

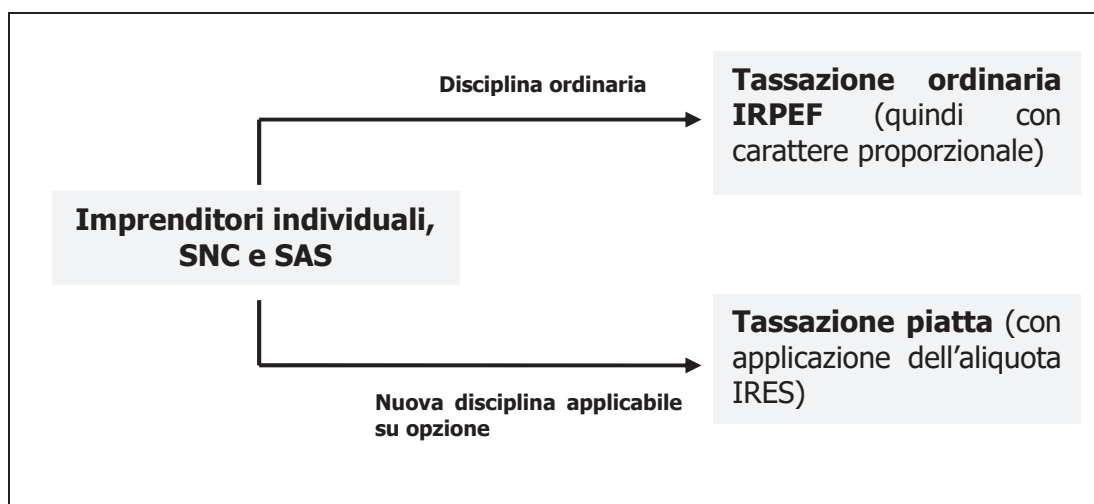
## La nuova disciplina dell'IRI

(Legge di Bilancio 2017)

Con l'introduzione dell'articolo 55 bis TUIR, la legge di Bilancio 2017 ha previsto **un nuovo regime di tassazione piatta a favore delle imprese individuali, delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice** (in contabilità ordinaria). L'istituto, in buona sostanza, consente la **possibilità di applicare l'aliquota IRES** (a decorrere dal 01.01.2017 pari al 24% per effetto di quanto previsto dall'articolo 1, comma 64, legge n. 208/2015) al **reddito di imprese individuali, SNC e SAS che optano per l'applicazione del nuovo regime**: a tal proposito viene stabilita una **durata dell'opzione pari a 5 anni, esercitabile in sede di dichiarazione**. Secondo quanto previsto dal nuovo regime, **le somme prelevate a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili** (nei limiti dei redditi dei periodi d'imposta assoggettati all'opzione) **costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci**. Si segnala che oltre a tale regime opzionale è stata **modificata la disciplina dell'agevolazione ACE al fine di incentivare la patrimonializzazione di imprese individuali, SNC e SAS** (i medesimi soggetti a cui si applica l'IRI). In particolare, viene previsto che **gli incrementi patrimoniali di tali soggetti** (registrati rispetto alla situazione al 31.12.2010) **possono essere dedotti dal reddito nella misura del 2,7% (a regime)**. Pertanto, le **somme che rimangono nella disponibilità della società**, oltre ad essere **tassate con aliquota del 24% (IRI)**, costituiscono a loro volta degli **incrementi a cui può applicarsi l'ACE**.

## Premessa

Con **legge di Bilancio 2017** viene prevista l'introduzione, a decorrere dal **01.01.2017** di una **tassazione ad aliquota piatta dei redditi di imprenditori individuali, SNC e SAS allineata a quella dei soggetti IRES**. Viene prevista, infatti, la possibilità di **applicare l'aliquota IRES ai redditi di tali soggetti per tutta la durata dell'opzione**: il nuovo regime, dunque, potrà essere **applicato solo nel caso in cui il soggetti interessato eserciti in dichiarazione la relativa opzione**, diversamente continuerà ad applicarsi il regime fiscale proprio delle società di persone e del reddito d'impresa.



