

Il presente memorandum contiene una sintesi delle principali disposizioni normative, pronunce ministeriali e giurisprudenziali in materia fiscale, pubblicate sui quotidiani e riviste specializzate nel mese di luglio 2018. Il carattere meramente informativo e non esaustivo delle notizie ivi contenute non consente di assumere, sulla base delle segnalazioni riportate nel presente fascicolo, decisioni di natura operativa, la cui adozione non può comunque prescindere da approfondimenti specifici.

Contents

Imposte sui redditi – Approvazione di modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), applicabili al periodo di imposta 2018.....	2
Riscossione – Modello F24 - Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti mediante i quali sono effettuate la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri.....	2
Dichiarazioni - Approvazione del modello “Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai modelli 730-4 resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate”, con le relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.....	3
Regolarizzazione agevolata delle violazioni formali. Disposizioni di attuazione dell'articolo 9 del D.L. n. 119 del 2018.....	4
IVA - Approvazione del modello IVA TR per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.	7
Approvazione del modello per la “Richiesta di registrazione e adempimenti successivi - contratti di locazione e affitto di immobili” (modello RLI), delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica.....	7
Riscossione – Modello F24 - Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute per la definizione agevolata delle violazioni formali, ai sensi dell'art. 9 del D.L. 23 ottobre 2018 n. 119, convertito con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018 n. 136.....	9
Chiarimenti nell'ambito dell'attività di accertamento.	9
Accertamento – Utilizzo dell'eccedenza di ACE a scomputo dei maggiori imponibili definiti.	13



Imposte sui redditi – Approvazione di modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), applicabili al periodo di imposta 2018.

Con Decreto Ministeriale 27 febbraio 2019, pubblicato sulla G.U. n. 65 del 18 marzo 2019, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha approvato le modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), applicabili al periodo di imposta 2018.

In particolare, l'articolo 1, comma 2 del Decreto in esame stabilisce che le risultanze dell'applicazione degli ISA, integrati con le modifiche approvate dal medesimo Decreto, rilevano anche ai fini dell'accesso al regime premiale di cui al comma 11, art. 9-*bis* del D.L. n. 50/2017 e delle attività di analisi del rischio di evasione fiscale di cui al successivo comma 14 del predetto art. 9-*bis*.

Il successivo articolo 2, comma 2 del Decreto in esame stabilisce che gli introdotti interventi modificativi agli indici sintetici di affidabilità fiscale si applicano alle imprese che, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018, determinano il reddito secondo le previsioni contenute nell'art. 66 del TUIR e che, nel periodo di imposta precedente, hanno determinato il reddito secondo quanto previsto dall'art. 56 del TUIR.

Riscossione – Modello F24 - Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti mediante i quali sono effettuate la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri.

Con Risoluzione n. 33/E del 1° marzo 2019, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per consentire l'utilizzo in compensazione, tramite il modello F24, del credito d'imposta di cui all'art. 2, comma 6-*quinquies*, del D.Lgs. n. 127/2015.

Trattasi del credito concesso allo scopo di agevolare, negli anni 2019 e 2020, l'acquisto o l'adattamento degli strumenti necessari per effettuare la memorizzazione e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei



dati dei corrispettivi giornalieri.

Come noto, il suddetto obbligo decorre per la generalità dei contribuenti interessati dal 1° gennaio 2020, ma la sua applicazione è anticipata al 1° luglio 2019 per gli esercenti con un volume d'affari superiore a 400 mila euro.

Il credito spettante è utilizzabile in compensazione a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'IVA successiva al mese in cui è registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento dello strumento e sia stato pagato, con modalità tracciabile, il relativo corrispettivo.

Tanto premesso, per consentire l'utilizzo, tramite modello F24, del credito d'imposta in argomento, è istituito il seguente codice tributo:

- “6899” denominato “Credito d'imposta per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti mediante i quali sono effettuate la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri - articolo 2, comma 6-*quinquies*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127”.

In sede di compilazione del modello “F24”, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “*Erario*”, nella colonna “*importi a credito compensati*”, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna “*importi a debito versati*”.

Il campo “*anno di riferimento*” è valorizzato con l'anno di sostenimento della spesa, nel formato “AAAA”.

