

REDDITO IMPRESA E IRAP

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**



Nel modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta 2022 un aspetto certamente non trascurabile è rappresentato dal tema del calcolo dell'Ace, o, più precisamente, il calcolo dell'eventuale variazione in aumento generata dal cosiddetto “**recapture**” della **SuperAce fruita nel 2021**.

Su questo tema è intervenuto un **recente interpello** ([n. 229/2023](#)) che per certi versi ha risolto alcuni dubbi (o meglio confermato una chiara interpretazione) sul calcolo della SuperAce, ma per altri versi **non ha risolto il tema dell'effetto recapture**.

Ma andiamo con **ordine**.

Ai fini del calcolo della SuperAce, di cui all'[articolo 19 D.L. 73/2021](#), occorre partire dal presupposto che la “Ace Innovativa” (o SuperAce) presenta **molte similitudini con l'Ace Ordinaria**, ma anche diverse **differenze**.

La **similitudine** è evidentemente rappresentata dal fatto che la variazione diminutiva nel modello Redditi (o credito d'imposta) è la **conseguenza di un incremento del patrimonio netto** che deriva, sul fronte degli aumenti, dall'utile destinato a riserva nel 2021 e dai conferimenti in denaro eseguiti nel medesimo esercizio e, sul fronte dei decrementi, dalle attribuzioni ai soci di quote di patrimonio netto.

Ma **qui si ferma l'analogia**, poiché mentre l'Ace ordinaria è una agevolazione a formazione progressiva, quindi che tiene conto di incrementi e decrementi formati dal 2011 in poi, diversamente **l'Ace Innovativa isola il calcolo a ciò che è accaduto nel 2021**.

In modo più preciso va sottolineato che gli **eventi accaduti prima del 2021** (per quelli accaduti dopo un effetto *recapture* si potrebbe manifestare) **non comportano alcuna ricaduta sul calcolo SuperAce 2021**.

Nel caso dell'Interpello sopra citato vi era una **base imponibile Ace negativa maturata dal 2011 al 2020** per effetto di eccedenza di decrementi (da attribuzione ai soci o da operazioni in abuso ex **articolo 10 D.M. 03.08.2017**) rispetto agli **incrementi**.

Nel calcolo della base Ace ordinaria (che viene eseguito sommando tutti gli incrementi e i decrementi dal 2011 in poi) questo dato negativo **avrebbe influenzato la base Ace 2021**, di fatto **sterilizzandola**.

Ma ciò non accade con la **SuperAce**, nel senso che **il calcolo della agevolazione tiene conto solo di ciò che è accaduto nel 2021**, e posto che in tale anno si manifestava un incremento per effetto di conferimenti, tale incremento non viene ridotto dalla base negativa esistente al 31.12.2020.

Sul punto l'**Agenzia delle Entrate** afferma: *"Il beneficio di cui al citato articolo 19, in sostanza, viene calcolato facendo riferimento a **parametri temporali differenti rispetto all'Ace ordinaria**, ovvero considerando la **variazione del capitale proprio 2021 rispetto al 2020** (per i soggetti cd. "solari). Tutto ciò considerato, nell'ipotesi in cui l'Ace ordinaria relativa agli esercizi precedenti al 2021 sia negativa, si ritiene corretto considerare ai fini del calcolo della Super ACE gli incrementi del 2021 (al netto dei decrementi del 2021) senza penalizzare la Super Ace in relazione alla eventuale base Ace "negativa" relativa agli esercizi precedenti"*.

Con il **medesimo metodo** si terrà conto dei **decrementi per operazioni abusive**, ad esempio un **conferimento eseguito a società controllata**: se tale conferimento è stato eseguito nel 2021 ridurrà la base SuperAce, ma se eseguito in anni precedenti non spiega alcuna efficacia nel calcolo SuperAce.

Fin qui l'Interpello afferma una **tesi già conosciuta**, ma il tema che ora va affrontato è **come impatta la eventuale base negativa ante 2021 sul tema del recapture**.

Il **recapture** della SuperAce è in sostanza **l'obbligo di restituire il bonus SuperAce** (sia se è stato fruito tramite variazione diminutiva, sia se è stato fruito tramite credito d'imposta) nel caso in cui la **variazione incrementale del patrimonio netto (rilevante ai fini Ace) nel 2022 sia inferiore a quello registrata nel 2021**. Alla luce di ciò riprendiamo, semplificandolo, l'esempio esaminato nell'Interpello 229:

Base Ace 2011/2020 = - 50

Base Super Ace 2021 = + 150 (con fruizione di variazione diminutiva del 15% su 150)

Base Ace 2022 (ipotizzando per semplicità che nel 2022 non sia accaduto nulla di rilevante ai fini Ace) = 150-50 cioè 100.

Base Super Ace 2021 = 150

Applicando alla lettera le indicazioni dell'[articolo 19 D.L. 73/2021](#) (che afferma : “*Nel caso di mancata applicazione del comma 3, qualora la variazione in aumento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 risulti inferiore rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, il reddito complessivo ai fini dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15 per cento della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso*”), si avrebbe che la **base Ace 2022 è inferiore di 50 rispetto a quella del 2021**, il che comporterebbe la **restituzione del 15% di 50 quale variazione in aumento nel modello Redditi**.

Ma in tale modo si genera una **lettura dell'articolo 19 che di fatto vanifica la tesi esposta nell'Interpello**, nel senso che la base negativa Ace ante 2020 **non rileva immediatamente nel calcolo SuperAce**, ma se poi va considerata nel 2022, è come dire che per effetto di operazioni ante-SuperAce il **beneficio di quest'ultima agevolazione viene meno**.

Invece la *ratio* del citato comma 5 è evitare che un incremento del capitale eseguito nel 2021 venga **restituito ai soci nel 2022** quando la **SuperAce non si applica più**, quindi ragionando su operazioni eventualmente eseguite nel 2022, non già subire l'effetto negativo di operazione ante 2021 non considerate nel calcolo SuperAce.

Il tema evidentemente è di interesse generale per cui sarebbe opportuno che l'Agenzia delle Entrate **confermasse che l'unica ipotesi in cui scatta l'effetto recapture della SuperAce è quella in cui il decremento di base Ace 2022 su 2021 sia generato da operazione di attribuzione eseguite nel 2022** e non già per effetto di operazioni precedenti il 2021.