Si deve inoltre osservare che per effetto di quanto previsto dalla precedente legge di stabilità per il 2016 **l'aliquota IRES viene ridotta, a decorrere dal 01.01.2017, al 24%** (contro il precedente 27,5%). Il regime opzionale prevede, in ogni caso, una **forte limitazione nella parte in cui prevede che le somme prelevate a favore di soci, imprenditori e familiari vengono assoggettate per intero a tassazione**: la tassazione piatta quindi **potrà applicarsi solamente alle somme che permangono nelle disponibilità della società/impresa**.

Nel complesso, la nuova disciplina consente dunque:

1. di **applicare una tassazione piatta ed allineata a quella dei soggetti IRES** alle somme che **restano nella disponibilità della società / impresa**;
2. di **applicare la tassazione proporzionale nei confronti delle somme prelevate dai soci / collaboratori / imprenditori**, evitando in ogni caso la loro imputazione automatica a prescindere dalla percezione (art 5 TUIR).

## Normativa

**La legge di Bilancio 2017** prevede **l'introduzione dell'art. 55 bis del TUIR** e la modifica (parziale) di alcune disposizioni contenute all'articolo 23 (applicazione imposta ai non residenti) e 116 (opzione per la trasparenza) TUIR.

L'articolo **55 bis** stabilisce che **"il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di**

**contabilità ordinaria, [...] è escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con l'aliquota prevista dall'articolo 77".**

Mentre la modifica all'articolo 23 TUIR si limita ad introdurre l'innovazione nell'elenco dei redditi soggetti ad imposta, **all'articolo 116 viene introdotta la possibilità di optare** (in alternativa all'opzione per la **trasparenza** già consentita) **per il nuovo regime IRI.**

## La disciplina

Con riferimento all'**ambito soggettivo** si deve segnalare che **l'IRI** (imposta sul reddito d'impresa) **si può applicare ai seguenti soggetti:**

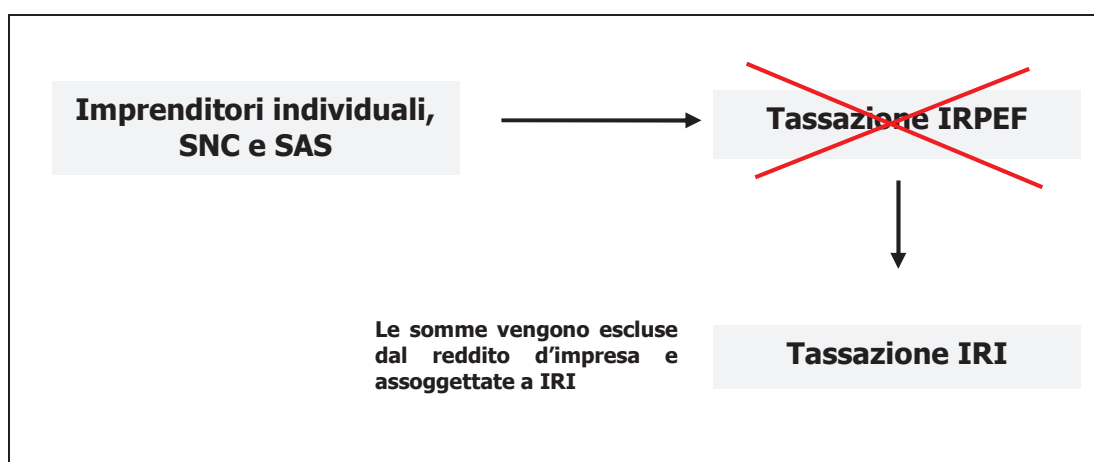
### Ambito soggettivo

1. **imprenditori individuali;**
2. società in nome collettivo (**SNC**);
3. società in accomandita semplice (**SAS**).

Viene richiesto, in tutti i casi sopra indicati, **l'applicazione del regime di contabilità ordinaria**. L'accesso al regime non è subordinato a requisiti dimensionali, pertanto, potrebbero optare per l'applicazione dell'IRI i soggetti che, per loro natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata, naturalmente previa adozione della contabilità ordinaria.