Dichiarazioni - Approvazione del modello “Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai modelli 730-4 resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate”, con le relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Con Provvedimento 12 marzo 2019, n. prot. 58168/2019, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 12 marzo 2019, l'Agenzia delle Entrate ha approvato, con le relative istruzioni, il modello “Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai modelli 730-4 resi disponibili



dall'Agenzia delle Entrate”.

Con il medesimo Provvedimento sono state inoltre approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel predetto modello.

Regolarizzazione agevolata delle violazioni formali. Disposizioni di attuazione dell'articolo 9 del D.L. n. 119 del 2018.

Con Provvedimento 15 marzo 2019, n. prot. 62274/2019, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 15 marzo 2019, l'Agenzia delle Entrate, ha emanato le disposizioni di attuazione dell'articolo 9 del D.L. n. 119/2018.

Il punto 1.1 del Provvedimento in esame ricorda che l'ambito di applicazione della definizione agevolata, di seguito anche solo “regolarizzazione”, di cui ai commi da 1 a 8 dell'articolo 9 (“irregolarità formali”) del D.L. n. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 136/2018, riguarda le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale.

Ai sensi del successivo punto 1.2, per violazioni formali si intendono quelle per cui sono competenti gli uffici dell'Agenzia delle Entrate ad irrogare le relative sanzioni amministrative, commesse fino al 24 ottobre 2018 dal contribuente, dal sostituto d'imposta, dall'intermediario e da altro soggetto tenuto ad adempimenti rilevanti fiscalmente, anche solo di comunicazione di dati, che non hanno riflessi sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, ai fini dell'IVA, dell'IRAP, delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte, dei crediti d'imposta e sul relativo pagamento dei tributi.

Il successivo punto 1.3 stabilisce che la suddetta regolarizzazione non si applica nell'ipotesi di:

1. violazioni formali di norme tributarie riguardanti ambiti impositivi diversi da quelli di cui al precedente punto 1.2;
2. violazioni formali oggetto di rapporto esaurito, intendendosi per tale il procedimento concluso in modo definitivo alla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto n. 119, ossia il 19 dicembre 2018;



3. violazioni formali oggetto di rapporto pendente alla medesima data del 19 dicembre 2018, ma in riferimento al quale sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva oppure altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata della somma dovuta per la regolarizzazione;
4. atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-*quater* del D.L. n. 167/1990, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della medesima procedura.

Inoltre, la regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Il successivo punto 2 è dedicato al perfezionamento della suddetta regolarizzazione.

In particolare, il punto 2.1 del Provvedimento in esame stabilisce che la regolarizzazione si perfeziona con la rimozione delle irregolarità od omissioni e il versamento di duecento euro per ciascuno dei periodi d'imposta cui si riferiscono le violazioni formali indicati nel modello F24.

Se le violazioni formali non si riferiscono ad un periodo d'imposta, occorre fare riferimento all'anno solare in cui sono state commesse.

I successivi punti 2.2 e 2.3 precisano che per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il versamento dell'importo di cui al punto precedente regolarizza le violazioni formali che si riferiscono al periodo d'imposta che ha termine nell'anno solare indicato nel modello F24. Se nello stesso anno solare hanno termine in date diverse più periodi d'imposta, per ciascuno di essi va eseguito il versamento dell'importo di cui al punto 2.1.

Come indicato al punto 2.4, il versamento può essere effettuato in due rate di pari importo, la prima entro il 31 maggio 2019 e la seconda entro il 2 marzo 2020; è ammesso il versamento delle somme in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2019.



Come ricordato al punto 2.7 del Provvedimento, il comma 3 dell'art. 9 del D.L. n. 119/2018, prevede che per il perfezionamento della regolarizzazione occorre anche la rimozione delle irregolarità od omissioni.

Detta rimozione va effettuata entro il 2 marzo 2020.

Qualora il soggetto interessato non abbia effettuato, per un giustificato motivo, la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni.

La rimozione va in ogni caso effettuata entro il predetto termine del 2 marzo 2020 nell'ipotesi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato.

Il punto 2.9 prevede che il mancato perfezionamento della regolarizzazione non dà diritto alla restituzione di quanto versato.

