

La circolare tributaria n. 21/2018

L'agevolazione Ace per le società commerciali e imprenditori individuali

di Francesco Facchini - dottore commercialista e revisore legale

Come è noto, a decorrere dal periodo d'imposta 2016¹, le società di persone e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, in contabilità ordinaria, non potranno più determinare il beneficio Ace applicando il coefficiente del rendimento nozionale al patrimonio netto al termine del periodo d'imposta.

La nuova versione della L. 201/2011, revisionata a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), ha, infatti, esteso ai soggetti Irpef la medesima modalità di calcolo dell'Ace prevista per i soggetti Ires, prevedendo comunque alcune particolarità, individuate dalle disposizioni attuative del nuovo [D.M. 3 agosto 2017](#), abrogativo del precedente [D.M. 14 marzo 2012](#).

Soggetti beneficiari

I soggetti Irpef beneficiari dell'agevolazione Ace sono imprenditori individuali, Snc e Sas in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione.

Rimangono quindi esclusi i contribuenti in regime di contabilità semplificata, cioè quei soggetti che, nel periodo d'imposta precedente, non abbiano conseguito un ammontare di ricavi superiore a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Per espressa previsione del nuovo Decreto attuativo², sono inoltre esclusi dall'agevolazione i soggetti Irpef:

- assoggettati alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'[articolo 32](#), Tuir³.

Determinazione della base Ace

Dal periodo d'imposta 2016, le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria determinano l'Ace attraverso un meccanismo di calcolo "incrementale", in maniera del tutto simile a

¹ 1° gennaio 2016 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con quello solare.

² Cfr. articolo 9, comma 2, D.M. 3 agosto 2017.

³ Ai sensi dell'articolo 1, comma 1093, L. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007).

quanto previsto per i soggetti Ires. In particolare, la base Ace, a cui applicare il coefficiente del rendimento nozionale, risulterà dalla sommatoria dei seguenti elementi:

- componente “fissa”, rappresentata dalla differenza, se positiva, tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010⁴;
- componente “variabile”, rappresentata dagli incrementi e decrementi di capitale proprio che si sono manifestati a decorrere dal 2016 e quantificati, in linea di massima, secondo le regole delle società di capitali⁵. Gli incrementi sono costituiti dai conferimenti in denaro e gli accantonamenti di utili e riserve disponibili, mentre i decrementi sono costituiti dalle riduzioni di patrimonio netto con attribuzione all'imprenditore o ai soci a qualsiasi titolo;
- eventuali decrementi per effetto delle clausole anti-abuso e per investimenti in titoli e valori mobiliari.

Il risultato di tale sommatoria dovrà essere confrontato con il patrimonio netto contabile, considerando che potrà essere utilizzata come base Ace il minore fra i 2 importi.

Prospetto calcolo Ace 2017 – imprenditore individuali e società di persone

(+) patrimonio netto 2015 - patrimonio netto 2010 (comprensivi dei rispettivi utili di esercizio)
(+) conferimenti e versamenti in denaro effettuati nel 2017 (ragguagliati alla data di versamento)
(+) conferimenti, versamenti in denaro e rinunce ai crediti effettuate nel 2016 (assunti per l'intero importo)
(+) utili degli esercizi 2016 e 2017
(-) distribuzioni ai soci di riserve effettuate nel 2016 e nel 2017
(-) incremento delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari tra il 31 dicembre 2010 e il 31 dicembre 2017
(-) riduzioni per clausole "anti abuso"
Risultato confrontato con il patrimonio netto al 31 dicembre 2017

Componente fissa

L'applicazione *tout court* delle medesime regole previste per le società di capitali alle società di persone e agli imprenditori individuali, avrebbe comportato notevoli difficoltà applicative nella ricostruzione degli incrementi patrimoniali negli antecedenti alla modifica normativa in analisi.

⁴ L'articolo 1, comma 552, L. 232/2016 prevede che “rileva, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010”.

⁵ In particolare, il comma 2 dell'articolo 8, D.M. 3 agosto 2017 prevede di considerare le variazioni del capitale proprio previste per i soggetti Ires all'articolo 5 del medesimo Decreto, se compatibili con il regime giuridico degli imprenditori individuali e delle società di persone.

