



## REDDITO IMPRESA E IRAP

# **La movimentazione del patrimonio netto 2023 e le ricadute sull'Ace**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

## Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

Scopri di più

La movimentazione di **riserve del patrimonio netto** avvenuta nel 2023 genera **riflessi sulla determinazione dell'Ace**; agevolazione che, sebbene al suo ultimo periodo d'imposta di applicazione, **riserva comunque ancora diverse incognite**.

### Le correzioni contabili

In primo luogo, si ha una **movimentazione del patrimonio netto** ogniqualvolta si operi **una correzione degli errori contabili** che si qualificano **come rilevanti** e per i quali la stessa correzione viene **eseguita imputando il differenziale** direttamente al **saldo di apertura del patrimonio netto** in cui si individua l'errore (in questo senso si veda il principio contabile OIC 29, par. 48). Quindi, ipotizziamo che nel 2020 **non sia stato contabilizzato un componente negativo** per l'importo di euro 30.000 e che lo stesso **sia stato corretto nel 2023 imputando il debito in contropartita della riduzione di riserve** (di utile in prima battuta) **all'1.1.2023**.

Tale correzione ha rilevanza fiscale nel 2023, senza necessità di eseguire la dichiarazione integrativa per il 2020, se la società (che esegue la correzione) **applica la derivazione rafforzata ed è soggetta a revisione legale**, ai sensi dell'[articolo 83 Tuir](#) (tesi confermata dalla recente [risposta ad interpello n. 73/2024](#)), mentre **se la società non è soggetta a revisione legale**, allora sarà necessario **procedere alla stesura della dichiarazione integrativa per il 2020**, rilevando il maggior costo e il **conseguente credito d'imposta Ires**. Ma dal punto di vista dell'Ace, a voler seguire l'impostazione della Agenzia delle entrate (ancora si veda la [risposta ad interpello n. 73/2024](#)) è sempre necessario **procedere alla dichiarazione correttiva**, quindi rilevando un **minor utile nel 2020 che comporterà una correzione dell'Ace** (o della SuperAce nel caso dell'esempio) per il **periodo d'imposta 2021** (anno in cui l'utile 2020 sarà stato collocato a riserva) e, poi, a cascata, una **minor Ace per i periodi successivi**. Nella risposta ad interpello n. 73/2024 **si giustifica questo diverso trattamento fiscale** della correzione contabile (ai fini Ires e ai fini Ace) richiamando la **relazione Illustrativa del D.M. 3.8.2017** che, appunto,



per la correzione dell'Ace, segnalava sempre **l'obbligo di redigere la dichiarazione rettificativa**, ma tale impostazione risale al 2017, cioè prima che fosse modificato l'articolo 83, Tuir, che, ora, a certe condizioni, **rende non dovuta la dichiarazione rettificativa**.

Quindi, a tutti gli effetti, non sembra una motivazione congrua per spiegare un **supposto obbligo di redigere sempre** (ai fini Ace) la **dichiarazione rettificativa dell'anno in cui si è commesso l'errore**.

In tutti i casi, **questa è l'impostazione per una normale correzione contabile**, ma nel 2023 vi sarà frequentemente una particolare correzione contabile, cioè quella della **regolarizzazione del magazzino**. Tale correzione comporta un diverso ammontare delle rimanenze; diverso ammontare che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 83, L. 213/2023](#), **assume riconoscimento fiscale proprio all'1.1.2023**. Ne consegue che, anche la modifica in aumento o in diminuzione del patrimonio netto, **si manifesta nel 2023**. Ma questa correzione contabile che impatto ha sull'Ace? Questa domanda nasce dal fatto che, in molti casi, **non sarà possibile individuare il periodo d'imposta** in cui si è generata l'errata valutazione del magazzino e, quindi, come si potrà, ai fini Ace, **operare una dichiarazione rettificativa per il medesimo anno?**

Peraltra, va sottolineato che **non vi è traccia nella L. 213/2023 della necessità di operare dichiarazione rettificativa**, anzi si prevede espressamente che, nei limiti del valore di magazzino modificato (e conseguentemente del patrimonio netto modificato) **non sarà possibile per l'Agenzia delle entrate eseguire accertamenti per i periodi pregressi**. Sembra, pertanto, ipotizzabile che la correzione contabile "speciale", rappresentata dalla regolarizzazione del magazzino (ex L. 213/2023), **non comporti alcun obbligo di rettificare l'Ace pregressa**.

