto di 100.000 euro, formato da capitale sociale per 20.000 e riserve di utili per 80.000.
- Nel corso del periodo 2011/2020 la società presenta un incremento netto, risultante dalla somma algebrica di utili destinati a riserva e distribuzioni ai soci, **pari a 30.000 euro**.
- L'utile del 2020 pari a **50.000 euro** è stato destinato a riserva.
- La società inoltre presenta un saldo attivo da rivalutazione civilistica eseguita nel 2020 per 100.000 euro, iscritto in bilancio per 72.100. L'immobile rivalutato presenta un costo iniziale di 500.000 euro totalmente ammortizzato, ed è stato rivalutato di 1.000.000.
- La quota di ammortamento 2021 è pari al 3% di 1.500.000, cioè 45.000 euro, che al 72,1% rende agevolabile la **riserva, quindi per 32.445 euro**.
- la società ha fatto istanza per trasformare parte della deduzioni in credito d'imposta, per 1.000 euro, ottenendo il riconoscimento da parte delle Entrate il 15 gennaio 2022. La deduzione trasformata in credito d'imposta è quindi pari a 4.166 euro ($1.000/0,24$).

Super ACE – soggetti Irpef

S20220512_ Il potenziamento dell'aiuto alla crescita economica (Super Ace) – introdotto dall'articolo 19, commi 2-7, del Dl 73/2021 – si applica anche alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, purché in regime di contabilità ordinaria.

In assenza di specifiche regole dettate dalle norme, per la determinazione della base di calcolo della Super Ace delle società di persone si ritengono applicabili le regole già note per l'Ace “ordinaria”, previste dal Dm 3 agosto 2017.

Le modalità di calcolo

Le società di persone assumono una base Ace pari alla differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 (o dalla costituzione della società, se successiva) e a questo valore sommano gli incrementi e i decrementi analitici determinati (dal 2016) secondo le regole generali applicabili ai soggetti Ires.

Il rendimento nozionale della società di persone che eccede il reddito complessivo netto dichiarato è attribuito per trasparenza ai soci, proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili, o in alternativa viene trasformato in credito d'imposta da utilizzare ai fini Irap in cinque quote annuali.

Super ACE – soggetti Irpef

Dichiarazione dei redditi: nel rigo RS44 i dati dell’Ace «innovativa», nel rigo RS45 quelli della disciplina base

L’applicazione congiunta della Super Ace con rendimento al 15% (sugli incrementi di capitale proprio del 2021) e dell’Ace ordinaria con rendimento al 1,3% (sugli incrementi pregressi) comporta che anche nel modello Redditi Sp 2022, come in quello delle società di capitali, il prospetto di questo aiuto si “sdoppia”.

Nel quadro RS – prospetto «Deduzione per capitale investito proprio (Ace)» – sono infatti previsti due distinti riquadri (righe RS44 e RS45).

Nel rigo RS44 vanno indicati i dati relativi agli importi per i quali si fruisce dell’Ace “innovativa”, per la variazione in aumento del capitale proprio fino a 5 milioni di euro; mentre nel rigo RS45 vanno indicati i dati relativi alla disciplina dell’Ace “ordinaria”.

Super Ace sopra i 5 milioni di euro

Se gli incrementi del 2021, al netto di riduzioni e decrementi, superano 5 milioni di euro, l’eccedenza rispetto a tale soglia si trasferisce dalla Super Ace all’agevolazione ordinaria e va a sommarsi, a tal fine, agli incrementi ante 2021 del capitale proprio della società di persone, i quali sono determinati in via semplificata fino al 2015 e in via analitica fino al 2020 (si veda l’articolo in alto).

I collegamenti tra i due prospetti sono rappresentati, in primo luogo, dall’importo del Super Ace non trasformato in credito di imposta, che deve sommarsi al rendimento nozionale dell’Ace ordinaria in RS45, colonna 7, per poi essere scomputato dal reddito d’impresa della società di persone mediante imputazione nel rigo RF65.

