

*Soci*

GIGETTO FURLOTTI  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

LUCA MONTALI  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI  
Consulente del Lavoro  
Conciliatore Professionale

PAOLO DELIETI  
Avvocato

ANGELICA CISARRI  
Avvocato

*Associati*

LETIZIA BELLÌ  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

MARTA VITALI  
Consulente del Lavoro

MASSIMO ZERBINI  
Avvocato

FILIPPO MATTIOLI  
Avvocato

FILIPPO CALLEGARO  
Avvocato

*Consulenti*

FRANCESCA SANTINI  
Consulente del Lavoro

## OGGETTO: SUPER ACE

Con l'art. 19, co. 2 – 7, del DL 73/2021, il legislatore ha potenziato, in via transitoria, la disciplina 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), pur se con un limite di 5 milioni di euro di incrementi agevolabili.

La norma non istituisce una nuova disciplina specifica, ma si limita ad *aggiornare* quella esistente, di cui al DM 03.08.17.

### 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 31.12.20<sup>1</sup>.

### Base di calcolo

La base di calcolo è rappresentata per il solo periodo agevolato (2021 ovvero 2021/2022), dalla *variazione in aumento (incrementi – decrementi<sup>2</sup>) del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente (2020 ovvero 2020/2021)*.

### Incrementi rilevanti

In assenza di una disciplina specifica per la super ACE, gli incrementi che rilevano sono quelli menzionati dall'art. 5, del DM 03.08.17, e quindi:

- i conferimenti in denaro dai soci;
- le rinunce dei soci ai crediti;
- gli utili accantonati a riserva<sup>3</sup>, con esclusione delle riserve indisponibili<sup>4</sup>.

Per espressa previsione di legge, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.20, *gli incrementi del capitale proprio rilevano a partire dal primo giorno del periodo d'imposta<sup>5</sup>*.

<sup>1</sup> Si tratta del 2021 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, mentre del periodo 2021/2022 per i soggetti con periodo d'imposta a cavallo d'anno.

<sup>2</sup> In presenza di una base Ace pregressa si ritiene che le riduzioni e le sterilizzazioni antielusive dell'anno vadano preventivamente addossate alla base della super Ace.

<sup>3</sup> Per le società di persone e le ditte individuali, gli utili accantonati a riserva rilevano per *competenza*, nell'esercizio di maturazione.

<sup>4</sup> Tra le riserve indisponibili figurano anche quelle di rivalutazione. L'art. 5, co. 6, del DM 03.08.17 prevedeva che, se una riserva originariamente non computata in quanto indisponibile diventa disponibile, essa è computata nella base Ace nell'esercizio in cui viene meno l'indisponibilità, sempre che la riserva si sia formata a decorrere dal 2011 (primo periodo di operatività dell'Ace). Con riferimento alle riserve di rivalutazione, l'indisponibilità viene meno a seguito dell'uscita del bene dal circuito aziendale (vendita, dismissione, ...) o, in più esercizi, tramite il processo di ammortamento dei maggiori valori dei beni iscritti a seguito della rivalutazione.

<sup>5</sup> Questa disposizione dovrebbe applicarsi in generale per il 2021 sia per gli incrementi fino a 5 milioni di euro agevolati con l'Ace al 15% sia per quelli oltre soglia, agevolati con l'Ace ordinaria.

#### Limite massimo di 5 milioni di euro

La variazione in aumento agevolabile con la super Ace rileva per un ammontare massimo pari a 5 milioni di euro, indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Ove sia superato, l'eccedenza non viene persa, ma è agevolata con le regole ordinarie e quindi con il coefficiente di remunerazione del 1,3%.

#### Presenza di una base Ace pregressa

In presenza di una base Ace pregressa, quest'ultima è assunta con il coefficiente dell'1,3%.

Per il 2021, vi sarà quindi un'Ace a due fasce, la prima delle quali agevolata con il coefficiente maggiorato<sup>6</sup> e la seconda, che ricomprende la base pregressa, con il coefficiente ordinario.

