

Normativa e prassi

"Aiuto alla crescita economica": come applicare l'agevolazione

23 Maggio 2014

Una scansione completa, ricca di esempi, della disciplina volta a favorire il rafforzamento dell'apparato produttivo del Paese attraverso una riduzione delle imposte sui redditi



Al setaccio dei tecnici dell'Agenzia, la disciplina dell'Aiuto alla crescita economica (Ace), introdotta dal decreto "Salva Italia" (DI 201/2011) allo scopo di incentivare il finanziamento delle piccole e medie imprese mediante capitale proprio. Vale a dire l'agevolazione che consiste nell'ammettere in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio.

Tale rendimento è stato fissato al 3% per i primi tre periodi d'imposta di applicazione della normativa di riferimento, mentre *"per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, al 31 dicembre 2015 e al 31 dicembre 2016 l'aliquota è fissata, rispettivamente, al 4 per cento, al 4,5 per cento e al 4,75 per cento"* (articolo 1, comma 137, lettere a) e b), della legge 147/2013).

Tanto premesso, con la **circolare n. 12/E** del 23 maggio, l'Agenzia delle Entrate fa il punto su chi può godere del beneficio, ripercorre il meccanismo generale di applicazione e, in riferimento alla specifica disciplina antielusiva contenuta nel decreto Ace (Dm 66/2012), esamina alcune ipotesi di disapplicazione della stessa. Inoltre, indica la via da seguire a imprese familiari e a società ed enti che partecipano al consolidato nazionale.

I beneficiari

L'agevolazione è riservata esclusivamente alle imprese e agli enti italiani e agli stessi soggetti non

residenti, relativamente alle stabili organizzazioni nel nostro Paese. In riferimento ai contribuenti esteri che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia nei periodi d'imposta successivi a quello di prima applicazione dell'Ace, la circolare precisa che la società estera rientra nell'ambito soggettivo di applicazione del beneficio, dal momento in cui assume la qualifica di soggetto residente. Solo da allora potrà, pertanto, applicare le disposizioni Ace, tenendo conto di tutti gli incrementi e decrementi di capitale proprio realizzati a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2011.

In generale, dallo sconto fiscale sono escluse le società assoggettate a procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi; questo perché tali procedure, in particolare le prime due, non hanno come obiettivo la continuazione dell'esercizio dell'attività economica. La terza procedura concorsuale può avere, invece, esiti diversi e, se finalizzata al risanamento dell'impresa, ben venga l'Ace.

Per quanto riguarda le società di comodo, nell'ipotesi in cui registrino una variazione patrimoniale rilevante ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, dovranno ridurre il reddito minimo dichiarato per un importo pari al rendimento nozionale del capitale proprio.

La disciplina Ace coinvolge anche le società controllate localizzate in Paesi a fiscalità ordinaria, per le quali è necessario il calcolo del *tax rate* domestico, partendo dall'ipotesi che la società controllata estera "non black list" sia residente in Italia. Il *tax rate* va determinato secondo le regole del Tuir e, per il suo calcolo, non serve considerare l'effetto dell'Ace.

Il funzionamento

Per i soggetti Ires, la variazione in aumento di capitale proprio, che assume rilevanza agli effetti della disciplina, è l'incremento rispetto al patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, con esclusione dell'utile di esercizio.

L'incremento di capitale proprio cui applicare il rendimento figurativo è determinato da:

- incrementi (conferimenti in denaro e utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili)
- decrementi (riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci, a qualsiasi titolo effettuate).

Mentre i conferimenti in denaro assumono rilievo dal momento dell'effettivo versamento, gli accantonamenti di utili contano dall'inizio del periodo d'imposta in cui viene assunta la relativa

delibera. Ovviamente, anche la distribuzione di riserve di utili vale, quale riduzione del capitale proprio, a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui la stessa viene assunta.

Ad esempio, nel caso sia deliberata la distribuzione della riserva straordinaria il 22 dicembre 2012, ma con materiale erogazione dei dividendi ai soci nel 2013 (esercizio coincidente con l'anno solare), il decremento del capitale proprio avrà effetto già dal 1° gennaio 2012, in quanto si tratta del periodo d'imposta in cui è stata assunta la delibera di distribuzione degli utili.