Invece, l’importo della Super Ace che è trasformato in credito di imposta ex comma 3, articolo 19, del DL 73/2021 – previo riconoscimento con comunicazione telematica all’Agenzia (provvedimento 238235 del 17 settembre 2021) - è indicato in RS44, colonna 5A (compilando anche le successive colonne 6 e 7) e può essere utilizzato in compensazione in F24 con debiti tributari e contributivi senza limiti di importo (oppure chiesto a rimborso).

Super ACE – soggetti Irpef

Cessioni e attribuzioni ai soci

Il credito di imposta può essere ceduto anche ai soci, qualora la società non abbia sufficienti debiti tributari capienti per compensare il credito; l'importo trasferito ai soci è indicato in RS44, colonna 14.

Qualora l'agevolazione non sia trasformata in credito di imposta, ma utilizzata dalla società di persone a riduzione del proprio reddito di impresa e risulti eccedente rispetto al reddito della società stessa, **l'eccedenza va a sommarsi a quella di Ace ordinaria in RS45, colonna 13, per poi essere attribuita ai soci in modo proporzionale rispetto alla propria quota di partecipazione.**

La somma indicata nel rigo RS45, colonna 13, che rappresenta la parte dell'eccedenza Ace complessiva non utilizzata dalla società di persone a riduzione del proprio reddito e non trasformata in credito Irap, dev'essere riportata nel rigo RN21 del modello Redditi della società di persone ai fini dell'imputazione per trasparenza ai soci.

Il socio, a sua volta, può utilizzare l'eccedenza Ace ricevuta per ridurre eventuali ulteriori redditi d'impresa conseguiti e, in assenza di questi, riportare a nuovo l'Ace oppure trasformarlo in credito d'imposta Irap da utilizzare per abbattere l'eventuale Irap dovuta dallo stesso socio (anche se tale ipotesi non è frequente).

In alternativa, le eccedenze complessive (Super Ace e Ace ordinaria) possono essere trasformate dalla società, in tutto o in parte, **in credito di imposta Irap (applicando le aliquote Irpef a scaglioni)**; e in tal caso l'importo oggetto di trasformazione deve essere indicato in RS45, colonna 12.

Super ACE – soggetti Irpef

Alfa Snc ha due soci persone fisiche non titolari di reddito d'impresa: socio A al 30%; socio B al 70%.

L'utile dell'esercizio chiuso al 31/12/ 2021 è pari a **30.000 €** (articolo 8, comma 3, Dm 3 agosto 2017) e non sono stati effettuati prelievi soci nel 2021.

I versamenti patrimoniali effettuati dai soci nel 2021 sono pari a **150.000 €**.

L'incremento di capitale proprio (differenza positiva tra patrimonio netto al 31/12/2015 e al 31/12/2010) è pari a **400.000 €**.

Gli incrementi netti di capitale proprio (ex articolo 5 del Dm 3 agosto 17) dal 1/1/16 al 31/12/20 sono di **150.000 €**.

Il reddito fiscale 2021 della società è di **25.000 €**.

Il patrimonio netto al 31/12/2021 è di **880.000 €**.

Super Ace. Base di calcolo: 180.000 € (150.000 + 30.000). Rendimento nozionale: 27.000 € (180.000 x 15%). Credito d'imposta: **6.690 €** (15.000 x 23% + 12.000 x 27%).

Ace ordinaria. Base di calcolo: 550.000 €. Rendimento nozionale: 7.150 € (550.000 x 1,30%).

I rendimenti totali ammontano a 34.150 €: la società usa Super Ace per 25.000 € ad azzeramento del proprio reddito e attribuisce l'eccedenza di **2.000 €** ai soci.

L'Ace ordinaria di **7.150 €** è interamente attribuita ai soci, i quali ricevono quindi un rendimento nozionale complessivo di 9.150 €: 2.745 al socio A (30%) e 6.405 al socio B (70%).

