

IMPOSTE E TASSEdi **PAOLO MENEGHETTI, VITTORIA MENEGHETTI****Ace, super Ace e ragguaglio ad anno**

Gli incrementi di patrimonio netto vanno ragguagliati alla data del conferimento nel caso dell'Ace ordinaria mentre il ragguaglio non è richiesto nella super Ace, ma quid iuris per le ipotesi di periodo d'imposta inferiore a 365 giorni?

Il tema del ragguaglio ad anno dei conferimenti in denaro per imprese di nuova costituzione ha ottenuto un chiarimento dall'Agenzia delle Entrate, considerando che tale problematica è da sempre un dubbio irrisolto nel calcolo dell'Ace ed ora assume ancor più rilevanza in tema di super Ace. Vediamo i termini del problema, dapprima analizzando la normativa ordinaria dell'Ace e in seconda battuta quella della super Ace.

In tema di calcolo della base imponibile per l'applicazione dell'Ace esistono **2 meccanismi di ragguaglio ad anno**: **art. 1, c. 6 D.L. 201/2011** e **art. 5, c. 5 D.M. 3.08.2017**: il conferimento in denaro va calcolato tenendo conto del meccanismo *pro-rata temporis* nell'anno in cui è effettuato per poi essere computato sempre al 100% negli esercizi successivi; **art. 2, c. 1 D.M. 3.08.2017**: la variazione in aumento del capitale proprio (che comprende anche gli utili destinati a riserva) va ragguagliata alla durata del periodo d'imposta se esso supera oppure è inferiore a 365 giorni. Ma queste norme si applicano anche alle società neocostituite e in modo particolare nel 2021 quindi con impatto super Ace? Sul punto si può notare che: vi è una specifica previsione normativa secondo cui per le società neocostituite (art. 6, c. 6, ultimo periodo D.L. 201/2011) si considera incremento l'intero patrimonio conferito; la disposizione del ragguaglio in base alla minor durata del periodo d'imposta non prevede una sua applicazione specifica alle società neocostituite, ma sembra invece espressamente destinata ai periodi d'imposta diversi da anno solare per effetto di operazioni straordinarie (sul punto si veda l'autorevole tesi di Assonime nella circolare 17/2012, nota 40). Detto ciò, va comunque ricordato che da sempre, applicando le specifiche tecniche alla compilazione del prospetto Ace, nel caso di periodo d'imposta inferiore per qualunque motivo a 365 giorni, vi è un **automatico ragguaglio ad anno della variazione incrementale**.

Dal punto di vista **super Ace**, considerando i 2 ragguagli sopra descritti, si può dire con certezza che il ragguaglio ad anno per conferimenti in denaro eseguiti dai soci **non va mai applicato**. In questo senso è chiaro il disposto dell'art. 19, c. 2 D.L. 73/2021 in base al quale gli incrementi (cioè tutte le variazioni incrementali) rilevano a partire dal 1° giorno del periodo d'imposta, e ciò viene peraltro confermato anche da Telefisco 2022.

Resta il problema del **ragguaglio ad anno per minor durata del periodo d'imposta**, e su questo punto si registra una presa di posizione molto rigida assunta a Telefisco 2022 in forza della quale il ragguaglio in questione **si applica anche alla super Ace**, poiché si tratta di una situazione diversa dal ragguaglio ad anno per data conferimento.

Esempio - Volendo esemplificare i passaggi interpretativi di cui sopra, possiamo ipotizzare il caso di una Srl costituita nel 2018 nella quale il 1.07.2021 è stato eseguito un conferimento in denaro di € 100.000. Tale operazione determina un incremento patrimoniale da collocare al rigo 112A, colonna 1, per € 100.000. Se la medesima operazione fosse stata eseguita da una Srl costituita il 1.07.2021 con contestuale versamento del capitale sociale per € 100.000, il vantaggio super Ace sarebbe pari a € 50.000.

Resta fermo che eventuali conferimenti eseguiti nel 2021 che superano la **soglia di € 5 milioni**, per i quali si applica Ace ordinaria, restano assoggettati alla necessità del ragguaglio ad anno del conferimento stesso, per la quota che eccede la soglia citata.