### L'istituto in generale

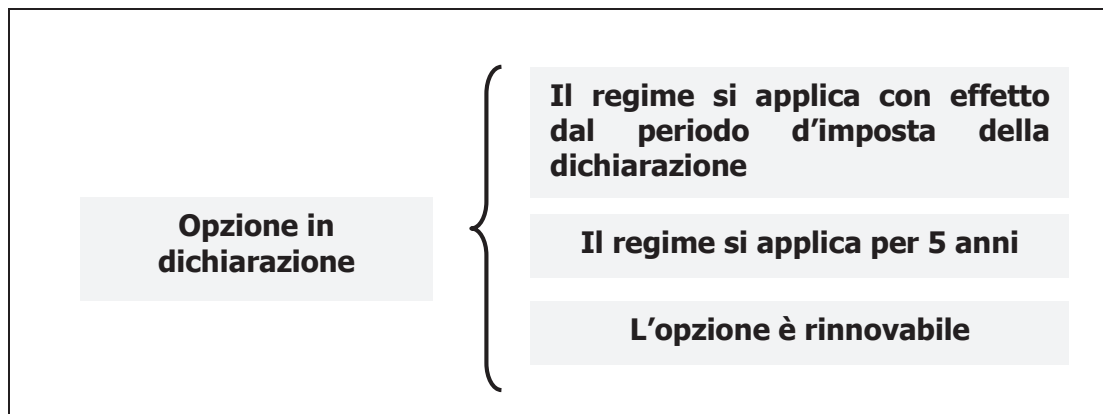
I soggetti **potranno**, ai sensi dell'articolo 55 bis, **escludere dalla formazione del reddito complessivo il reddito d'impresa e assoggettarlo a tassazione separata con aliquota IRES (24%) alle condizioni che esporremo.**



### La base opzionale del regime

Prima di illustrare nel dettaglio il funzionamento del nuovo regime, è necessario sottolineare che la sua applicazione ha **carattere opzionale**. L'adozione del regime IRI è valida per **cinque periodi d'imposta** e sarà rinnovabile.

Sarà possibile esercitare tale opzione nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione (pertanto, l'accesso al regime potrà essere valutato a posteriori, comparando la tassazione ordinaria e quella opzionale).



**Effetti** Ai fini impositivi, il regime in parola comporta la separazione tra il reddito d'impresa e gli altri redditi percepiti dall'imprenditore (o dai soci).

Qualora venga esercitata l'opzione, **i redditi d'impresa prodotti nei periodi interessati vengono esclusi dalla formazione del reddito complessivo e tassati con aliquota IRES**. Per effetto dell'applicazione di tale regime, **non si applica la previsione dell'articolo 5 TUIR**, che prevede **l'imputazione dei redditi a ciascun socio a prescindere dalla loro effettiva percezione**.

**Trattamento somme prelevate e deducibilità** Dal reddito di impresa, in ogni caso, **sono ammesse in deduzione le somme prelevate** (a favore di collaboratori / soci / imprenditore) **a carico dell'utile o delle riserve di utili assoggettate a tassazione separata** (al netto delle perdite residue computabili in diminuzione nei periodi successivi).