Il successivo punto 2.10 stabilisce che il perfezionamento della regolarizzazione non comporta la restituzione di somme a qualunque titolo già versate per violazioni formali, a meno che la restituzione debba avvenire in esecuzione di una pronuncia giurisdizionale o di provvedimento di autotutela.

Il punto 3 dell'esaminato provvedimento stabilisce, infine, che ai sensi dell'articolo 9, comma 6 del D.L. n. 119/2018, in deroga all'articolo 3 della L. n. 212/2000, con riferimento alle violazioni formali commesse fino al 31 dicembre 2015 che sono oggetto di processo verbale di constatazione, anche successivo al 24 ottobre 2018, sono prorogati di due anni i termini di cui all'articolo 20, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, per la notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione.



IVA - Approvazione del modello IVA TR per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Con Provvedimento 19 marzo 2019, n. prot. 64421/2019, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 19 marzo 2019, l'Agenzia delle Entrate ha approvato, con le relative istruzioni, il modello IVA TR da utilizzare per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale, comprensivo del prospetto riepilogativo riservato all'ente o società controllante per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale del gruppo.

Il modello IVA TR è utilizzato in luogo del modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 4 luglio 2017, a decorrere dalle richieste di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA relativo al primo trimestre dell'anno d'imposta 2019, da presentare entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento secondo quanto previsto dall'articolo 8 del D.P.R. 14 ottobre 1999 n. 542, e successive modificazioni.

Approvazione del modello per la “Richiesta di registrazione e adempimenti successivi - contratti di locazione e affitto di immobili” (modello RLI), delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

Con Provvedimento 19 marzo 2019, n. prot. 64442/2019, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 19 marzo 2019, l'Agenzia delle Entrate, ha approvato il nuovo modello denominato “Richiesta di registrazione e adempimenti successivi - Contratti di locazione e affitto di immobili”, di seguito “modello RLI” per la registrazione dei contratti di locazione e affitto di immobili e per gli adempimenti successivi.

Il modello RLI è utilizzato per richiedere la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili ed eventuali proroghe, cessioni, subentri e risoluzioni con il calcolo delle relative imposte e di eventuali interessi e sanzioni, nonché per l'esercizio dell'opzione o della revoca della cedolare secca.





Il medesimo modello può essere altresì utilizzato per effettuare i seguenti adempimenti:

- comunicazione dei dati catastali ai sensi dell'articolo 19, comma 15, del D.L. n. 78/2010;
- opzione per il regime della cedolare secca anche per i contratti aventi ad oggetto unità immobiliari commerciali di categoria catastale C/1 e relative pertinenze (art. 1, comma 59, della L. n. 145/2018);
- contestuale registrazione dei contratti di affitto dei terreni e degli annessi "titoli PAC";
- registrazione dei contratti di locazione con previsione di canoni differenti per le diverse annualità;
- registrazione dei contratti di locazione a tempo indeterminato;
- ravvedimento operoso;
- gestione della comunicazione della risoluzione o proroga tardiva in caso di cedolare secca;
- registrazione dei contratti di locazione di pertinenze concesse con atto separato rispetto all'immobile principale.

Il modello deve essere presentato in modalità telematica, direttamente o per il tramite di intermediari autorizzati o anche presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate da parte dei soggetti non obbligati alla registrazione telematica dei contratti di locazione.

In caso di richiesta di registrazione, il modello in esame può essere presentato in via telematica in forma semplificata, senza allegare copia del testo contrattuale, nei seguenti casi:

- numero di locatori e di conduttori, rispettivamente, non superiore a tre;
- una sola unità abitativa ed un numero di pertinenze non superiore a tre;
- tutti gli immobili censiti con attribuzione di rendita;
- contratto contenente esclusivamente la disciplina del rapporto di locazione e, pertanto, non comprendente ulteriori pattuizioni;
- contratto stipulato tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di un'impresa, arte o professione.



Riscossione – Modello F24 - Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute per la definizione agevolata delle violazioni formali, ai sensi dell’art. 9 del D.L. 23 ottobre 2018 n. 119, convertito con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018 n. 136.

