

## Ritorno dell'ACE: riaperte le problematiche legate allo scomputo dell'eccedenza

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 28 Febbraio 2020

Come è noto la Legge di bilancio per il 2020 ha ripristinato l'agevolazione ACE (Aiuto alla Crescita Economica) già per l'anno d'imposta 2019. In questo articolo analizziamo due casi particolari riguardanti l'ACE: la possibilità di scomputare l'eccedenza in caso di accertamento ed in caso di perdite fiscali.

### Ritorno dell'ACE: problematica giuridica

L'art. 1, comma 287, della Legge di stabilità 2020 - [legge n. 160 del 27 dicembre 2019](#) – ha ripristinato l'ACE (art. 1 del D.L. 201/2011), già dal periodo d'imposta 2019.

È stato, infatti, abrogato l'art. 1, comma 1080 della [L. 30.12.2018 n. 145](#) (legge di bilancio 2019), con il quale erano state soppresse le norme primarie (art. 1 del DL 201/2011), sia quelle specifiche contenute nell'art. 1, comma 543-553 della L. 232/2016, facendo comunque salvo il diritto – previsto dall'art. 3, comma 2, del D.M. 3.8.2017 di riportare agli esercizi successivi le eccedenze maturate al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

La relazione al Disegno di legge di bilancio 2020 rileva che il beneficio dell'ACE “*opera in regime di continuità temporale*”, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare.

In pratica, l'ACE viene ripristinata già dal 2019, senza soluzione di continuità, non prevedendosi quindi alcuna interruzione da un anno all'altro nella relativa fruizione.

La stessa legge di bilancio 2020 ha, tuttavia, ridotto il coefficiente di remunerazione correlato all'incremento del capitale proprio, che scende all'1,3%.

L'“*Aiuto alla crescita economica*” introdotto dall'articolo 1 del D.L. n. 201/2011 – c.d. Decreto Monti, conv. con modif. in [L. n. 214/2011](#) è un incentivo alla capitalizzazione delle imprese finalizzato a riequilibrare il trattamento fiscale tra le imprese che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio, incentivando quest'ultimo mediante una riduzione dell'imposizione sui redditi<sup>[1]</sup>.

Già nell'ambito delle attività di controllo erano emerse alcune problematiche operative in merito alla possibilità di computare l'eccedenza di rendimento nozionale - ACE - in diminuzione dai maggiori imponibili oggetto di definizione in sede di accertamento con adesione e in relazione alle modalità di riconoscimento di tale eccedenza, che avevano indotto le Entrate, con la circolare n. 5/E/2019, a fornire precisi e puntuali chiarimenti, che in questo intervento riteniamo opportuno riprendere.

## **Lo scomputo dell'eccedenza di ACE in accertamento**

Sia la norma che la prassi non contemplano (né vietano) la possibilità di scomputare l'eccedenza di ACE dai maggiori imponibili accertati o definiti.

Come rilevato dalla circolare n.5/2019, l'[articolo 1, comma 4 del cd.Decreto Monti](#), per i periodi di vigenza, prevede che la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

Lo scomputo fino a concorrenza del reddito complessivo netto dichiarato si riferisce al rendimento nozionale complessivo, dato dalla somma del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio determinato nel periodo d'imposta e dell'importo del rendimento nozionale eventualmente riportato dal precedente periodo d'imposta.

Non sussiste pertanto alcuna distinzione, in termini di utilizzo, tra ACE “*di periodo*” e ACE “*pregressa*”, dovendosi complessivamente utilizzare l'ACE in deduzione e fino a concorrenza del reddito complessivo netto.

Inoltre, le disposizioni in materia di utilizzo del rendimento nozionale impongono che l'ACE operi dopo aver determinato il reddito complessivo netto, ossia il reddito già ridotto di eventuali perdite pregresse.

In altri termini, il contribuente ai fini della formazione della propria base imponibile deve dedurre prioritariamente le perdite rispetto all'ACE.

Anche nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, la circolare n. 5/E/2019 ritiene che sia necessario considerare l'ottica di ripristino della situazione che si sarebbe realizzata qualora il contribuente avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta.

Nell'ipotesi in esame, il maggior reddito accertato dall'Amministrazione finanziaria, qualora fosse stato dichiarato ab origine, sarebbe confluito nel reddito complessivo netto e avrebbe trovato, quindi, compensazione con il rendimento nozionale ACE.

Pertanto, per le Entrate, l'eccedenza riportabile di ACE, se ancora disponibile, può essere riconosciuta a scomputo del maggior imponibile accertato in sede di definizione in adesione, su richiesta del contribuente.

Nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, il contraddittorio costituisce la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, il riconoscimento dell'eccedenza di ACE, in considerazione della necessità di operare il riscontro dell'utilizzabilità di tale eccedenza, anche con riferimento alla spettanza sostanziale della stessa, compresa ogni verifica in ordine all'applicabilità della disposizione antielusiva di cui all'articolo 10 del decreto ACE:

- deve trovare esposizione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta oggetto di rettifica;
- essere riportata nei periodi d'imposta successivi;
- essere ancora non utilizzata, e quindi disponibile, al momento dello scomputo in sede di definizione in adesione.

### **Scomputo dell'eccedenza di ACE in presenza di perdite**

In ordine allo scomputo dell'eccedenza di ACE in presenza di perdite, atteso che l'ACE deve essere portata in deduzione fino a concorrenza del reddito complessivo netto, e che l'eventuale presenza di perdite di periodo o pregresse nell'anno d'imposta oggetto di rettifica, nella medesima ottica di ripristino, imporrebbe che dal maggior reddito accertato siano prioritariamente scomputate le perdite stesse

rispetto all'eccedenza di rendimento nozionale, per le Entrate, in sede di procedimento di adesione, il contribuente può richiedere lo scomputo dell'eccedenza di ACE per abbattere solo la parte del maggior imponibile che ecceda le eventuali perdite di periodo e pregresse riportabili ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, esposte nella dichiarazione del periodo d'imposta oggetto di rettifica e utilizzabili nella misura prevista in relazione alla loro natura (per intero o nei limiti dell'80% dell'imponibile non dichiarato)<sup>[2]</sup>.

Se il maggior imponibile definito non supera l'importo delle perdite riportabili esposte nella dichiarazione del periodo d'imposta oggetto di rettifica tenendo conto dell'ammontare utilizzabile in funzione della loro natura, l'eccedenza di ACE non potrà essere scomputata.

Infatti, se il contribuente avesse dichiarato correttamente il proprio imponibile, avrebbe scomputato prioritariamente tali perdite, utilizzando l'ACE in diminuzione della sola parte di reddito eccedente le perdite stesse (reddito imponibile netto).

Ferma restando la rettifica in automatico dell'eventuale perdita di periodo da parte dell'Ufficio<sup>[3]</sup>, il contribuente può richiedere lo scomputo dell'eccedenza di ACE solo con riferimento alla parte del maggior imponibile definito che ecceda le eventuali perdite pregresse riportabili indicate nella dichiarazione del periodo d'imposta oggetto di rettifica tenendo conto della misura utilizzabile in relazione alla loro natura.

Una volta operato lo scomputo dell'eccedenza di ACE, è necessario assicurare che la stessa non permanga nella disponibilità del contribuente, allo scopo di evitare un'eventuale duplicazione di deduzione.

A tal fine l'Ufficio, oltre a dare evidenza nell'atto di adesione dell'avvenuto scomputo dell'eccedenza di ACE, deve riscontrare successivamente che il contribuente non reiteri il riporto di tale eccedenza utilizzata in accertamento.

Anche per i soggetti aderenti alla fiscal unit<sup>[4]</sup> è ammesso il riconoscimento dell'eccedenza riportabile di ACE a scomputo del maggior imponibile accertato, in sede di definizione in adesione e su richiesta del contribuente, applicando i necessari adattamenti dovuti alle peculiarità del regime del consolidato nazionale.

Resta fermo che, al pari delle perdite, l'eccedenza di ACE generatasi anteriormente all'opzione per il consolidato non può essere attribuita alla fiscal unit.

\*\*\*

## NOTE

[1] L'art.1, comma, 4, del Decreto Monti prevede che *"la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi ovvero si può fruire di un credito d'imposta (...) utilizzato in diminuzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (...)"*. Sul punto, per approfondimenti, si rinvia alle circolari n.26/E/2017, n.21/E/2014 e n.12/E/2014.

[2] Di conseguenza, ai fini del calcolo dell'ammontare massimo di eccedenza di ACE scomputabile si deve tenere conto della tipologia di perdita.

[3] Ai sensi del comma quarto dell'articolo 42 del D.P.R. n. 600 del 1973

[4] Per i soggetti aderenti al consolidato nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, l'articolo 6 del decreto ACE prevede, per i periodi di vigenza, che *"l'importo corrispondente al rendimento nozionale determinato ai sensi dell'art. 3 che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso"*.

Per ulteriori approfondimenti "[ACE: ripristino dal 2020](#)" di Fabio Carriolo...**CLICCA QUI**

A cura di Gianfranco Antico

Venerdì 28 febbraio 2020