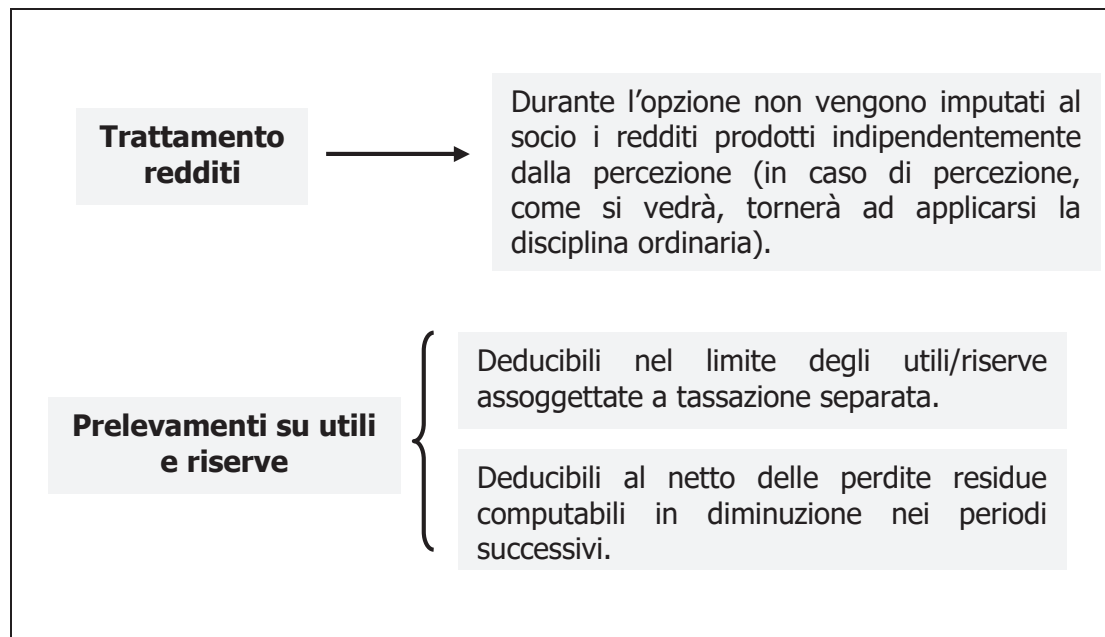
In altre parole, sono deducibili dalla base imponibile IRI le somme prelevate dall'imprenditore, dai collaboratori familiari o dai soci, nel limite dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili. **Al fine di determinare l'importo deducibile** di tali prelievi, occorre, tuttavia, considerare:

- **l'importo del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti, già assoggettato a tassazione IRI;**
- **il reddito d'esercizio, o degli esercizi precedenti, al netto delle perdite IRI riportabili** (sia conseguite nell'ordinaria attività sia dovute ad un'eccedenza delle somme prelevate).

I redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio, per l'applicazione di variazioni fiscali in aumento permanenti, restano assoggettati **esclusivamente** ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelievo.

Il reddito d'impresa così determinato sarà assoggettato ad IRI con l'applicazione dell'**aliquota** prevista ai fini IRES (*ex art. 77 del TUIR*) nella misura del 24%, dal 1° gennaio 2017. Diversamente, gli utili ritratti dall'impresa scontreranno l'imposizione progressiva ai fini IRPEF in capo ai percettori, sotto forma di reddito d'impresa. Stante le

nuove disposizioni, la partecipazione agli utili si presume in proporzione ai conferimenti eseguiti dai soci (salvo la diversa previsione dell'atto costitutivo o di altro atto con data anteriore all'inizio del periodo d'imposta).



Per effetto dell'applicazione delle nuove disposizioni, viene:

- **esclusa l'imputazione e la tassazione per trasparenza** del reddito (art. 5 del TUIR);
- **escluso il criterio di determinazione del costo fiscale della partecipazione in società di persone connesso al regime di imputazione per trasparenza** (art. 68 comma 6, quinto periodo, del TUIR);
- **prevista l'inclusione dei compensi erogati ai soci di società di persone commerciali tra le fattispecie reddituali imponibili per i soggetti non residenti** (art. 23 del TUIR).

