

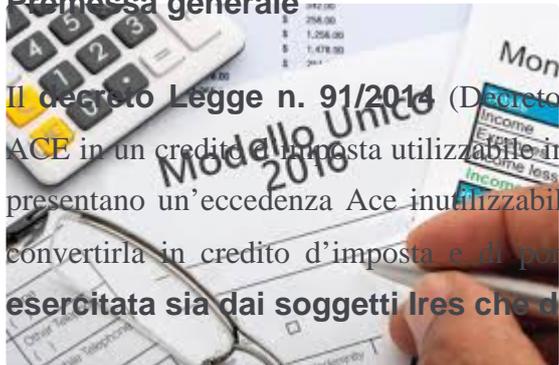
La trasformazione dell'ACE in credito d'imposta IRAP, con esempi pratici

di [Celeste Vivenzi](#)

Publicato il 30 Giugno 2016

esiste la possibilità di convertire l'eccedenza ACE inutilizzabile per incapienza del reddito imponibile in un credito d'imposta utilizzabile in diminuzione dell'Irap da versare

Promessa generale



Il decreto Legge n. 91/2014 (Decreto Monti) ha introdotto la possibilità di convertire l'eccedenza ACE in un credito d'imposta utilizzabile in diminuzione dell'Irap da versare e pertanto i contribuenti che presentano un'eccedenza Ace inutilizzabile per incapienza del reddito imponibile, possono decidere di convertirla in credito d'imposta e di portarla a riduzione dell'Irap dovuta (**la scelta può essere esercitata sia dai soggetti Ires che dai soggetti IRPEF**).

Nota: il credito IRAP ottenuto dalla trasformazione delle eccedenze di ACE è utilizzabile in compensazione nel modello F24 nell'anno in cui viene presentata la dichiarazione IRAP e l'eccedenza ACE trasformata in credito d'imposta IRAP deve essere indicata nella **colonna 14 del rigo RS 113**.

COME FUNZIONA IL CALCO DELL'ACE

Come noto l'ACE consiste in una detassazione totale di una parte del reddito imponibile, che riguarda i seguenti soggetti: le società per azioni; le società a responsabilità limitata; le società in accomandita per azioni; le società cooperative; le società di mutua assicurazione; gli enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale; le stabili organizzazioni residenti nel territorio dello Stato; le società in nome collettivo in contabilità ordinaria; le società in accomandita

semplice in contabilità ordinaria; le imprese individuali in contabilità ordinaria.

TABELLA DEL RENDIMENTO NOZIONALE: anni 2011-2012-2013 3%; esercizio in corso al 31/12/2014 4%; esercizio in corso al 31/12/2015 4,5%; esercizio in corso al 31/12/2016 4,75%.

CALCOLO ACE SOGGETTI IRES:

LA PERCENTUALE DI CUI ALLA TABELLA SI APPLICA ALLA DIFFERENZA TRA: - **PATRIMONIO NETTO ESISTENTE ALLA FINE DELL'ESERCIZIO 31/12/2015** (escluso l'utile di esercizio) e il **PATRIMONIO NETTO ESISTENTE AL 31/12/2010** (escluso l'utile di esercizio).

Se la deduzione ACE supera il reddito complessivo netto può essere riportata negli esercizi successivi senza limiti di tempo .

Nota: nel novero dei soggetti Ires a cui spetta l'agevolazione rientrano le società di capitali (srl, spa, cooperative...), gli Enti commerciali residenti in Italia e anche le società in liquidazione volontaria o in concordato preventivo.

Sono invece esclusi gli Enti non commerciali e le società in fallimento, liquidazione coatta o Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi la cui procedura è finalizzata solamente alla liquidazione (**spetta l'ACE se lo scopo è il risanamento con la continuità aziendale**).

GLI INCREMENTI RILEVANTI

Sono rilevanti ai fini del calcolo: i conferimenti in denaro (dalla data di versamento); gli **utili accantonati a riserva** (dall'inizio esercizio in cui si delibera la destinazione).

Costituiscono conferimenti anche le **rinunce dei soci** (dalla data di rinuncia) alla restituzione dei crediti verso la società e per le **società neo-costituite** si considera incremento l'intero **versamento del Capitale sociale**.