Ma altra cosa è chiedersi **cosa accade nel 2023**.

Se per effetto della regolarizzazione del magazzino il patrimonio netto al 31.12.2023 risulta incrementato o decrementato rispetto al 2022, **questa differenza avrà una conseguenza diretta sul calcolo dell'Ace**, oppure i nuovi valori verranno, per così dire, **sterilizzati come variazione del capitale proprio non rilevanti?**

La risposta a tale quesito è **tutt'altro che agevole** e certamente **la tesi della irrilevanza si presenta come quella più logica**; tesi che, tuttavia, dovrebbe essere **tempestivamente confermata dalla Agenzia delle entrate**, ricordando che, il 2023, è anche **l'ultimo anno del monitoraggio dell'effetto recapture della SuperAce**.

**Le modifiche patrimoniali quali conseguenza di operazioni straordinarie.**

Ma le movimentazioni di patrimonio netto possono avvenire anche in **conseguenza di operazioni straordinarie verificatesi nel 2023** sulle quali non vi è mai stato un intervento



organico della Agenzia delle entrate che **spiegasse le ricadute sull'Ace**. L'unico riferimento utilizzabile è una **risalente circolare sulla Dit** (circolare n. 76/E/1998) che, al paragrafo 15, ha dedicato qualche **breve riflessione sul tema delle operazioni straordinarie**. La tesi di fondo è che nelle operazioni qualificabili come successione universale (fusione e scissione) si genera un **diritto ad ereditare la base Ace** (in allora si parlava di Dit) da parte **della società aente causa**; diritto per così dire pieno nella fusione (e parziale nella scissione), in quanto **parametrato alla quota di patrimonio netto contabile trasferito alla beneficiaria**. Questo tema è stato più recentemente confermato nella [risposta ad interpello n. 135/2023](#) che esaminava **un caso di fusione**. Ma tale assunto va meglio analizzato nel caso della **scissione scorpo** che può essersi manifestata nel corso del 2023. In tale operazione **non vi è una modifica di patrimonio netto** (tranne che nel caso di scissione scorpo negativa), poiché la **scissa iscrive nell'attivo patrimoniale la partecipazione ricevuta** per effetto del trasferimento del ramo di azienda o dei singoli beni. Ebbene, in questo caso, **non sembra di poter dire che la base Ace della scissa venga**, in qualche modo, **trasferita alla beneficiaria**, proprio in considerazione del fatto che il netto patrimoniale **non si è modificato**.

Peraltro, anche nella ipotesi di **scissione negativa**, non vi è alcuna quota di patrimonio netto contabile della scissa trasferito alla beneficiaria, il che porterebbe a concludere **che nessuna base Ace della scissa venga attribuita alla beneficiaria**. Ma vi è di più. Infatti, per effetto della scissione negativa (o dello scorpo negativo) la **società scissa incrementa il proprio patrimonio netto** con una riserva da considerarsi di utile così come ha sostenuto la [risoluzione n. 12/E/2009](#). Ora che impatto può avere tale riserva nel computo della base Ace 2023? Sul punto, si ritiene di dover dire che **si tratta di una riserva non disponibile** e, quindi, **non "aceabile"**, e ciò in considerazione del fatto che essa è il **risultato di un processo valutativo** (una sostanziale rivalutazione dei beni trasferiti alla beneficiaria che ha permesso di tramutare un patrimonio netto contabile negativo in un patrimonio netto effettivo positivo) e, quindi, **non considerata nella base Ace**, ai sensi dell'articolo 5, comma 6, D.M. 3.8.2017.

Va sottolineato, per concludere, che **se la scissione negativa "ordinaria" fosse stata eseguita in anni precedenti**, non si sarebbe comunque prodotto quel **processo di commutazione della riserva da rivalutazione da riserva valutativa** a riserva realizzativa, poiché **gli eventi che generano tale trasformazione sono la cessione del bene rivalutato, o il processo di ammortamento**; operazioni queste che vengono eseguite dal una soggetto diverso (la beneficiaria) da quello che **ha iscritto la riserva** (la scissa).