#### **Beneficio fiscale**

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

- secondo le regole ordinarie dell'Ace e quindi 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 Ires o Irpef.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile Irap e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi.

#### Deduzione

Nel primo caso, il reddito detassato è calcolato applicando alla base di calcolo il coefficiente previsto del 15%. Ad esempio, per una società di capitali che ha ottenuto dai propri soci un versamento in conto capitale di 1 milione di euro e allo stesso tempo ha accantonato a riserva straordinaria l'utile 2020 pari a 500 mila euro, il beneficio si calcola come segue:

Base di calcolo	$1.000.000 + 500.000 = 1.500.000$
Rendimento nozionale	$1.500.000 \times 15\% = 225.000$
<b>Risparmio d'imposta</b>	<b><math>225.000 \times 24\% = 54.000</math></b>

In tale caso il beneficio si materializzerà in sede di versamento del saldo Ires relativo al 2021 (giugno/luglio 2022)<sup>7</sup>.

#### Credito d'imposta

Nel secondo caso, invece, il calcolo del beneficio avviene applicando al rendimento nozionale:

- l'aliquota del 24% per i soggetti Ires;
- le aliquote appartenenti ai seguenti scaglioni per i soggetti Irpef:
  - o 23%, fino ad euro 15 mila;
  - o 27% da euro 15 mila ad euro 28 mila;
  - o 38% da euro 28 mila ad euro 55 mila;

<sup>6</sup> La base di calcolo della super Ace dovrebbe essere insensibile alle vicende pregresse dell'Ace ordinaria, anche se quest'ultima presenta una base negativa (gli incrementi del 2021 saranno rilevanti e non dovranno andare a coprire gli eventuali decrementi registrati nel periodo 2011-2020).

<sup>7</sup> Anche se mancano indicazioni precise, il riporto a nuovo delle eccedenze della super Ace non sfruttate per incapienza del reddito dovrebbe essere garantito in quanto l'agevolazione in commento si innesta "aggiornando" la disciplina Ace, la quale contempla in modo espresso il riporto a nuovo delle eccedenze. Il problema si ridimensiona a seguito della possibilità di sfruttare il beneficio in modo anticipato sotto forma di credito d'imposta.

- o 41% da euro 55 mila ad euro 75 mila;
- o 43% oltre 75 mila.

Riprendendo l'esempio di cui sopra, una società di capitali<sup>8</sup> potrà utilizzare in compensazione tramite modello F24 un credito d'imposta pari ad euro 54 mila<sup>9</sup>.

*Modalità e tempi di utilizzo*

Il credito d'imposta può essere, alternativamente:

- utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione in F24;
- richiesto a rimborso;
- ceduto a terzi<sup>10</sup>.

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

- di avvenuto versamento del conferimento in denaro,
- di rinuncia o di compensazione dei crediti,
- della delibera con cui l'assemblea ha deciso di destinare a riserva l'utile d'esercizio<sup>11</sup>.

Il provvedimento attuativo relativo alla super Ace pubblicato il 17.09.21 ha chiarito che la comunicazione:

- va presentata esclusivamente in via telematica ed entro 5 giorni l'Agenzia rilascia una ricevuta di presa in carico, ovvero di scarto con evidenza delle relative motivazioni;
- può essere inviata a decorrere dal 20.11.21 e fino alla scadenza del termine ordinario previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2021<sup>12</sup>;
- può essere presentata anche cumulativamente per più incrementi di capitale proprio<sup>13</sup>.

È comunque possibile:

- rettificare una domanda già spedita, inviando una nuova comunicazione che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Nei 30 giorni successivi all'invio della domanda l'Agenzia comunica all'interessato il riconoscimento/diniego dell'agevolazione in esame.

Tutto ciò posticipa in modo significativo la data della possibile compensazione: l'orizzonte temporale più vicino in cui si va a collocare il beneficio è infatti individuabile nel dicembre 2021 oltre la prossima scadenza del 30.11.21 prevista per il pagamento dei secondi acconti.