Con Risoluzione n. 37/E del 21 marzo 2019, l’Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per consentire il versamento, tramite il modello “F24”, delle somme dovute per la definizione agevolata delle violazioni formali ai sensi dell’art. 9 del D.L. n. 119/2018.

Il versamento può essere eseguito in due rate di pari importo entro il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020, oppure in un’unica soluzione entro il 31 maggio 2019, senza possibilità di avvalersi della compensazione di cui all’articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Pertanto, al fine di consentire il versamento tramite modello F24 delle somme in argomento, viene istituito il seguente codice tributo:

- “**PF99**” denominato “**VIOLAZIONI FORMALI - definizione agevolata - art. 9 del D.L. n. 119/2018**”.

In sede di compilazione del modello F24 il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “*ERARIO*”, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “*importi a debito versati*”, con l’indicazione nel campo “*anno di riferimento*” del periodo d’imposta a cui si riferisce la violazione, nel formato “*AAAA*”.

Se le violazioni formali non si riferiscono a un determinato periodo d’imposta, nel campo “*anno di riferimento*” è indicato l’anno solare in cui sono state commesse le violazioni stesse.

Per i soggetti con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare, nel campo “*anno di riferimento*” è indicato l’anno in cui termina il periodo d’imposta per il quale sono regolarizzate le violazioni formali.

Chiarimenti nell’ambito dell’attività di accertamento.

Con Circolare n. 4 del 21 marzo 2019, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito a due problematiche emerse nell’ambito delle attività



di accertamento.

Il Documento di prassi ha dapprima esaminato la fattispecie relativa alla possibilità di scomputo delle perdite pregresse ad integrale abbattimento del maggior imponibile accertato, anziché nel limite dell'ottanta per cento così come ordinariamente previsto dall'art. 84, comma 1, del TUIR.

In particolare, la fattispecie affrontata si riferisce all'ipotesi in cui il contribuente, in ambito dichiarativo, non abbia compensato tutte le perdite pregresse disponibili e utilizzabili nel limite dell'ottanta per cento del reddito imponibile, così come previsto dal citato art. 84, ma solo una parte di esse, in modo da usufruire di crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e eccedenze, in detrazione dall'imposta dovuta.

Preliminarmente l'Agenzia delle Entrate ha illustrato il quadro giuridico di riferimento della fattispecie, evidenziando come la disciplina del riporto a nuovo delle perdite di cui all'art. 84 del TUIR prevede che le stesse siano riportabili e utilizzabili nei periodi d'imposta successivi:

- limitatamente all'ottanta per cento del reddito imponibile, ai sensi dell'art. 84, comma 1, del TUIR;
- in misura piena, se realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla costituzione, a condizione che siano riferite a una nuova attività produttiva, ai sensi dell'art. 84, comma 2, del TUIR.

Peraltro, la possibilità di utilizzo parziale delle perdite medesime in sede dichiarativa è prevista dall'ultimo periodo del comma 1 del predetto art. 84.

La su indicata norma stabilisce che le perdite pregresse possono essere scomputate dal reddito complessivo in misura tale che l'imposta che ne deriva risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e eccedenze di cui all'art. 80 del TUIR.

Partendo da tale quadro normativo l'Agenzia ha precisato che, in via generale, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia utilizzato in dichiarazione le perdite pregresse in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile, le perdite pregresse chieste in diminuzione dal maggiore



imponibile accertato (con il modello IPEC o IPEA) saranno scomputabili nel limite dell'ottanta per cento di detto maggiore imponibile accertato.

Tuttavia, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto possibile valorizzare l'ottica di ripristino della situazione che si sarebbe realizzata se il contribuente avesse dichiarato *ab origine* il proprio imponibile nella misura corretta (principio già utilizzato dalla stessa Amministrazione finanziaria in precedenti documenti di prassi).

In tale ipotesi, se il contribuente avesse dichiarato sin dall'origine il maggiore imponibile accertato dall'Ufficio, avrebbe utilizzato ad abbattimento dello stesso, perdite pregresse in misura maggiore (fermo restando il limite di cui all'art. 84 del TUIR).