Art. 19, commi da 2 a 7 DI 73/2020 Super ACE 2021

S20220527_Da verificare se è possibile sfruttare, in caso di rinuncia, l'agevolazione dell'1,3%

Una delle caratteristiche della super Ace, disciplinata dall'articolo 19 del DI 73/2021 è il meccanismo di "recapture" previsto dai commi 4 e 5, in base al quale **l'agevolazione viene restituita se l'incremento di capitale proprio non viene mantenuto entro il secondo periodo d'imposta successivo, con regole diverse a seconda che il beneficio sia stato fruito in dichiarazione o sottoforma di credito d'imposta.**

Stando così le cose, non è infrequente incontrare il caso in cui la società – anche per effetto dell'opportunità di assicurare il regime transitorio dei dividendi ai soci qualificati ove deliberati in distribuzione entro il prossimo 31 dicembre (articolo 1, comma 1006, della legge 205/2017, si veda il Sole 24 Ore del 20 novembre scorso) – ritenga poco utile sfruttare la super Ace perché già convinta di non riuscire a preservare il vantaggio. Premesso che a un regime di favore è sempre possibile rinunciare, gli interrogativi che si pongono riguardano quali siano le conseguenze di questa scelta e che impatti abbia ai fini della compilazione dell'apposito prospetto nel modello dichiarativo.

- Una prima perplessità riguarda la possibilità di fruire, in luogo dell'Ace "maggiorata" al 15% di quella "ordinaria" all'1,3 per cento. Il comma 2 dell'articolo 19 pare frustrare decisamente questa possibilità, fissando al 15% il coefficiente di rendimento degli incrementi 2021, fino al limite di 5 milioni. Non esistono, quindi, due agevolazioni, ma una unica, che per i primi 5 milioni di incremento porta a fruire del 15%.
- Anche le istruzioni al modello dichiarativo, almeno in un primo momento, portano verso tale conclusione, non solo perché propongono prima il calcolo super Ace (rigo RS112A) e solo dopo quello «ACE ordinaria» (rigo RS113), ma anche perché affermano che «nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (...) per la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, l'aliquota percentuale, per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale (lettera b) del citato comma 287 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019) è pari al 15 per cento». E in effetti tutti gli incrementi 2021 vanno riportati a colonna 1 del rigo RS112A (la limitazione ai 5 milioni di euro avviene successivamente a colonna 4).
- Qualche dubbio, tuttavia, viene leggendo le istruzioni al rigo RS113 dedicato all'Ace ordinaria. Vi si legge, infatti, che in esso vanno indicati gli importi di incrementi, decrementi e riduzioni 2021 «al netto di quelli già considerati ai fini della determinazione dell'Ace "innovativa" 2021». Sicuramente, per quanto attiene agli incrementi, la frase delle istruzioni è stata pensata ipotizzando un importo 2021 superiore ai 5 milioni di euro, con l'eccedenza da posizionare, appunto, in questo rigo (peraltro, ove trattasi di versamenti o rinunce da parte dei soci, tornando ad applicare il meccanismo del *pro rata temporis*).
- Tuttavia, più di qualcuno sta ipotizzando che, in caso di rinuncia "a priori" della super Ace si possa inserire a colonna 1 del rigo RS113 l'intero incremento 2021, ovviamente seguendo le regole dell'Ace ordinaria, in modo da portare a casa almeno l'agevolazione dell'1,3%, forzando un po' il dato letterale normativo.
- Occorre poi conseguenze degli anni prossimi della rinuncia alla super Ace 2021. Qualora, infatti, fosse corretta la tesi che l'incremento 2021 su cui non si intende fruire della super Ace non vada indicato in alcun rigo nella prossima dichiarazione, il rischio è che qualche ufficio ritenga l'incremento perduto per sempre, non solo per il 2021, non essendo transitato nel modello al momento opportuno. Poiché sicuramente, nel modello Redditi 2023 o 2024 verrà indicato l'eventuale decremento, tale ragionamento costituirebbe una distorsione che riteniamo priva di fondamento.