I DECREMENTI RILEVANTI

Vanno considerati i seguenti decrementi: **riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualsiasi titolo effettuate** (da inizio esercizio in cui si sono verificate).

Nota: se in presenza di reddito capiente non viene utilizzata tutta l'ACE, la parte di ACE che poteva essere utilizzata è persa.

L' Agenzia delle Entrate ha confermato che gli accantonamenti di utili assumono rilievo fin dall'inizio dell'esercizio in cui è stata assunta la delibera dell'Assemblea; pertanto anche le eventuali distribuzioni di riserve di utili vanno conteggiate con decorrenza dall'inizio dell'esercizio indipendentemente dalla data in cui l'erogazione è avvenuta.

CALCOLO ACE IMPRENDITORI INDIVIDUALI E SOCIETA' DI PERSONE IN CONTABILITA' ORDINARIA

Ai fini del calcolo occorre considerare IL PATRIMONIO NETTO ESISTENTE ALLA FINE DELL'ESERCIZIO (incluso l'utile di esercizio).

I soggetti IRPEF devono applicare le aliquote corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'art. 11 TUIR ovvero determinano il credito d'imposta nello stesso modo in cui si calcola l'IRPEF distribuendo le eccedenze ACE secondo gli scaglioni di reddito previsti ai fini del calcolo dell'imposta.

Anche l'impresa familiare gode dell'agevolazione ACE e, come disposto dalla circolare n. 12/e dell'Agenzia delle Entrate, l'importo corrispondente al rendimento nozionale spettante deve essere attribuito al titolare e ai collaboratori in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito.

Nota bene: si rammenta che la deduzione dal reddito d'impresa non può generare una perdita fiscale o una maggiore perdita fiscale e che ai fini previdenziali (**circolare Inps n.74-2014**) la base imponibile INPS è da considerarsi al lordo dell'agevolazione ACE.

Le detrazioni per familiari a carico, le detrazioni da lavoro autonomo e le detrazioni per canoni locazione vanno applicate tenendo in considerazione il reddito al lordo dell'Agevolazione ACE.

I soci delle società di persone o i collaboratori delle imprese familiari dichiarano il reddito di spettanza già al netto dell'agevolazione ACE spettante all'impresa.

L'eventuale eccedenza ACE è imputata ai soci in base alle rispettive quote di partecipazione.

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE CON LA CIRCOLARE 21-E DEL 3 GIUGNO 2015

L'Agenzia delle Entrate con la circolare sopra indicata ha chiarito la possibilità per i soggetti IRPEF e per quelli IRES di usufruire di un credito d'imposta relativo all'eccedenza del rendimento nozionale non utilizzato nel periodo di imposta specificando che tale credito deve essere spalmato **in 5 anni nei limiti dell'IRAP dovuta in ogni esercizio** (il contribuente potrà utilizzare anche parzialmente le eccedenze ovvero riportarle nei periodi di imposta successivi ai fini IRES o convertirle, in tutto o in parte, in credito di imposta IRAP).

Con la **Circolare 6/E del 2015**, l'Agenzia delle Entrate ha definito la corretta contabilizzazione del credito d'imposta ottenuto dalle eccedenze ACE precisando che *“il provento contabilizzato a conto economico per effetto del riconoscimento del credito d'imposta costituisce una sopravvenienza attiva, che concorre integralmente alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 88 del TUIR.*

Diversamente, il credito d'imposta non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli articoli 53 e 54 del TUIR”.

Nota: l'Agenzia specifica che la conversione delle eccedenze in credito d'imposta IRAP non può essere revocata, con conseguente impossibilità di ripristinare ai fini IRES quanto già trasformato.

Viene chiarito che l'utilizzo del credito d'imposta non è interessato dal limite generale di compensabilità pari a 700.000 euro annui (art. 34, legge n. 388/2000), dal limite che vieta la compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali, in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro (art. 31, D.L. n. 78/2010) e che non richiede l'apposizione del visto di conformità.