Inoltre, i commi 2 e 6 del "nuovo" art. 55-*bis* del TUIR prevedono un **regime transitorio relativo alle perdite fiscali e alle riserve di utili all'ingresso e all'uscita del regime.**

#### **Trattamento perdite**

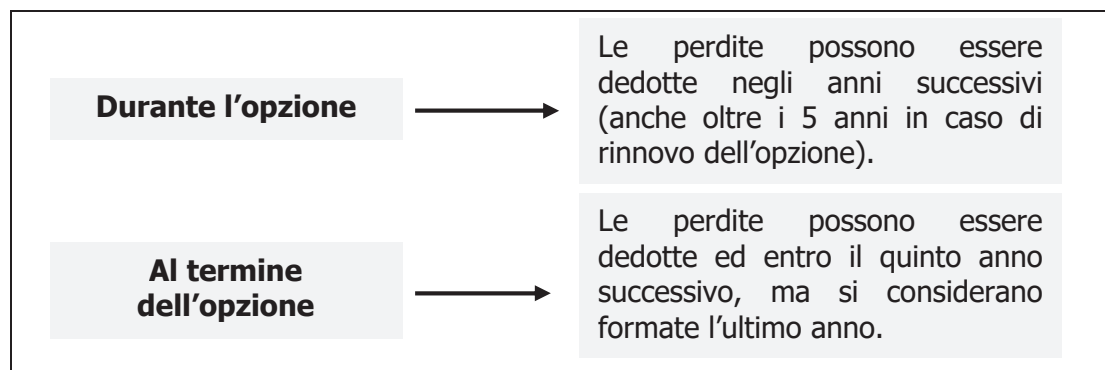
Con riferimento alle **perdite maturate durante l'opzione**, in deroga alle disposizioni ordinarie, viene previsto che:

- queste possono essere **utilizzate in diminuzione dei redditi prodotti nei periodi successivi, per l'intero importo che trova capienza in essi;**
- **le perdite non ancora utilizzate sono computabili in diminuzione dai redditi secondo le disposizioni ordinarie dell'articolo 8 comma 3 TUIR** (in particolare, la limitazione al quinto anno), **considerando però l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse.**

A titolo esemplificativo, se il **terzo, quarto e quinto anno** di esercizio dell'opzione viene prodotta una perdita pari a **10.000 euro, 20.000 euro e 30.000 euro**, il contribuente potrà disporre della **somma complessiva di 60.000 euro considerandola formata nel quinto anno di esercizio dell'opzione.**

Pertanto:

- nel caso di **mancato esercizio dell'opzione**, si applica la disciplina ordinaria dell'articolo 8 comma 3 TUIR, che prevede **l'abbattimento dei redditi negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza;**
- nel caso di **esercizio dell'opzione** le perdite possono essere **utilizzate in riduzione dei redditi dei periodi successivi** (si presume, salvo chiarimenti, senza limitazione temporale in caso di rinnovo dell'opzione). Quelle residue **possono essere dedotte nei periodi successivi nel limite del quinto anno, considerandole però formate nell'ultimo anno di permanenza.**



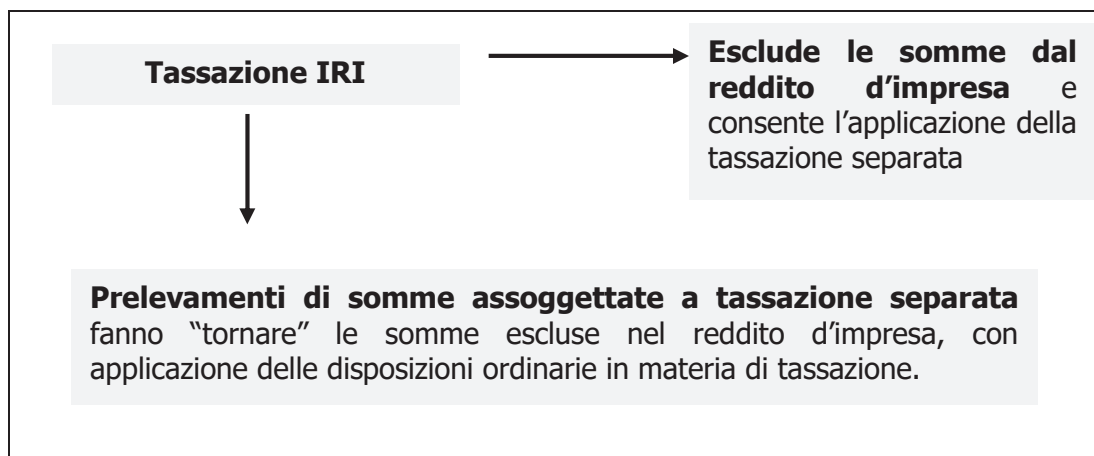
**Prelievi di utili o riserve durante l'opzione e loro tassazione**