Per tale motivo, l'articolo 1, [comma 552](#), L. 232/2016 ha stabilito di sostituire la ricostruzione degli incrementi patrimoniali nel quinquennio 2011-2015 con la differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

Tale differenza costituisce la base fissa Ace, alla quale andranno sommati le variazioni patrimoniali rilevanti dal 2016 in poi.

L'[articolo 8](#), comma 2, lettera a), D.M. 3 agosto 2017 stabilisce che tale differenza andrà considerata nel calcolo Ace solo se "positiva". Pertanto, come chiarito dalla Relazione al Decreto attuativo, se la differenza è negativa, in quanto il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 è inferiore al patrimonio netto al 31 dicembre 2010, il dato deve essere considerato pari a zero.

Inoltre, l'articolo 8, comma 3, D.M. 3 agosto 2017 precisa che il patrimonio netto 2015 e il patrimonio netto 2010 devono essere assunti al lordo dei relativi utili d'esercizio. Pertanto, l'utile 2015 deve essere considerato come facente parte della componente "fissa". Tale assunto risulta coerente con la disposizione, sempre contenuta nel comma 3 dell'articolo 8 del Decreto attuativo, per cui gli utili di esercizio rilevano nell'esercizio di maturazione, al contrario di quanto previsto dai soggetti Ires, per i quali assume rilevanza l'esercizio in cui viene deliberato l'accantonamento a riserva.

Dall'analisi letterale della norma, i patrimoni netti al 31 dicembre 2010 e al 31 dicembre 2015 devono essere assunti come risultanti dalla contabilità senza esclusione di alcune riserve considerate non rilevanti ai fini Ace, come ad esempio le riserve di rivalutazione o da conferimento in natura (da escludere dagli incrementi patrimoniali se derivanti da operazioni effettuate dal 2016 in poi).

Passaggio da contabilità semplificata a contabilità ordinaria nel quinquennio 2011-2015

L'articolo 8, comma 4, D.M. 3 agosto 2017 stabilisce i criteri di determinazione della base fissa Ace per le società già costituite alla data del 31 dicembre 2010 e che abbiano modificato il proprio regime contabile nel quinquennio 2011-2015.

In particolare, se l'impresa era in contabilità semplificata nel 2010, la base fissa Ace è determinata come differenza tra:

- il patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio (2011–2015) in cui l'impresa ha operato in contabilità ordinaria e
- il valore del patrimonio netto desumibile dal prospetto delle attività e passività esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione (nel quinquennio) del regime di contabilità ordinaria, redatto con i criteri di cui al D.P.R. 689/1974.

Se ad esempio nel 2015 l'impresa era in contabilità ordinaria e il passaggio in contabilità semplificata è avvenuto dal 2012, la differenza "fissa" è determinata come differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 1° gennaio 2012.

La Relazione illustrativa al Decreto attuativo fornisce un utile corollario alla suddetta regola di determinazione della base fissa:

- se nel 2010 l'impresa era in contabilità ordinaria, il patrimonio netto alla fine di quell'esercizio costituisce sempre il sottraendo della base fissa Ace;
- se, al contrario, nel 2010 l'impresa era in contabilità semplificata, allora il sottraendo della differenza è dato dal patrimonio all'inizio del primo esercizio a partire dal 2010, in cui l'impresa è passata alla contabilità ordinaria.

Per quanto riguarda, invece, l'altro fattore della differenza, e cioè il cosiddetto minuendo, esso è dato dal valore del patrimonio netto dell'ultimo anno dell'intervallo 2010-2015 in contabilità ordinaria.

Pertanto, se un soggetto risulta essere stato in contabilità ordinaria solo nel 2011 e nel 2014, la base fissa Ace è data comunque dalla differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2014 e quello all'inizio del 2011.

Impresa costituita successivamente al 31 dicembre 2010

Ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 5, D.M. 3 agosto 2017, le imprese costituite successivamente al 31 dicembre 2010, determinano la componente fissa Ace assumendo in ogni caso il patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio in contabilità ordinaria.

Tale previsione interessa anche le società, sempre costituite successivamente al 31 dicembre 2010, le quali però abbiamo assunto solo successivamente alla costituzione il regime di contabilità ordinaria.

