Il Sole 24 ORE NORME E TRIBUTI
Quotidiano - Dir. Resp.: Fabio Tamburini
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 715000 (0006901)
01-MAG-2023
da pag. 16 / foglio 1 / 4
DATA STAMPA
www.datastampa.it

Redditi 2023: sotto la lente il recapture della super Ace

Dichiarazioni

Incrementi e decrementi del 2021 concorrono a formare la base ordinaria

I calcoli per rideterminare il credito vanno perfezionati prima di compilare i modelli

Pagina a cura di
Alessandro Braggion
Giorgio Gavelli

Nel modello Redditi 2023 delle società di capitali ci sono due novità in tema di Ace che meritano attenzione e hanno portato modifiche ai righi del quadro RS. La super Ace (articolo 19, commi 2 e seguenti del Dl 73/2021), caratterizzata dal coefficiente di rendimento del 15% e dalla non applicazione del ragguaglio ad anno degli incrementi derivanti da apporti e rinunce ai finanziamenti, ha avuto effetto solo per gli incrementi di capitale proprio intervenuti nel 2021, sino al limite di cinque milioni di euro e senza il "blocco" del patrimonio netto. Nel 2022 si torna alla "sola" Ace ordinaria, con il ragguaglio, il limite del patrimonio netto e, soprattutto, con il coefficiente di rendimento "ordinario" (e dall'effetto premiale assai deludente) dell'1,3 per cento.

In ossequio al meccanismo "cumulativo" alla base della disciplina Ace, gli incrementi e i decrementi che nel 2021 (modello Redditi 2022) hanno inciso sul calcolo super Ace, nel 2022 (Redditi 2023) concorrono – assieme ai movimenti precedenti al 2021 e a quelli intervenuti nel 2022 – a formare la base Ace ordinaria di periodo. Pertanto, i decrementi che nel 2021 hanno penalizzato la super Ace nel modello Redditi 2023 incideranno negativamente sull'Ace ordinaria, così come gli incrementi di capitale proprio che hanno fruito della maggiorazione 2021 contribuiranno positivamente (ma nei limiti del patrimonio netto di fine periodo) a determinare la base Ace ordinaria 2022.

La rideterminazione del credito

Occorre tenere presente anche il meccanismo di recapture della Super Ace previsto dai commi 4 e 5 del citato articolo 19: in un caso, l'agevolazione è stata (anche solo parzialmente) trasformata in credito d'imposta (tramite comunicazione alle Entrate, in base al provvedimento del 17 settembre 2021, e previa risposta positiva); nell'altro caso, il beneficio è stato fruito, in modo "tradizionale", nel modello Redditi 2022.

Le norme prevedono che (limitandoci al 2022) qualora vi sia un decremento netto di capitale proprio rispetto a quello 2021:

- il credito d'imposta è restituito proporzionalmente a tale minor importo (sempre che sia stato usato)
- o il reddito complessivo Ires del periodo è aumentato di un ammontare pari al 15% della differenza negativa.

Premesso che si deve ritenere che il meccanismo di recapture non possa mai portare a una riduzione maggiore rispetto al beneficio fruito, dalle istruzioni ai righi RS112A e RS113 del modello si comprende come i calcoli vadano perfezionati prima di compilare la dichiarazione, in quanto:

- a colonna 6 del rigo RS112A viene chiesto di indicare direttamente l'importo del credito eccedente da riversare (le colonne successive sono da compilare solo per modifiche intervenute dopo la presentazione della dichiarazione 2022 o per gestire residui da essa emergenti);
- a colonna 16 del rigo RS113 va riportato (quando il beneficio è stato fruito in dichiarazione) l'importo dell'eccedenza a recupero già moltiplicata del 15%: importo che poi va aggiunto al reddito imponibile di periodo tramite il riporto alla colonna 3 del rigo RN3 (curiosamente, quindi, tra i crediti d'imposta). In caso di eccedenza Ace 2021 non integralmente utilizzata, quest'ultima, indicata al rigo RN6 colonna 6, verrà così indirettamente compensata.