Viene inoltre previsto che le **somme prelevate a carico dell'utile e delle riserve di utili** nei limiti del reddito dell'esercizio e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata e non ancora prelevati, **costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, del collaboratore o del socio che lo percepisce.**

Con riferimento, invece, ai **prelievi su riserve formatesi nei periodi precedenti all'applicazione di tale regime, non si applicano le disposizioni in commento** (ci sarebbe, infatti, un problema di doppia tassazione).

Quindi:

- **utili e riserve di utili formatesi durante l'opzione**, in caso di prelevamento, **formano reddito d'impresa e reddito in capo ai singoli soci/percettori;**
- **prelevamenti su riserve di utili formatesi prima dell'opzione** hanno **già costituito reddito** imponibile negli anni precedenti e non costituiranno, quindi, nuovo reddito imponibile.



### Società trasparenti

Come anticipato in premessa, **le disposizioni introdotte con legge di Bilancio 2017 hanno previsto la possibilità, per le società a ristretta base societaria, di applicare il nuovo regime opzionale dell'IRI** in alternativa alla **tassazione per trasparenza**. Non viene quindi modificata la previgente disciplina, ma viene aggiunta una nuova opzione per il contribuente, che consente la **tassazione piatta delle somme che restano nella disponibilità della società** e la **tassazione per trasparenza delle somme prelevate**.

### Agevolazione ACE

Specularmente all'introduzione di tale nuovo regime di tassazione, sono state **modificate le disposizioni in materia di ACE** per consentire ad imprenditori individuali, SNC e SAS di beneficiare della deduzione sugli incrementi patrimoniali e di capitale proprio. L'agevolazione ACE, come in precedenza, continuerà ad applicarsi nei confronti di **società, enti e stabili organizzazioni in Italia**, ma per effetto della modifica al comma 7 dell'articolo 1 DL n. 201/2011, viene previsto che l'agevolazione sia applicabile anche al reddito d'impresa di **persone fisiche, società in nome collettivo** e in **accomandita semplice** in regime di **contabilità ordinaria**.

### Calcolo per i nuovi soggetti ammessi

Al riguardo si deve specificare che le **neo introdotte società in nome collettivo, in accomandita semplice e persone fisiche** possono beneficiare delle **stesse modalità di determinazione dell'incremento del capitale proprio già utilizzato per le società**. Viene stabilito, infatti, che tali soggetti, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015, **rilevano come incremento del capitale proprio anche la differenza fra il patrimonio netto al 31.12.2015 e il patrimonio netto al 31.12.2010<sup>1</sup>**.

<sup>1</sup> Come commentato sulle **colonne di Eutekne Info da Gianluca Odetto "ACE delle società di persone con le regole IRES"** : ....dal 2016 la determinazione della base ACE dei soggetti IRPEF avverrà sommando algebricamente due componenti distinte:

- ✓ uno **"zoccolo duro"**, che rimarrà fisso anche per tutte le annualità successive, rappresentato dalla differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010;
- ✓ una componente **variabile** che, come per le società di capitali, terrà conto degli incrementi via via rilevati (conferimenti e versamenti effettuati dai soci e accantonamento di utili a riserva) e dei decrementi (distribuzione di riserve ai soci).

- Aliquota** Con riferimento all'aliquota, si deve precisare che le nuove disposizioni:
- **fissano in via definitiva l'aliquota al 2,7%** dall'ottavo periodo d'imposta;
  - in via transitoria, per il primo triennio al **3%**, e per i periodi d'imposta successivi nelle misure che seguono.