ESEMPIO

La Rossi Snc si è costituita il 30 aprile 2012, adottando inizialmente il regime di contabilità semplificata e transitando al regime di contabilità ordinaria dal 1° gennaio 2015. Patrimonio netto al 31 dicembre 2015 pari a 50.000 euro.

In questo caso, la base fissa Ace sarà costituita dal patrimonio netto al 31 dicembre 2015 pari a 50.000 euro.

Incrementi e decrementi di patrimonio netto dal 2016

Alla predetta base fissa Ace, devono essere sommati algebricamente gli stessi incrementi e decrementi di patrimonio netto previsti per i soggetti Ires, manifestati a decorrere dall'esercizio 2016⁶.

⁶ Infatti, l'articolo 8, comma 2, lettera b), rinvia esplicitamente agli elementi positivi e negativi di cui all'articolo 5 del medesimo Decreto.

In particolare, rilevano come variazioni in aumento e in diminuzione del capitale proprio:

- + conferimenti in denaro e ipotesi assimilate;
- + accantonamenti di utili a riserva;
- riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;

Conferimenti in denaro e ipotesi assimilate

Si tratta di conferimenti in denaro effettuati dai soci a incremento del capitale delle società di persone o versamenti in denaro a fondo perduto da parte degli imprenditori nelle proprie imprese. Sono escluse le somme erogate a titolo di finanziamento.

Ai versamenti in denaro sono assimilabili le rinunce ai crediti e compensazioni di crediti e debiti in sede di apporto. La Relazione illustrativa al [D.M. 14 marzo 2012](#) prevedeva che fossero rilevanti ai fini Ace solamente le rinunce e le compensazioni in sede di aumento di capitale di crediti aventi natura finanziaria, cioè derivanti da precedenti finanziamenti in denaro. Tale impostazione è stata confermata anche dall'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 21/E/2015](#), § 3.12⁷.

Il momento in cui tali operazioni si considerano rilevanti è il seguente:

- conferimenti in denaro: a partire dalla data del versamento;
- rinuncia ai crediti: dalla data dell'atto di rinuncia;
- compensazione dei crediti in sede di aumenti di capitale sociale: dalla data in cui assume effetto la compensazione.

Per espressa previsione legislativa, sono esclusi i conferimenti in natura, come ad esempio nel caso di aumento di capitale per effetto di conferimento di azienda.

Nel primo periodo d'imposta in cui tali operazioni sono poste in essere, è necessario ragguagliare l'importo al periodo intercorrente tra la data del conferimento e la chiusura del periodo d'imposta. Negli anni successivi, i conferimenti saranno rilevati senza alcuna parametrizzazione.

Accantonamento utili

Il nuovo Decreto attuativo prevede espressamente che gli accantonamenti di utili siano rilevanti nell'esercizio di maturazione dell'utile medesimo, al netto dei prelevamenti in conto utile del medesimo esercizio. Non rileva quindi la delibera assembleare di destinazione dell'utile di esercizio.

⁷ Tale posizione risulta criticabile sulla base dell'Oic 28 che attribuisce la natura di apporto a qualsiasi tipo di rinuncia, purché finalizzata all'incremento della dotazione patrimoniale della società partecipata.

Tale diverso trattamento, rispetto ai soggetti Ires, si giustifica in ragione della possibile mancanza dell'obbligo dell'adozione di delibere assembleari ai fini della destinazione dell'utile a riserva.

Per il resto, l'accantonamento di utili rileva secondo quanto previsto dall'[articolo 5](#) del Decreto attuativo per i soggetti Ires. In particolare, non si considerano rilevanti gli utili accantonati a "riserve indisponibili" in quanto utili non realizzati derivanti da processi di valutazione (come ad esempio utili su cambi non realizzati o rivalutazione volontarie) oppure utili realizzati, che per espressa previsione normativa, non possono essere distribuiti né utilizzati ad aumento del capitale sociale o a copertura perdite.

Pertanto, l'utile maturato, al netto dei prelevamenti, dovrà essere decurtato anche della parte da destinare a riserve indisponibili. Naturalmente, tali riserve andranno a incrementare la base Ace nel momento in cui si considereranno disponibili (ad esempio, per quanto riguarda la differenza cambi, nell'esercizio in cui il credito risulta incassato o il debito risulta pagato).

Riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti

Le variazioni in diminuzione del capitale proprio sono costituite dalle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.

Tali riduzioni possono incidere anche sulla base fissa Ace. Infatti, come espressamente rilevato dalla Relazione al [D.M. 3 agosto 2017](#), l'eventuale importo positivo della componente statica "*risulta assorbibile da futuri decrementi di base Ace generati dal 2016*".

Pertanto, la distribuzione di riserve pregresse, già esistenti nel bilancio al 31 dicembre 2015 ed eventualmente l'utile 2015 (già compreso nella base fissa) potrà portare all'annullamento della base fissa ma non a un valore negativo.

ESEMPIO

Si supponga una differenza tra il patrimonio netto 2015 e il patrimonio netto 2010 pari a 20.000 euro e una variazione negativa di 30.000 euro nel 2017 per la distribuzione di una riserva pregressa presente nel bilancio al 31 dicembre 2015 ai soci. In tal caso, la base fissa Ace risulta completamente riassorbita e pari, quindi, a zero. Negli esercizi successivi, la base fissa Ace andrà considerata sempre pari a zero, poiché la stessa non può assumere valori negativi.

Non risulta del tutto chiaro il comportamento da seguire nel caso in cui la distribuzione riguardi riserve *ante* 2010. Considerato che tali riserve non sono considerate ai fini del calcolo della base fissa Ace, il prelevamento non dovrebbe costituire un decremento ai fini Ace. La questione dovrebbe comunque essere oggetto di un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Clausole anti-abuso

Ai sensi dell'[articolo 10](#), D.M. 3 agosto 2017, i soggetti Irpef sono tenuti a ridurre la propria base Ace nei seguenti casi:

- conferimenti in denaro a favore di società del gruppo (conferente);
- acquisto di partecipazioni (o incremento della quota già detenuta) in società controllate già appartenenti al gruppo (acquirente);
- acquisto di aziende o di rami di azienda da società del gruppo (acquirente);
- conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in paradisi fiscali (soggetto beneficiario del conferimento);
- incremento dei crediti da finanziamento nei confronti di società del gruppo (soggetto che effettua il finanziamento).

Tali fattispecie non esauriscono i casi di operazioni di capitalizzazione societaria idonee a generare un incremento dell'agevolazione Ace che possono dare luogo a fenomeni di elusione fiscale. In tale ottica va valutata, caso per caso, l'ordinaria applicazione della disciplina generale anti-abuso di cui all'[articolo 10-bis](#), L. 212/2000.

Secondo la [circolare n. 26/E/2017](#), le nuove disposizioni anti-abuso esplicano efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.M. 3 agosto 2017 (e, quindi, dal 2018, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Pertanto, per il 2016 e il 2017 rimane applicabile la disciplina preesistente dettata dal [D.M. 14 marzo 2012](#). Si evidenzia comunque che la predetta circolare n. 26/E/2017 ha previsto la facoltà per l'impresa di applicare le nuove disposizioni contenute nell'articolo 10, D.M. 3 agosto 2017 anche per i periodi d'imposta 2016-2017.

Il contribuente può richiedere la disapplicazione delle norme anti-abuso Ace mediante apposito interpello probatorio di cui all'[articolo 11](#), comma 1, lettera b), L. 212/2000.

Occorre osservare che tale interpello ha perduto ogni carattere di "obbligatorietà" a opera del D.Lgs. 156/2015. Pertanto, il contribuente può comunque disapplicare la disciplina antielusiva, senza dover presentare istanza di interpello, se ritiene comunque non sussistente la duplicazione del beneficio Ace. Anche nel caso, di risposta non positiva all'interpello, il contribuente può comunque disapplicare la disciplina antielusiva, senza ridurre la base Ace.