Per la determinazione della misura del credito d'imposta i soggetti IRES devono applicare l'aliquota del 27,5% all'eccedenza mentre i soggetti IRPEF devono applicare le aliquote corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'art. 11 TUIR (nel modello Unico 2016 occorre compilare il quadro RS).

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CREDITO PER I SOGGETTI IRES

Credito Ace in bilancio: per i soggetti IRES il credito derivante dalla trasformazione delle eccedenze Ace 2015 va iscritto nel **bilancio al 31/12/2015** a condizione, che la scelta sulla conversione sia già stata presa al momento della redazione del bilancio (il credito andrà poi suddiviso nella quota con scadenza entro 12 mesi (**1/5 del credito**) e quota in scadenza oltre 12 mesi (**i restanti 4/5**)).

Nota: il credito d'imposta è iscritto, nel bilancio dell'esercizio 2015, nella voce **C)II.4-bis) dello stato patrimoniale attivo ("Crediti tributari")**, distinguendo la quota di 1/5 utilizzabile entro l'esercizio successivo – in diminuzione del debito IRAP, iscritto nella voce D)12) del passivo ("Debiti tributari") – da quella dei restanti 4/5 utilizzabile, in quote costanti, oltre l'esercizio successivo.

La **contropartita** è rappresentata dalla **voce 22) del conto economico dell'esercizio**, oppure – nel caso di **rilevazione, nel precedente bilancio, dei crediti per imposte anticipate**, relativamente all'eccedenza Ace – dalla voce C)II.4-ter) dello stato patrimoniale attivo (storno).

ALTERNATIVITA' DELLA SCELTA: IL FOCUS SULLA PROBLEMATICAZIONE

Come noto il contribuente può scegliere la **modalità di utilizzo più conveniente** tra il **riporto a nuovo dell'eccedenza** ai fini IRES e la **trasformazione in credito di imposta ed utilizzo ai fini IRAP** in cinque esercizi (è possibile anche una **scelta mista**).

E' evidente che il contribuente deve scegliere in base alle proprie esigenze se riportare a nuovo l'eccedenza ACE non utilizzata o se trasformarla in Credito IRAP (**vi è da dire che la scelta è condizionata dal fatto che nei prossimi 5 anni l'impresa non possa contare su un reddito fiscale tale da consentire l'immediato utilizzo di tutta l'ACE spettante**).

Nota: il contribuente, ad esempio, potrebbe tuttavia utilizzare parzialmente l'ACE fino ad azzeramento totale dell'imponibile fiscale e la parte residua (eccedenza) utilizzarla in compensazione con l'IRAP (nei limiti di 1/5 per ogni anno), dopo aver effettuato la trasformazione di tale quota in credito di imposta.

ESEMPIO PRATICO SOCIETA' SRL

Anno 2015 : impresa in perdita fiscale per euro 50.000

deduzione ACE incapiente euro 6.000

IRAP dovuta euro 8.000

L'impresa decide di trasformare l'ACE in credito d'imposta IRAP:

EURO 6.000 X 27,50% = EURO 1.650 DI CREDITO da utilizzare ai fini IRAP

1/5 DEL CREDITO AVVERO EURO 330 ABBATTE IL DEBITO IRAP DI EURO 8.000 E PERTANTO SI PAGA UN'IMPOSTA IRAP DI EURO 7.670 E GLI ALTRI 4/5 SARANNO UTILIZZATI NEI PROSSIMI ANNI.

ESEMPIO PRATICO IMPRESA INDIVIDUALE

Anno 2015 : impresa REDDITO euro 15.000

deduzione ACE euro 5.000

IRAP dovuta euro 4.000

L'impresa decide di trasformare l'ACE in credito d'imposta IRAP :

EURO 5.000 X 23% = EURO 1.150 DI CREDITO da utilizzare ai fini IRAP

1/5 DEL CREDITO OVVERO EURO 230 ABBATTE IL DEBITO IRAP DI EURO 4.000 E PERTANTO SI PAGA UN'IMPOSTA IRAP DI EURO 3.770 E GLI ALTRI 4/5 SARANNO UTILIZZATI NEI PROSSIMI ANNI.

30 giugno 2016

Celeste Vivenzi