

REDDITO IMPRESA E IRAP

ACE: nuove regole per i soggetti IRPEF già dal 2016

di Raffaele Pellino

Con la legge di Bilancio 2017 le **regole di determinazione dell'ACE per i soggetti IRPEF** (imprese individuali, Snc e Sas) in regime di contabilità ordinaria **sono state “equiparate” a quelle previste per le società di capitali**. Altro aspetto da segnalare riguarda **la riduzione dell'aliquota utilizzata per il calcolo** del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio che **passa al 2,3%**, per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2017, **e a “regime” dal 2018 al 2,7%**. Ulteriori novità riguardano le **limitazioni al riporto delle eccedenze ACE** nell'ambito delle operazioni straordinarie. Ma andiamo con ordine.

Riduzione dell'aliquota ACE

In primo luogo si segnala che, a seguito delle modifiche apportate all'[articolo 1, comma 3, del D.L. 201/2011](#), l'**aliquota utilizzata per il calcolo del “rendimento nozionale”** del nuovo capitale proprio è pari al:

- **2,3%**, per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2017;
- **2,7%**, “a regime”, a decorrere dal periodo d'imposta 2018.

Resta pari al **4,75%** l'aliquota prevista per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2016.

Periodo d'imposta	Aliquota applicabile
2016	4,75%
2017	2,3%
2018	2,7%

ACE delle società di persone e degli imprenditori individuali

La novità più significativa in materia di ACE apportata dalla Legge 232/2016 riguarda **l'applicazione**, a decorrere dal 2016, **delle regole di calcolo** delle società di capitali ai soggetti IRPEF. In particolare, per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria – precisa la norma - **rileva, come incremento del patrimonio** (ai fini della determinazione del “rendimento nozionale”), **anche la differenza fra il patrimonio netto al 31/12/2015 e il patrimonio netto al 31/12/2010**; pertanto, ai fini del calcolo dell'ACE 2016,

occorrerà considerare come dato di partenza la citata differenza tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e quello al 31/12/2010 (si ritiene senza tener conto dell'utile di esercizio come per i soggetti Ires) e aggiungere/sottrarre gli eventuali incrementi/decrementi “netti” rilevati nel 2016.

Soggetti interessati

Per quanto riguarda l’ambito soggettivo si fa presente che, a seguito del modificato [articolo 1, comma 7, del D.L. 201/2011](#), l’applicazione dell’agevolazione ACE è consentita automaticamente alle “**persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria**”, senza che a ciò vi provveda un apposito decreto del MEF, così come invece previsto dalla norma previgente.

Acconti 2017

Come previsto dall’[articolo 1, comma 553, della Legge 232/2016](#), la **determinazione dell’aconto IRES** “*relativo al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016*” (2017 per i contribuenti “solari”) è effettuata considerando quale **imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le “nuove” aliquote del rendimento nozionale**.

Incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari

Con il nuovo [comma 6-bis all’articolo 1 del D.L. 201/2011](#) si introduce una disposizione secondo cui, per i soggetti “diversi” dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la **variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell’incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio al 31/12/2010**. Tale disposizione, in deroga all’[articolo 3 della Legge 212/2000](#), trova applicazione retroattiva ossia “*dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015*” (2016 per i soggetti “solari”). Pertanto, già dal 2016 occorrerà ricostruire le movimentazioni dei titoli e dei valori mobiliari diversi dalle partecipazioni al fine di rilevare l’eventuale riduzione della base ACE connessa all’incremento delle consistenze degli ultimi 6 anni.

Super-ACE

È abrogato il [comma 2-bis dell’articolo 1 D.L. 201/2011](#) il quale prevedeva, per le società quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione di Stati UE/SEE, un incremento del 40% della base di calcolo dell’ACE. La disciplina abrogata si riferisce al cd. “*regime di super-ACE*”, regime che non ha avuto concreta esecuzione in quanto soggetto alla preventiva dell’autorizzazione della Commissione Europea.

Riporto delle eccedenze ACE nelle operazioni straordinarie

La legge di Bilancio 2017, infine, con il comma 549 dell'articolo unico, introduce una **serie di modifiche alle disposizioni del TUIR**. In particolare, **vengono estese alle eccedenze ACE le limitazioni al riporto delle perdite** previste in caso di fusioni e scissioni nazionali ([articoli 172 e 173 del TUIR](#)) o transfrontaliere (articolo 181 del TUIR) nonché in caso di cessione di partecipazioni ([articolo 84 del TUIR](#)).

Viene, così, disposto che:

1. nei **casi di trasferimento aziendale, la limitazione del riporto delle perdite** (in virtù della quale si esclude il riporto qualora la maggioranza delle partecipazioni venga acquisita da terzi ed entro due periodi successivi o anteriori rispetto al trasferimento ovvero si modifichi l'attività effettivamente esercitata) **si estende anche alle eccedenze di interessi passivi ed alle eccedenze ACE**;
2. nell'ambito delle **procedure che disciplinano la crisi dell'impresa** (concordato, accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato o procedure estere equivalenti), **la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva non solo per la parte di deduzione che eccede le perdite**, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84 del TUIR, **ma anche per l'eccedenza relativa all'ACE** e per gli interessi passivi e oneri finanziari assimilati indeducibili di cui al [comma 4 dell'articolo 96 del TUIR](#);
3. in caso di **fusioni/scissioni** nazionali o estere, sono **estese alle eccedenze di interessi passivi ed alle eccedenze ACE** le **medesime limitazioni previste per le perdite fiscali**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA
CON GIOVANNI VALCARENGHI

Milano