Quando l'importo del rendimento nozionale supera il reddito complessivo netto - già ridotto di eventuali perdite pregresse - l'eccedenza di "rendimento" può essere riportata nei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite quantitativo e temporale.

La riportabilità illimitata impone l'uso obbligatorio dell'Ace fino a concorrenza del reddito complessivo netto del periodo d'imposta cui si riferisce. Conseguentemente, eventuali quote di Ace non utilizzate non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi.

Riguardo al meccanismo di applicazione dell'agevolazione, la circolare propone un'ampia casistica di esempi.

La disciplina antielusiva

L'articolo 10 del decreto Ace detta disposizioni specifiche di cautela fiscale, finalizzate a evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, effetti moltiplicativi del beneficio.

In particolare, per quanto riguarda le operazioni fra società appartenenti al gruppo, individua le ipotesi in grado di sterilizzare l'Ace e cioè:

- conferimenti in denaro effettuati in favore di soggetti residenti
- acquisizione di partecipazioni di controllo o incremento della quota delle stesse detenuta ovvero aziende o rami d'azienda
- conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Paesi che consentono lo scambio di informazione ai fini tributari qualora siano controllati da soggetti residenti o da soggetti domiciliati in Paesi che non consentono tale scambio
- incremento dei crediti di finanziamento rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Il documento di prassi, a proposito di disciplina antielusiva, esamina alcuni casi di possibile disapplicazione, come l'accrescimento dell'Ace generato esclusivamente dall'utile non distribuito o dalla conversione di prestiti obbligazionari, i conferimenti in denaro ricevuti da non residenti, la

sterilizzazione dell'incremento di capitale proprio nell'ipotesi di incremento dei crediti da finanziamento e l'acquisto di partecipazione di controllo da non residente.

In famiglia, a ognuno il suo

A questo punto, l'Agenzia si rivolge alle imprese familiari. L'importo corrispondente al rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa va ripartito tra i suoi componenti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili. Il meccanismo evita disparità tra imprenditori individuali e quelli che operano "in famiglia".

In proposito, la circolare "sterza" su Unico Pf 2014 e fa notare che nella colonna 9 del rigo RS37 va riportata la quota del rendimento nozionale ceduto ai collaboratori, importo determinato in base alle singole quote di partecipazione. Nella colonna 11 dello stesso rigo va, invece, inserito l'importo relativo al rendimento nozionale spettante all'imprenditore, pari alla differenza fra la quota complessiva (colonna 8) e quella ceduta ai familiari (colonna 9), e che rappresenta la quota deducibile dal reddito complessivo dell'imprenditore. Se l'Ace deducibile supera l'imponibile, lo sconto sarà riportabile nei periodi d'imposta successivi.

Consolidato: eccedenze nella *fiscal unit*

Società ed enti del consolidato nazionale possono trasferire l'agevolazione eccedente alla *fiscal unit*. La somma è ammessa in deduzione dal reddito complessivo globale netto della compagine fino a concorrenza del reddito stesso. Non è comunque perso l'eventuale ulteriore residuo. La quota rimasta fuori potrà, infatti, essere recuperata nei periodi d'imposta successivi seguendo le stesse modalità: sconto prima alla partecipante ed eventuale trasferimento della rimanenza al gruppo.

L'attribuzione delle eccedenze alla *fiscal unit*, mette bene in chiaro il documento di prassi, è obbligatoria; in caso contrario, tali importi, nell'ipotesi in cui vi sia capienza a livello di gruppo, non potranno essere riportate in diminuzione nei periodi seguenti dalle società appartenenti al consolidato.

Si tratta di un'interpretazione antielusiva, che evita la tentazione di scegliere il consolidato con il solo fine del risparmio d'imposta. La disposizione non riguarda le eccedenze di "quote Ace" maturate prima dell'adesione al consolidato, per le quali permane il divieto di attribuzione al consolidato.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/aiuto-alla-crescita-economica-come-applicare-lagevolazione>