In tale evenienza, è richiesta la compilazione dei campi presenti nel rigo "Elementi conoscitivi" di cui al quadro:

– RS38 del modello Redditi PF 2018;

Elementi conoscitivi				
RS38	Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)
	1	2	3	4
		,00	,00	,00
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)
	6	7	8	9
	,00	,00	,00	,00

– RS46 del modello Redditi PF 2018;

Elementi conoscitivi				
RS46	Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)
	1	2	3	4
		,00	,00	,00
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Conferimenti col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)
	6	7	8	9
	,00	,00	,00	,00
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati
	10	11	12	13
	,00	,00	,00	,00

In colonna 1 dovrà essere indicato il codice 1 se non è stata presentata istanza di interpello, mentre dovrà essere indicato il codice 2 nel caso di interpello senza esito positivo.

Nel rigo "Elementi conoscitivi" devono poi essere fornite, per ciascuna tipologia di importi corrispondenti alle operazioni infragruppo previste dall'[articolo 10](#), D.M. 14 marzo 2012:

- il totale degli importi;
- gli importi che hanno determinato la riduzione della base Ace.

Incremento delle consistenze in titoli e valori mobiliari

L'[articolo 1](#), comma 6-bis, D.L. 201/2011, introdotto dall'articolo 1, [comma 550](#), lettera d), L. 232/2016 dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, prevede che la variazione in aumento del capitale proprio non abbia effetto sino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La norma intende garantire che il nuovo capitale, derivante da versamenti e conferimenti dei soci e/o dall'accantonamento di utili a riserva, non venga impiegato per investimenti in tesoreria, ma sia invece effettivamente utilizzato per scopi connessi agli investimenti produttivi.

Passaggio alla contabilità semplificata dal 2016

L'[articolo 8](#), comma 6, Decreto attuativo disciplina i casi di passaggi da contabilità semplificata a ordinaria e viceversa nei periodi a regime, ovvero dal periodo d'imposta 2016 in poi. In particolare, se l'impresa adotta per una o più annualità la contabilità semplificata, la componente variabile, rilevata al termine del primo esercizio in cui è ripristinato il regime di contabilità ordinaria, viene ridotta dell'eventuale differenza negativa tra il patrimonio netto desumibile dal prospetto ex D.P.R.

689/1974 relativo allo stesso esercizio e il patrimonio netto dell'ultimo esercizio in regime di contabilità ordinaria.

Secondo quanto chiarito dalla Relazione illustrativa al decreto, la disposizione in esame intende rendere irrilevanti eventuali variazioni del patrimonio netto avvenute in periodi d'imposta in cui l'impresa era in contabilità semplificata, al fine di considerare nel computo della componente variabile solo gli incrementi e decrementi dei periodi in cui l'impresa si trovava in contabilità ordinaria.

ESEMPIO

Si consideri un'impresa che nel triennio 2016-2018 ha avuto i seguenti passaggi di regimi contabili:

Anno	Regime contabile	Patrimonio netto	Variazione
2016	ordinaria	150	
2017	semplificata	100	- 50
2018	ordinaria	150	50

Nel 2018 dovrà essere considerata come variazione in diminuzione della base Ace la riduzione patrimoniale avvenuta nel 2017 in cui è stata adottata la contabilità semplificata (-50), rappresentata dalla differenza negativa tra il patrimonio netto ex D.P.R. 689/1974 all'atto del ritorno alla contabilità ordinaria (100) e il patrimonio netto rilevato all'atto del precedente passaggio dalla contabilità ordinaria al regime delle imprese minori (150).

Da notare che tale grandezza non rileva se positiva, in quanto gli incrementi patrimoniali realizzati nel periodo in cui la società aveva assunto il regime di contabilità semplificata, non sono rilevanti ai fini Ace.

Limite del patrimonio netto

L'[articolo 11](#), D.M. 3 agosto 2017 prevede che la variazione in aumento possa essere agevolata sino a concorrenza del patrimonio netto dell'esercizio per il quale è determinata l'agevolazione così come risultante dal relativo bilancio, comprensivo anche dell'utile o della perdita dell'esercizio stesso⁸.

Coefficiente di remunerazione

Il coefficiente di remunerazione dell'incremento patrimoniale per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 è pari all'1.6%. Tale coefficiente si applica a tutto l'incremento netto del capitale proprio, indipendentemente dal fatto che esso si sia formato nel 2017 o in periodi d'imposta precedenti.

⁸ Come evidenziato dalla [circolare n. 35/E/2012](#), § 1.2.