Pertanto, conclude l'Agenzia delle Entrate, le perdite pregresse richieste con il modello IPEC o con il modello IPEA, possono essere utilizzate anche ad integrale abbattimento del maggior imponibile accertato, pur nel limite dell'ottanta per cento dell'imponibile che il contribuente avrebbe dovuto complessivamente dichiarare.

La seconda fattispecie analizzata nel Documento di prassi in commento, attiene, invece, alla possibilità di rideterminare il credito per le imposte pagate all'estero da utilizzare in detrazione della maggiore imposta accertata dall'Ufficio.

Si tratta dell'ipotesi in cui, ai sensi dell'art. 165, comma 6, del TUIR, l'imposta estera pagata a titolo definitivo su redditi prodotti nello stesso Stato estero sia eccedente la quota di imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri, non sia stata utilizzata in relazione allo stesso reddito estero negli esercizi precedenti fino all'ottavo e sia stata riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo.

In questo caso si pone il dubbio se la rettifica dell'imponibile in Italia, determinando una maggiore imposta italiana, che costituisce il limite richiesto per utilizzare la detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero, renda possibile il ricalcolo della suddetta detrazione ed eventualmente con quali modalità.



Nel punto 3.1 della Circolare in esame, l'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente richiamato il quadro giuridico di riferimento della fattispecie, evidenziando come l'art. 165, comma 1, del TUIR prevede la regola generale per il calcolo del credito di imposta per le imposte pagate all'estero.

Tale disposizione normativa stabilisce che le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Il successivo comma 7 del predetto art. 165, disciplina l'ipotesi in cui si debba procedere a una nuova liquidazione dell'imposta dovuta per il periodo in cui il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile, a seguito dell'accertamento, nel Paese della fonte, di un maggior reddito estero.

In tale ipotesi, se la rettifica del reddito estero assume valenza anche in Italia, e sempre che non siano spirati i termini per l'accertamento, la dichiarazione del maggior reddito estero comporterà anche una riliquidazione della detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero.

La norma appena menzionata non disciplina, tuttavia, l'ipotesi contraria in cui quello accertato sia il reddito italiano e non quello estero.

A tale riguardo la Circolare in esame, richiamando il principio di ripristino della situazione che si sarebbe realizzata qualora il contribuente avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta, ha precisato che nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione sarà possibile valutare la possibilità di ricalcolo della detrazione del credito dell'imposta pagata all'estero.

In tale ipotesi, infatti, il credito per le imposte pagate all'estero sarebbe stato detratto dall'imposta italiana nella misura conseguente al corretto imponibile dichiarato.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha concluso affermando che la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, riportata a nuovo fino all'ottavo



esercizio successivo ai sensi dell'art. 165, comma 6, del TUIR, se ancora disponibile, può essere riconosciuta in detrazione dalla maggiore imposta definita, su richiesta del contribuente in sede di contraddittorio nell'ambito del procedimento di adesione.

Accertamento – Utilizzo dell'eccedenza di ACE a scomputo dei maggiori imponibili definiti.

Con Circolare n. 5 del 21 marzo 2019 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di computare l'eccedenza di rendimento nozionale (ACE) in diminuzione dei maggiori imponibili oggetto di definizione in sede di accertamento con adesione.

Come noto, l'ACE, agevolazione introdotta dall'art. 1 del D.L. n. 201/2011, è un incentivo alla capitalizzazione delle imprese consistente nella deducibilità dal reddito complessivo netto dichiarato di un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio.

Il suddetto rendimento è determinato mediante l'applicazione di un'aliquota percentuale alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Nell'ipotesi in cui l'importo del rendimento nozionale supera il reddito complessivo netto, l'eccedenza può essere riportata nei periodi di imposta successivi, senza alcun limite quantitativo o temporale.

Con la Legge di Bilancio 2019, la disciplina dell'ACE è stata abrogata a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, facendo salva, tuttavia, la possibilità di scomputare l'eccedenza ACE del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 dal reddito complessivo netto dei periodi di imposta successivi.

Fatte le dovute premesse, la Circolare in esame ha fornito indicazioni operative sulla possibilità di operare lo scomputo di tali eccedenze ACE dai maggiori imponibili accertati, posto che la normativa e la prassi non contemplano, né vietano, la possibilità di operare in tal senso, ma disciplinano esclusivamente lo scomputo delle perdite di periodo e di quelle pregresse.



