

La super ACE trova spazio nel bilancio di esercizio

In caso di fruizione ordinaria, occorre rilevare minori imposte nella voce 20 del Conto economico

/ Alessandro SAVOIA

Tra i tanti bonus fiscali introdotti dal legislatore per sostenere le imprese colpite dalla crisi pandemica merita alcune riflessioni la cosiddetta "ACE innovativa", o "super ACE", disciplinata dall'[art. 19](#) commi da 2 a 7 del DL n. 73/2021 convertito (c.d. decreto "Sostegni-bis"). Tale provvedimento è di particolare interesse per le imprese, stante il rilevante importo del beneficio fiscale, ma presenta ancora oggi dei **dubbi applicativi** a causa della tardiva emanazione del provvedimento attuativo e della mancanza di chiarimenti ufficiali.

La norma in questione introduce un **temporaneo rafforzamento** dell'ACE per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020.

Al fine di sostenere la patrimonializzazione delle imprese, con nuovi apporti da parte dei soci o attraverso la non distribuzione dell'utile 2020, il rendimento nozionale di cui all'[art. 1](#) del DL n. 201/2011, relativo alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta 2020, è valutato mediante applicazione di una aliquota maggiorata del 15%, in luogo dell'attuale 1,3%. L'aliquota maggiorata è riconosciuta per variazioni in aumento di ammontare massimo pari a 5 milioni di euro.

La norma prevede, inoltre, un ulteriore incentivo per le imprese, rappresentato dalla possibilità di usufruire del bonus in via anticipata, sotto forma di **credito d'imposta**, in alternativa all'ordinaria deduzione del rendimento nozionale dal reddito complessivo netto. Tale credito può essere utilizzato in compensazione, chiesto a rimborso o può essere ceduto.

Sotto il profilo contabile, l'ordinaria fruizione della super ACE non pone particolari problemi al redattore del bilancio. Essa porterà alla rilevazione di un **minor costo per imposte**, da classificare alla voce 20 del Conto economico.

Più controverso pare, invece, il trattamento contabile da riservare alla trasformazione della super ACE in credito di imposta.

Da un lato, considerato che il legislatore – anche nell'ambito della Relazione illustrativa al provvedimento – ha precisato che la finalità della misura di sostegno in commento è quella "di incentivare la patrimonializzazione delle imprese, deterioratasi a seguito delle difficoltà economiche causate dalla crisi pandemica", si potrebbe essere portati a qualificare il bonus fiscale in commento nell'ambito dei **contributi in conto capitale**, che, secondo la definizione ricavabile dalla giurisprudenza ormai costante della Cassazione (da ultimo, Cass. n. [15193/2020](#)), hanno come finalità proprio quella di favorire il generico potenziamento della struttura patrimoniale dell'impresa, ovvero di permettere la copertura delle perdite di esercizio, senza che la

loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento in beni strumentali. In tal caso, il provento sarebbe da classificare nella voce "A.5 - Altri ricavi e proventi" del Conto economico.

Guardando, tuttavia, al recente passato occorre ricordare come l'[art. 19](#) comma 1 del DL n. 91/2014 abbia già introdotto la possibilità di trasformare le eccedenze di "ACE ordinaria" non utilizzate per incapienza del reddito in crediti d'imposta a riduzione dell'IRAP a debito. Il credito d'imposta così ottenuto è utilizzabile in diminuzione dell'IRAP in cinque quote annuali di pari ammontare a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014.

In tal caso, la dottrina ha avuto modo di evidenziare come la scrittura contabile dovrebbe prevedere la rilevazione in dare del credito di imposta e per pari importo in avere di un **minore costo** delle imposte dirette, da classificare nella voce 20 del Conto economico.

Questa impostazione avrebbe il pregio di non creare difformità di rappresentazione dello stesso fatto aziendale nei bilanci delle imprese, in funzione delle diverse modalità di fruizione dell'ACE potenziata, salvaguardando in tal modo la **comparabilità** degli stessi.

Sotto altro profilo, non paiono riscontrabili problematiche ove la società sia in perdita, posto che, come previsto dal documento OIC [25](#), la voce 20 accoglie anche importi con segno positivo.

Per contro, tale impostazione non pare perfettamente soddisfacente sotto il profilo della **correlazione**, laddove il credito dovesse essere utilizzato in compensazione, ad esempio, con contributi previdenziali o imposte indirette.

Valorizzando, allora, l'orientamento in base al quale i crediti d'imposta dovrebbero essere classificati tra i componenti positivi di reddito della classe avente la stessa natura dei costi agevolati e ritenendo agevolato, nel caso di specie, il costo il cui relativo debito è oggetto di compensazione con il credito da super ACE, si potrebbe ipotizzare di collocare il relativo provento nella **voce A.5** di Conto economico, laddove il credito dovesse essere utilizzato in compensazione con contributi o imposte indirette, piuttosto che nella voce 20, se utilizzato invece per compensare imposte dirette.

Tale approccio avrebbe il pregio di correlare nel Conto economico costi e proventi di natura similare, ma potrebbe non essere agevole individuare, al momento della rilevazione del credito, il debito con il quale l'impresa utilizzerà in compensazione il credito.

Considerato il rilevante **impatto** di tale bonus nel bilancio 2021, una chiara indicazione da parte dello *standard setter* nazionale potrebbe essere di aiuto agli operatori.