La tabella riporta la serie storica dei coefficienti:

Periodo d'imposta (soggetti "solari")	Coefficiente di remunerazione
2014	4%
2015	4,5%
2016	4,75%
2017	1,6%
dal 2018	1,5%

Eccedenze: utilizzo e trasferimento

L'ammontare Ace detassato, determinato nell'apposito prospetto del quadro RS, riduce il reddito d'impresa sino ad azzerarlo.

Per gli imprenditori individuali, la parte del rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa dichiarato:

- può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi, senza limitazioni di carattere temporale; ovvero
- può essere fruibile come credito d'imposta ai fini Irap applicando a questa eccedenza le aliquote Irpef di cui all'[articolo 11](#), Tuir. L'ammontare del credito deve essere ripartito in 5 quote annuali di pari importo.

Nel prospetto Ace del modello Redditi PF 2018 di cui al rigo RS37, sono stati conseguentemente inseriti 2 campi:

- la colonna 17, in cui si indica la quota dell'Ace trasformata in credito Irap;
- la colonna 18, in cui si indica l'Ace residua deducibile dal reddito d'impresa dei periodi d'imposta successivi.

Per le società di persone commerciali, il rendimento nozionale della società partecipata che eccede il reddito complessivo netto dichiarato:

- è attribuito per trasparenza ai soci proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili⁹;
- ovvero, in alternativa, trasformato in credito d'imposta da utilizzare ai fini Irap, anche da parte della stessa società. Anche in questo caso l'ammontare del credito deve essere ripartito in 5 quote annuali di pari importo.

Il prospetto dell'Ace del modello Redditi SP 2018 è stato conseguentemente adeguato, con l'inserimento nel rigo RS45 di 2 nuovi campi:

⁹ La quota di eccedenza di rendimento nozionale attribuita al socio non va a riduzione del "reddito complessivo netto dichiarato", bensì esclusivamente a riduzione del reddito d'impresa del socio stesso.

- la colonna 12, in cui si indica la quota dell'Ace trasformata in credito Irap (utilizzabile, come detto, dalla società di persone);
- la colonna 13, in cui si indica l'Ace residua da attribuire ai soci, non utilizzata dalla società di persone a riduzione del proprio reddito e non trasformata in credito Irap.

ESEMPIO - Società di persone

La società Alfa Snc, costituita nel 2009, risultava in regime di contabilità semplificata fino all'esercizio 2011. Dal 2012 in poi, la società ha optato per la contabilità ordinaria. Il patrimonio netto risultante dal prospetto delle attività e passività, redatto ai sensi del D.P.R. 689/1974 a inizio 2012, ammontava a 30.000 euro.

Il patrimonio netto al 31 dicembre 2015, comprensivo dell'utile dell'esercizio, risultava pari a 60.000 euro.

La società ha investito 15.000 euro in titoli di Stato nel 2014, senza operare alcun disinvestimento.

Inoltre, i soci hanno effettuato una rinuncia a un finanziamento soci per 15.000 in data 1° aprile 2017. L'utile del 2016 è pari a 8.000 euro, accantonato a riserva. L'utile 2017 è pari a 18.000 euro. Nel 2017 risultano prelevamenti soci per 10.000 euro. Il patrimonio netto al 31 dicembre 2017 è pari a 91.000 euro.

In questo caso per il calcolo della base Ace relativa al periodo d'imposta 2017 rilevano:

- la base fissa Ace pari alla differenza tra i patrimoni netti 31 dicembre 2015 e 1° gennaio 2012 (desumibile dal prospetto ex D.P.R. 689/1974), in quanto nel 2010 la società era in contabilità semplificata: (60.000 euro - 30.000 euro = 30.000 euro);
- come incremento, la rinuncia dei soci ai crediti, il cui ammontare è ragguagliato ad anno (15.000 euro $\times$ 90/365 = 3.698 euro);
- come incremento, l'utile 2016 pari a 8.000 euro e l'utile 2017 pari a 18.000 euro.
- come decremento, gli investimenti in titoli e valori mobiliari, pari a 15.000 euro e i prelevamenti soci pari a 10.000 euro.

Alla sommatoria dei predetti elementi, pari a 34.698 euro, che risulta capiente rispetto al patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2017, corrisponde un'Ace di 555 euro, ottenuta applicando il coefficiente di remunerazione dell'1,6%.