---

<sup>8</sup> L'art. 19, del DI 73/21 non individua in modo puntuale il soggetto titolare ad utilizzare il credito nel caso di società di persone ed in particolare se esso sia individuabile nella società o nei soci.

<sup>9</sup> Nel caso di società di persone l'ammontare dell'agevolazione varierà a seconda della modalità di utilizzo (deduzione o credito d'imposta). Tale differenza deriva dalla particolare modalità di quantificazione del credito d'imposta Irpef.

<sup>10</sup> Il cessionario può utilizzare il credito con la stessa modalità del soggetto cedente e può a sua volta cedere il credito.

<sup>11</sup> Per i soggetti Irpef occorrerà attendere la chiusura del 2021 per verificare quale sia l'utile maturato che costituisce la variazione in aumento del capitale proprio dello stesso 2021. Nel caso in cui si optasse per l'utilizzo dell'agevolazione sotto forma di credito d'imposta, non è ancora stato chiarito quando scatterà il momento del possibile utilizzo, dato che l'art. 19, co. 3 del DI 73/21 parla di giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinazione dell'utile a riserva, delibera, che di norma non viene eseguita nel mondo dei soggetti Irpef.

<sup>12</sup> Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, entro il 30.11.22.

<sup>13</sup> Nel caso in cui si verificassero ulteriori successivi incrementi, è possibile presentare nuove comunicazioni senza riportare gli incrementi già comunicati.

Nel caso in cui il credito d'imposta sia superiore ad euro 150 mila, la fruizione dello stesso è subordinata all'esito favorevole delle c.d. *verifiche antimafia*.

#### **Meccanismi di recupero dell'agevolazione**

Per i due periodi d'imposta successivi al 2021, sono previsti appositi meccanismi di recupero dell'agevolazione finalizzati al ricalcolo della stessa e al riversamento del beneficio, in tutto in parte, in caso di immissioni solo temporanee di denaro<sup>14</sup>.

#### Deduzione

<b>Situazione</b>	<b>Conseguenza</b>
Se la variazione in aumento del capitale effettuata nel 2021 risulterà nel 2022 <sup>15</sup> , inferiore rispetto a quella esistente al 31.12.21	Il reddito complessivo dovrà essere aumentato del 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente al 31.12.21 e quella esistente al 31.12.22
Se nel 2023 <sup>16</sup> la variazione in aumento del capitale proprio effettuata nel 2021 risulterà inferiore rispetto a quella esistente al 31.12.21	Il reddito complessivo dovrà essere aumentato del 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente al 31.12.21 e quella esistente al 31.12.23, al netto dell'eventuale aumento del reddito complessivo effettuato nel periodo d'imposta precedente

Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui sopra non si tiene conto del limite del patrimonio netto risultante dal bilancio.

#### Credito d'imposta

<b>Situazione</b>	<b>Conseguenza</b>
Se la differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio del 2021 e la variazione in aumento del capitale proprio del 2020 risulterà inferiore agli incrementi agevolati con la super Ace	Il credito d'imposta dovrà essere restituito in proporzione a tale minor importo
Se la variazione in aumento del capitale proprio del 2022 risulterà inferiore rispetto a quella esistente alla fine del 2021	Il credito d'imposta dovrà essere restituito in proporzione a tale minor importo
Se la variazione in aumento del capitale proprio del 2023 risulterà inferiore rispetto a quella esistente alla fine del 2021	Il credito d'imposta dovrà essere restituito in proporzione alla differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio del 2023 e quella esistente alla fine del 2021, al netto dell'eventuale credito d'imposta restituito nel periodo d'imposta precedente

Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui sopra non si tiene conto del limite del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Lo studio resta a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento a riguardo.

Luca Montali

<sup>14</sup> Solo a seguito di riduzioni del patrimonio netto per cause diverse dalle perdite di bilancio.

<sup>15</sup> Periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.21.

<sup>16</sup> Secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.21.