Il recapture scatta quando, nel corso del 2022, le riduzioni di base Ace hanno superato gli eventuali incrementi. Sarà frequente l'ipotesi in cui la delibera di distribuzione dei dividendi assunta entro fine anno (per garantire ai soci qualificati il prolungamento del regime transitorio) ha avuto a oggetto un importo superiore a quello dell'eventuale utile 2021 accantonato a riserva (ricordiamo che per concretizzare il decremento è sufficiente la delibera e non occorre la materiale distribuzione). Peraltro, qualcosa di molto simile accadrà (salvo diverse istruzioni) con le assegnazioni ai soci intervenute nel 2023.

Riteniamo, in attesa di un chiarimento definitivo, che se nel 2022 gli incrementi di base Ace sono stati superiori a cinque milioni di euro, determinando quindi sia il beneficio super Ace che quello ordinario, i decrementi debbano prioritariamente essere imputati a quest'ultima eccedenza, e solo successivamente giungano a intaccare la super Ace originando il recapture.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1994 - T.1675

I casi pratici

06901 06901

ESEMPIO 1

Uso diretto Ace "innovativa" in dichiarazione nell'esercizio 2021 e recapture totale nell'esercizio 2022

Nel 2021 la Società Alfa ha determinato un incremento di base Super Ace di 850.000 euro, con un rendimento al 15% pari a 127.500. Tale importo è stato mantenuto in dichiarazione e ha ridotto, per un pari importo, il reddito imponibile Ires. Il risparmio d'imposta corrispondente è stato di 30.600 euro (127.500 x 24%). Si tralascia, per semplicità, l'Ace ordinaria.

Modello Redditi Sc 2022

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

RS112A

VARIAZIONE IN AUMENTO (< 5 milioni euro)

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza		Rendimento	Rendimento trasformato
850.000,00	,00	,00	850.000,00	15%	127.500,00	,00

CREDITO D'IMPOSTA

Potenziale	Spettante	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
30.600,00	,00	,00	,00	,00	,00

Ceduto	Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
,00	,00	,00	,00	,00

RS113

VARIAZIONE IN AUMENTO (> 5 milioni euro)

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
,00	,00	,00	,00	4.200.000,00

Minor importo		Rendimento	Codice fiscale
,00	1,3%	127.500,00	

Rendimento attribuito	Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile
,00	,00	(di cui	,00)

Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	Codice Stato estero
127.500,00	,00	,00	

IRES

RN1 Reddito — Legge n. 112/2016: (,00) — Liberalità: ,00 — 200.000,00

RN2 Perdita — ,00

RN3 Credito di imposta — Fondi comuni d'investimento: ,00 — Imposte delle controllate estere: ,00 — ,00

RN4 Perdite scomputabili (di cui di anni precedenti) — in misura limitata: ,00 — in misura piena: ,00 — Ricevuta: ,00) — ,00

RN5 Perdite/Redditi — Perdite non compensate: ,00 — Proventi esenti: ,00 — ,00

Reddito (Netto)	Quadro RH	Altri redditi	Rimborso oneri dedotti
,00	,00	,00	,00

RN6

Reddito minimo	Reddito	Liberalità	Start-up	ACE
,00	200.000,00	,00	,00	127.500,00

Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Terzo settore	Reddito imponibile
72.500,00	,00	,00	,00	72.500,00

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1994 - T.1675

Nell'esercizio 2022:

- l'utile di 100.000 euro dell'esercizio chiuso al 31/12/202 è stato accantonato a riserva straordinaria;
- gli azionisti di Alfa Spa hanno deliberato a luglio 2022 ed erogato a settembre 2022 un dividendo di complessivi 1.000.000 euro;
- il totale incremento netto 2022 rilevante Ace è pari a - 900.000 euro.

In applicazione della clausola "antiabuso" di cui all'articolo 19, comma 5, del Dl 73/2021, Alfa Spa deve restituire integralmente il beneficio Ace "innovativa" 2021, mediante un aumento del reddito imponibile di 127.500 euro (850.000 x 15%), pari al rendimento "super agevolato" 2021. La penalizzazione sarà, pertanto, al massimo la tassazione della variazione diminutiva del 15% fruita nel 2021. Per semplicità si tralascia la compilazione dell'Ace "ordinaria" 2022 da compilare come di consueto.