Quadro RS del modello Redditi SP 2018

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
1		59.698,00		2 25.000,00		3		4 34.698,00	
RS45		Patrimonio netto		5 91.000,00		Minore importo		6 34.698,00 1,6%	
Codice fiscale		Rendimento attribuito		9		Eccedenza pregressa		10	
8		Eccedenza trasformata in credito IRAP		12		Eccedenza attribuibile		13	
								7 Rendimento 555,00	
								11 Rendimenti totali 555,00	
								14 Codice Stato estero	

Nel rigo RS45, colonna 1, sono inserite sia la base fissa Ace pari a 30.000 euro, sia l'incremento dovuto alla rinuncia dei soci ai crediti, ragguagliato ad anno, pari a 3.698 euro, sia ancora l'ammontare degli utili del 2016 per 8000 euro e del 2017 per 18.000 euro, computati per maturazione.

Nel rigo RS45, colonna 2, trovano accoglimento i decrementi agli investimenti in titoli e valori mobiliari per 15.000 euro e i prelevamenti 10.000 euro.

Nel rigo RS45, colonna 4 deve essere inserita la differenza di 34.698 euro, che risulta capiente rispetto al patrimonio netto contabile di 91.000 euro da inserire a colonna 5. In quanto minore del patrimonio netto, la differenza di 34.698 euro deve essere inserita anche nella colonna 6.

Il rigo RS45, colonna 7, riporta l'Ace pari a 555 euro, da riportare anche nella colonna 11.

Quadro RF del modello Redditi SP 2018

L'ammontare detassato Ace, determinato nell'apposito prospetto del quadro RS, deve essere indicato nel rigo RF65 a riduzione del reddito d'impresa dichiarato. Ipotizzando che il reddito d'impresa lordo della società Alfa sia pari a 20.000 euro, il prospetto RF risulta così compilato:

Determinazione del reddito	RF57 SOMMA ALGEBRICA (A o - B) + C + D - E			20.000	,00
	RF58 Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5	Reddito minimo	1	2	,00
	RF59 Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5				,00
	RF60 REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA)	Perdite non compensate	1	2	20.000
	RF61 Erogazioni liberali				,00
	RF62 Proventi esenti				,00
	RF63 REDDITO D'IMPRESA (o PERDITA)				20.000
	RF64 Perdite d'impresa	Di periodo	In misura limitata	In misura piena	
	1	2	3	4	,00
RF65 ACE					555
RF66 Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN)					19.445

Quadro RN del modello Redditi SP 2018

Le istruzioni al rigo RN21 indicano di riportare l'importo dell'Ace risultante dal rigo RS45, colonna 13, cioè l'Ace non utilizzata dalla società di persone a riduzione del proprio reddito e non trasformata in credito Irap.

Agevolazioni	Deduzioni Start up									
	Periodo di formazione		Importo	Periodo di formazione		Importo	Periodo di formazione		Importo	
	1	2	3	4	5	6				
			,00		,00		,00			
RN20	Detrazioni Start up									
	Periodo di formazione		Importo	Periodo di formazione		Importo	Periodo di formazione		Importo	
	1	2	3	4	5	6				
			,00		,00		,00			
RN21	ACE									

ESEMPIO - Imprenditore individuale

Un imprenditore individuale presentava un patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2015 pari a 100.000 euro e un patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2010 pari a 50.000 euro.

L'imprenditore ha impiegato liquidità eccedente della propria impresa, investendo 10.000 euro in titoli di Stato nel 2013, senza operare alcun disinvestimento.

Gli esercizi 2016 e 2017 si sono chiusi in perdita. Il patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2017 ammonta a 70.000 euro.