PERIODI D'IMPOSTA	
In corso al..	Aliquota
<b>(primo triennio)</b>	<b>3%</b> (in precedenza 3%)
31.12.2014	<b>4%</b> (in precedenza 4%)
31.12.2015	<b>4,5%</b> (in precedenza 4,5%)
31.12.2016	<b>4,75%</b> (in precedenza 4,75%)
31.12.2017	<b>2,3%</b> (in precedenza <b>definito dal MEF</b> )
<b>Successivamente (a regime)..</b>	<b>2,7%</b> (in precedenza <b>definito dal MEF</b> )

Per come è strutturata la nuova norma, inoltre, anche le società di persone e gli imprenditori individuali dovrebbero essere tenuti ad applicare la nuova causa di riduzione della base ACE, rappresentata dall'incremento delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari rispetto alle analoghe consistenze rilevate al 31 dicembre 2010.

Se il principio di funzionamento della nuova norma appare sufficientemente semplice, dal punto di vista applicativo dovranno invece essere chiariti una serie di aspetti di rilievo. Il primo di essi riguarda il fatto che, per il calcolo dello "zoccolo duro", i patrimoni netti del 2015 e del 2010 debbano essere assunti al lordo o al netto dei rispettivi utili di esercizio. Dal tenore letterale dell'art. 1 comma 552 della legge di bilancio 2017 pare di doversi privilegiare la prima soluzione, anche se per le società di capitali il dato su cui si innestano le variazioni incrementative è rappresentato dal patrimonio netto 2010 al netto dell'utile. Se i patrimoni si assumeranno al netto dei rispettivi utili, l'utile del 2015 rileverà solo se accantonato a riserva (in quanto incremento del 2016); in caso contrario, invece, esso concorrerà comunque alla formazione della base ACE (e per sempre, andando a formarne la componente fissa).

Un secondo aspetto è rappresentato dal limite del patrimonio netto contabile: vista l'equiparazione delle regole a quelle delle società di capitali, è lecito ritenere che la base ACE per il 2016 trovi un suo limite massimo nel patrimonio netto rilevato al 31 dicembre 2016. L'importo da confrontare con il patrimonio netto dovrebbe essere rappresentato dalla base ACE al netto degli effetti delle clausole "anti abuso" (conferimenti a società controllate ecc.) e della nuova ipotesi di riduzione legata all'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari; in questo contesto, il paragone con la DIT non aiuta, in quanto per quell'agevolazione prima si confrontava la base ACE con il patrimonio netto e poi si sottraevano gli incrementi degli investimenti finanziari. Un ultimo (e probabilmente più complesso) problema riguarda il computo delle riduzioni. Se una società di persone ha distribuito riserve ai soci nel 2016, sotto il profilo strettamente letterale della norma essa deve ridurre la propria base ACE; una diversa soluzione si avrebbe, però, se si dimostrasse che le somme derivano da disponibilità già esistenti al 31 dicembre 2010 (data prima della quale qualsiasi movimentazione non rileva ai fini dell'ACE in virtù delle nuove disposizioni). La stessa questione si pone per gli effetti delle norme "anti abuso" nei rapporti infragruppo. In base al dato testuale dell'art. 10 del DM 14 marzo 2012, infatti, per le società di persone si dovrebbe continuare a considerare queste riduzioni per tutto il periodo 2011-2016, anche a fronte delle modifiche alle regole di calcolo qui in commento. Un'ipotesi alternativa – che non trova però riscontro nella lettera della norma – sarebbe quella di imputare questi esborsi, così come per le distribuzioni di riserve pregresse, alle consistenze "ante 2011", irrilevanti per la formazione della base ACE. Il ragionamento è il seguente: se la società di persone ha ricevuto dai soci un aumento di capitale in denaro nel 2009 (che non forma più la base ACE, la quale parte dalla differenza tra il patrimonio netto 2015 e il patrimonio netto 2010), e lo riversa ad una controllata sotto forma di conferimento nel 2012, non esiste duplicazione di base ACE, per cui la società conferente, in un'ottica sostanziale, dovrebbe esser titolata a non ridurre la propria. Si ritiene possibile fornire questa prova con interpello, o segnalazione sostitutiva nel campo "Elementi conoscitivi" del prospetto dell'ACE.