Modello Redditi Sc 2023

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

RS112A — CREDITO D'IMPOSTA

Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
6 ,00	7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00

Ceduto	Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
12 ,00	13 ,00	14 ,00	15 ,00	16 ,00

Art. 84, c. 1, TUIR – RS113 ☐

RS113

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00

Minor importo	Rendimento		Codice fiscale	Rendimento attribuito
7 ,00	1,3% 7 ,00		8	9 ,00

Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
10 ,00	(di cui 11 ,00)	12 ,00	13 ,00	14 ,00

RECUPERO ACE INNOVATIVA

Codice Stato estero	Importo	Codice fiscale
15	16 127.500,00	17

Art. 84, c. 1, TUIR – RS114 ☐

RS114

Maggiorazione società di comodo

Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa
1 ,00	2 ,00	3 ,00	3A ,00

Addizionale

Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa
4 ,00	5 ,00	5A ,00	6 ,00	7 ,00

IRES

RN1 Reddito — Legge n. 112/2016 (1 ,00) — Liberalità 2 ,00 — 3 500.000,00

RN2 Perdita — ,00

RN3 Credito di imposta — Fondi comuni d'investimento 1 ,00 — Imposte delle controllate estere 2 ,00 — 3 127.500,00

RN4 Perdite scomputabili (di cui di anni precedenti 1 ,00) — in misura limitata 2 ,00 — in misura piena 3 ,00 — Ricevuta (4 ,00)

RN5 Perdite/Redditi — Perdite non compensate 1 ,00 — Proventi esenti 2 ,00 — 3 ,00

Reddito (Netto) 4 ,00 — Quadro RH 5 ,00 — Altri redditi 6 ,00 — Rimborso oneri dedotti 7 ,00

RN6

Reddito minimo	Reddito	Liberalità	Start-up	ACE
1 ,00	2 627.500,00	4 ,00	5 ,00	6 ,00

Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Terzo settore	Reddito imponibile
7 627.500,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 627.500,00

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1994 - T.1675

ESEMPIO 2

Trasformazione Ace "innovativa" in credito d'imposta con utilizzo in compensazione e recapture parziale nell'esercizio 2022

Nella medesima situazione di cui all'esempio 1, il rendimento super Ace di 127.500 è stato trasformato (tramite comunicazione alle Entrate) in un credito d'imposta di 30.600 euro interamente usato in compensazione.

Nel 2022:

- l'utile di 100.000 euro dell'esercizio chiuso al 31/12/2021 è stato accantonato a riserva straordinaria;
- gli azionisti di Alfa Spa hanno deliberato a novembre 2022 ed erogato a dicembre 2022 un dividendo di 200.000 euro complessivi;
- l'incremento netto 2022 rilevante Ace è pari a - 100.000 euro.

In applicazione della clausola "antiabuso" di cui all'articolo 19, comma 4, del Dl 73/2021, Alfa Spa deve restituire parzialmente il credito d'imposta Ace "innovativa" 2021, per 3.600 euro (100.000 x 15% x 24%), pari all'effetto fiscale del rendimento "super agevolato" 2021 decrementato nel 2022. Per semplicità si tralascia la compilazione dell'Ace "ordinaria" 2022 da compilare come di consueto.

Modello Redditi Sc 2023

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

RS112A

CREDITO D'IMPOSTA

Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
3.600,00	,00	,00	,00	,00	,00

Ceduto	Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
,00	,00	,00	,00	,00

Art. 84, c. 1, TUIR – RS113 ☐

RS113

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
,00	,00	,00	,00	,00

Minor importo	Rendimento		Codice fiscale	Rendimento attribuito
,00	1,3% ,00			,00

Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
,00	(di cui ,00)	,00	,00	,00

Codice Stato estero	RECUPERO ACE INNOVATIVA Importo	Codice fiscale
	,00	

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1994 - T.1675