

## ***La riforma fiscale e l'abrogazione ACE: le possibili conseguenze***

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

Master di specializzazione

### **Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale**

Scopri di più

L'[articolo 6, L. 111/2023](#) (Legge delega fiscale), prevede una serie di disposizioni che andranno a modificare la **disciplina dell'Ires**. In modo particolare, le lett. a) e b) della citata norma introducono la cosiddetta "**riduzione della aliquota Ires**" che passerà dall'attuale 24% al 15% a beneficio dei soggetti che eseguiranno **tre politiche "virtuose"** sotto il profilo generale della **economia nazionale**:

- esecuzione di investimenti in **beni strumentali qualificati**;
- **incremento del personale dipendente** con assunzione di lavoratori con contratto a tempo indeterminato;
- **rinuncia a distribuire riserve ai soci**.

Per attuare questa importante modifica, il Legislatore della Riforma ha ipotizzato una **serie di norme di coordinamento con le attuali disposizioni**, volte ad evitare che si duplichino i vantaggi tributari collegati ad un certo obiettivo. In questo senso, è evidente che sia l'agevolazione "Ace", sia la riduzione dell'aliquota Ires, perseguono **l'obiettivo di favorire la capitalizzazione delle imprese**; pertanto, era necessario intervenire su tale duplicazione.

Quelle sopra enunciate sono le premesse che spiegano il motivo per cui l'[articolo 5, D.Lgs. 216/2023](#) (di attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega fiscale) **sancisce l'abrogazione dell'Ace a far data dal 2024**. Per dire il vero, l'intervento legislativo appare in qualche modo asimmetrico, **poiché un conto è abrogare l'agevolazione Ace** sostituendola con la Minires (così come aveva fatto, peraltro, il legislatore nel 2018 con la L. 145/2017), **altro è abrogare l'Ace senza prevedere un contemporaneo avvio della Minires**. È apparso evidente a tutti come la strutturale scarsità di risorse pubbliche abbia indotto il Governo a **rimandare sine die l'applicazione della Minires**, ma "stranamente" l'abrogazione dell'Ace, invece, ha avuto una **immediata applicazione**. Certamente **non saranno molti gli operatori tributari** che rimpiangeranno l'Ace (da sempre, fatta eccezione per l'anno 2021, l'Ace si è caratterizzata per un provvedimento di difficile calcolo a fronte di **risultato finale per lo più poco rilevante**), ma ciò non toglie che risulti inopportuno e, per certi versi, iniquo, **abrogare una agevolazione** senza che essa sia **sostituita con un'altra**, tanto più in una norma generale

(la Legge di Riforma fiscale) presentata con una disposizione tendente alla **riduzione della tassazione** sui contribuenti in generale ed in **particolare sulle imprese**.

Detto tutto ciò, vediamo quali sono gli **aspetti tecnici della abrogazione dell'Ace**, e della sua ultima applicazione per il periodo d'imposta 2023.

Anzitutto, va detto che è possibile una sopravvivenza dell'Ace anche dopo il 2023, laddove la sua applicazione abbia dato luogo, nel passato, ad una **variazione diminutiva non "coperta" dall'imponibile reddituale**. In questi casi, vi è una eccedenza Ace, la cui riportabilità a nuovo è prevista dal citato [articolo 5, D.Lgs. 216/2023](#), fino a quando essa **non intersecherà un imponibile** capiente ad assorbire la stessa variazione diminutiva. Potrebbe essere il caso delle società in perdita fiscale, società che, tuttavia, hanno **generato incrementi del patrimonio netto computabili nell'Ace**.

Tra questi incrementi ve ne è uno, per così dire automatico, che **spiegherà efficacia per l'ultima volta nel 2023**: il passaggio graduale della **riserva da rivalutazione monetaria** nella base imponibile dell'Ace, cioè il passaggio, anche contabile, da una riserva non realizzata (poiché non derivante da utili effettivamente realizzati) ad una **riserva realizzata**.

Tutto nasce dalla [risposta ad Interpello n. 889/2021](#), in cui l'interpellante descriveva la situazione che si è venuta a creare dopo aver eseguito una **rivalutazione dei beni di impresa**, con conseguente creazione di un **saldo attivo da rivalutazione** che, pur qualificandosi come riserva di patrimonio netto, tuttavia è **generato da un processo valutativo e non realizzativo**, quindi non rilevante ai fini Ace. Tuttavia, con il processo di ammortamento del bene rivalutato si genera un **progressivo realizzo della riserva stessa** (e ciò per il fatto che l'incremento da rivalutazione viene imputato come costo nel conto economico tramite quota di ammortamento). Questo progressivo mutamento di status della riserva **ha rilevanza ai fini Ace** e permette negli anni 2021, 2022 e 2023 di **fruire di un vantaggio significativo**, poiché il passaggio a riserva realizzata (per le tre quote annuali) ha avuto (ed avrà ancora) per l'esercizio 2023, come conseguenza, la legittima fruizione della Ace. È del tutto evidente che il chiarimento delle entrate **assume valenza generale** e, quindi, **l'incremento della base Ace** avviene per tutte le rivalutazioni eseguite sia nel 2020 (meramente civilistica o fiscale con affrancamento o meno del saldo attivo) **sia in anni precedenti**, perché si tratti di rivalutazioni eseguite dopo il 2010 (anno di istituzione dell'Ace). Per quanto attiene alla **modalità concreta di calcolo della quota di ammortamento** che permette di "aceizzare" la riserva, va detto che il **procedimento debba partire dalla stessa quota di ammortamento** calcolata sul valore globale del bene rivalutato (quindi calcolata non solo sul maggior valore rivalutato bensì sul nuovo costo lordo iscritto nell'attivo patrimoniale), da ridurre, poi, in considerazione della **fiscalità sostitutiva o fiscalità differita** che ha diminuito il saldo attivo stesso.

Pertanto, se prendiamo, ad esempio, il saldo attivo di una **rivalutazione solo civilistica eseguita nell'esercizio 2020**, pari a 100, ed **iscritto nel netto patrimoniale per 72,1** (al netto di 27,9 di fiscalità differita passiva), si avrà che la quota d'ammortamento (come sopra calcolata), **moltiplicata x 72,1% darà il dato della riserva che diviene realizzata**. Una modalità di calcolo



alternativa (e più logica) consiste nel **determinare la durata del processo di ammortamento** del bene rivalutato e poi **ribaltare tale durata sul saldo attivo**, cioè, dividendo il medesimo **per gli anni del processo di ammortamento**. In tal modo, viene determinata la quota annua di saldo attivo che **diviene realizzata e quindi rilevante ai fini Ace**.

Ebbene, la procedura sopra descritta, insieme a tutti gli altri incrementi di patrimonio netto “aceizzabili” eseguiti dal 2011 in poi, **potrebbe generare nel 2023 un significativo dato di base imponibile** su cui applicare l’aliquota dell’1.3%, e laddove ciò si confronti con **ridotti imponibili reddituali**, si potrebbe generare quell’effetto di “eccedenza Ace” che è descritto proprio dal citato [articolo 5, D.Lgs. 216/2023](#) (D.Lgs. di Riforma Irpef).