Il prospetto del quadro RS è così compilato:

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio 1 50.000 ,00	Decrementi del capitale proprio 2 10.000 ,00	Riduzioni 3 ,00	Differenza 4 40.000 ,00	Patrimonio netto 5 70.000 ,00
RS37				Minor importo 6 40.000 ,00	Rendimento 7 1,6% 640 ,00
	8 Codice fiscale		Rendimento attribuito 9 ,00	Eccedenza riportata 10 ,00	Rendimenti totali 11 ,00
			Rendimento ceduto 12 ,00	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore 13 15.000 ,00	Totale Rendimento nozionale società partecipate/imprenditore 14 640 ,00
	Rendimento nozionale società partecipate 15 ,00	Rendimento imprenditore utilizzato 16 640 ,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP 17 ,00	Eccedenza riportabile 18 ,00	Codice Stato Estero 19

Nel rigo RS37 colonna 1 è inserita la differenza tra i patrimoni netti 2015 e 2010 pari a 50.000 euro. Nel rigo RS37 colonna 2 sono inseriti gli investimenti in titoli pari a 10.000 euro. La differenza, pari a 40.000 euro è imputata a colonna 4 del rigo RS37. In colonna 5 deve essere inserito il patrimonio netto al 31 dicembre 2017 pari a 70.000 euro, il quale risulta capiente rispetto alla predetta differenza Ace. Pertanto, la stessa differenza di 40.000 euro deve essere riportata in colonna 6. In colonna 7 trova accoglimento l'Ace 2017, pari a 640 euro determinata applicando il coefficiente dell'1,6% all'importo di colonna 6.

Ipotizzando un reddito d'impresa pari a 15.000 euro, non emergono quindi eccedenze da riportare in avanti o da trasformare in credito Irap.

Quadro RN del modello Redditi PF 2018

L'[articolo 8](#), comma 8, D.M. 3 agosto 2017 prevede che ai fini del calcolo dell'Irpef e delle detrazioni previste dagli articoli [12](#), [13](#), [15](#) e [16](#), Tuir, l'importo detassato Ace sia aggiunto al reddito imponibile. In particolare, le istruzioni alla compilazione del quadro RN del modello Redditi PF 2018 precisano che, in caso di presenza dell'agevolazione Ace, ai soli fini del calcolo dell'imposta lorda, se è stato compilato il rigo RS37 del quadro RS, denominato "Deduzione per capitale investito proprio" e relativo all'agevolazione Ace, occorre determinare l'imposta lorda seguendo le successive istruzioni:

- sommare all'importo di rigo RN4, quello indicato nel rigo RS37 colonna 14;
- calcolare, secondo la tabella "Calcolo dell'Irpef", l'imposta corrispondente a questa somma;
- calcolare secondo la tabella "Calcolo dell'Irpef", l'imposta corrispondente all'importo indicato nel rigo RS37, colonna 14, e sottrarla dall'imposta sopra determinata;
- indicare l'importo così calcolato nel rigo RN5.

Riprendendo l'esempio precedente relativo all'imprenditore individuale, si ipotizzi, oltre al reddito d'impresa netto di $(15.000 - 640) = 14.360$ euro, anche la presenza di ulteriori redditi per 5.000 euro e l'assenza di oneri deducibili. In tal caso, il reddito imponibile da inserire nel rigo RN4 è pari a 19.360 euro, a cui corrisponderebbe un imposta lorda di 4.627 euro.

Tuttavia, secondo quanto previsto dall'[articolo 8](#), comma 8, D.M. 3 agosto 2017 occorre procedere nel seguente modo:

- sommare al reddito imponibile (19.360 euro) la detassazione Ace di 640 euro;
- calcolare l'Irpef sul totale di 20.000 euro, pari a 4.800 euro;
- calcolare l'Irpef sull'importo detassato Ace di 640 euro, pari a 147 euro;
- l'imposta lorda da indicare nel rigo RN5 è pari alla differenza tra i 2 importi, ovvero pari a 4.653 euro.

QUADRO RN IRPEF	RN1	REDDITO COMPLESSIVO	1	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	2	Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs. 147/2015	3	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	4	Reddito minimo da partecipazione in società non operative	5	
				,00		,00		,00		,00		19.360 ,00
	RN2	Deduzione per abitazione principale								,00		
	RN3	Oneri deducibili								,00		
	RN4	REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)										19.360 ,00
	RN5	IMPOSTA LORDA										4.653 ,00
	RN6	Detrazioni per familiari a carico	1	Detrazione per coniuge a carico	2	Detrazione per figli a carico	3	Ulteriore detrazione per figli a carico	4	Detrazione per altri familiari a carico		
				,00		,00		,00		,00		