Con riferimento allo scomputo dell'eccedenza ACE nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, la Circolare in esame ha chiarito che la stessa, se ancora disponibile, può essere riconosciuta a scomputo del maggior imponibile accertato in sede di definizione in adesione, su richiesta del contribuente.

Nell'ambito del suddetto procedimento, il contraddittorio costituisce la sede idonea per richiedere il riconoscimento dell'eccedenza di ACE, in considerazione della necessità di operare il riscontro dell'utilizzabilità di tale eccedenza anche con riferimento alla spettanza sostanziale della stessa.

Pertanto, l'eccedenza di rendimento nozionale deve:

- trovare esposizione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta oggetto di rettifica;
- essere riportata nei periodi d'imposta successivi;
- essere ancora non utilizzata, e quindi disponibile, al momento dello scomputo in sede di definizione in adesione.

Al fine di determinare l'esatto ammontare dell'eccedenza di rendimento nozionale scomputabile in sede di adesione, l'ufficio competente procede attraverso le seguenti fasi:

- individuazione dell'importo dell'eccedenza di ACE utilizzabile al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica, tenendo conto anche di eventuali correzioni rispetto a quanto originariamente dichiarato dal contribuente;
- individuazione dell'eccedenza di ACE ancora utilizzabile al momento della richiesta di scomputo in sede di contraddittorio in adesione, considerando come non disponibili sia l'eccedenza già utilizzata in compensazione del reddito complessivo netto nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica, sia l'eccedenza eventualmente rettificata o scomputata dagli uffici a seguito di precedenti atti impositivi;
- verifica della spettanza nel merito dell'eccedenza di ACE scomputabile, anche con riferimento a quanto previsto dalla disposizione antielusiva di cui all'articolo 10 del D.L. 201/2011.

Con riferimento all'ipotesi di scomputo dell'eccedenza ACE in presenza di



perdite, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che le suddette perdite, sia di periodo che pregresse rispetto all’anno d’imposta oggetto di rettifica, vanno prioritariamente scomputate dal maggior reddito accertato.

Pertanto, in sede di procedimento di adesione, il contribuente potrà richiedere lo scomputo dell’eccedenza di ACE per abbattere solo la parte del maggior imponibile che eccede le eventuali perdite di periodo e pregresse riportabili ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, esposte nella dichiarazione del periodo d’imposta oggetto di rettifica e utilizzabili per intero o nei limiti dell’80 per cento dell’imponibile non dichiarato.

Il punto 4 del documento di prassi in esame ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di scomputo dell’eccedenza ACE per i soggetti aderenti al consolidato fiscale di cui agli artt. 117 e seguenti del TUIR.

Come già chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la Circolare n.12 del 2014, i singoli partecipanti al consolidato determinano la propria base ACE e la utilizzano per ridurre il proprio reddito.

L’eventuale eccedenza dovrà essere prioritariamente, e nei limiti del reddito del gruppo, attribuita alla *fiscal unit*, mentre l’eccedenza non trasferita per mancanza di capienza nel reddito del gruppo, sarà riportabile, anche parzialmente, nei periodi d’imposta successivi dalle singole società aderenti al consolidato e potrà essere trasferita alla *fiscal unit* anche nei periodi d’imposta successivi.

Poiché l’eccedenza ACE deve essere trasferita alla *fiscal unit* solo fino a concorrenza del reddito complessivo netto globale del consolidato, non potrà esistere un’eccedenza di ACE riportabile in capo alla consolidante, quindi esposta nella dichiarazione Modello CNM del consolidato.

La predetta eccedenza, maturata nel periodo di vigenza del consolidato, esisterà esclusivamente in capo alla consolidata che sarà l’unico soggetto legittimato a richiedere l’utilizzo dell’eccedenza di ACE per abbattere i maggiori imponibili accertati con l’atto unico in capo alla *fiscal unit*.

Ovviamente lo scomputo sarà consentito per la parte di reddito della consolidata che eccede la somma di eventuali perdite, di periodo o pregresse, maturate in capo alle medesima consolidata.

