

# L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio 2017

di Stefano Salvadeo (\*) e Emanuele Pucci (\*\*)

La Legge di bilancio 2017 ha finalmente introdotto nel sistema fiscale italiano un nuovo meccanismo di tassazione separata per i redditi d'impresa prodotti dagli imprenditori individuali e dalle società di persone commerciali entrambe in contabilità ordinaria. Nel presente intervento, dopo un primo excursus storico sulle iniziative legislative che avevano l'obiettivo di introdurre tale meccanismo di tassazione separata, si analizza il nuovo art. 55-bis del T.U.I.R., contenente la disciplina dell'IRI, ed i connessi meccanismi applicativi.

## L'evoluzione normativa

L'introduzione nell'ordinamento fiscale italiano dell'IRI rappresenta l'epilogo di un processo che ha visto quattro tentativi di realizzazione non andati a buon fine.

In particolare già nel 1999 con la Legge 13 maggio, n. 133, il Governo era stato delegato ad emanare un'apposita disciplina che prevedesse per il contribuente la facoltà di richiedere, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2000, la tassazione separata del reddito d'impresa dalle altre categorie di reddito e il suo assoggettamento all'aliquota prevista per le persone giuridiche.

In seguito, con l'art. 9 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (1) si era prevista, per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 1° gennaio 2001, la facoltà per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria di optare per un sistema di tassazione del reddito d'impresa che prevedesse l'applicazione della medesima aliquota prevista per l'IRPEG mentre gli altri redditi dell'imprenditore individuale, dei collaboratori dell'impresa individuale e dei soci, sarebbero stati tassati con le aliquote progressive IRPEF. Per quanto riguardava gli utili che fossero stati prelevati dai soci era stato previsto che concorressero alla formazione del reddito imponibile delle persone fisiche e tassati con le aliquote progressive IRPEF.

Ulteriori considerazioni furono espresse dalla Commissione Biasco secondo la quale sarebbe stato utile esaminare l'ipotesi di comprendere tutte le imprese commerciali, a prescindere dalla forma giuridica assunta, in un'unica categoria fiscale alla quale si sarebbe dovuto applicare un'aliquota proporzionale. Le ipotesi contemplate dalla Commissione Biasco prevedevano alternativamente per il reddito derivante dall'attività imprenditoriale l'assoggettamento all'IRPEF con tassazione separata e applicazione dell'aliquota IRES oppure l'applicazione ai redditi d'impresa soggetti a IRPEF delle medesime modalità di tassazione dell'IRES.

Un'ulteriore tentativo fu fatto con la Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (2) nella quale era stato previsto che il reddito d'impresa non prelevato dalle imprese individuali e dalle società di persone potesse essere assoggettato all'aliquota IRES allora applicata. Le somme prelevate avrebbero concorso a formare il reddito imponibile delle persone fisiche alle quali sarebbe stata data la possibilità di scomputare dal reddito l'imposta già corrisposta.

### Note:

(\*) Partner, Head of Advisory Services in Bernoni Grant Thornton

(\*\*) Manager in Bernoni Grant Thornton

(1) Legge finanziaria per il 2001.

(2) Legge finanziaria per il 2008.

Infine l'ultimo tentativo fu fatto con la legge con la delega contenuta nell'art. 11 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 nella quale si prevedeva il superamento del principio di imputazione per trasparenza del reddito d'impresa all'imprenditore e ai soci e l'applicazione di un'aliquota allineata a quella dell'IRPEF.

I costi per il bilancio dello stato della citata riforma indussero il Governo a far "scadere" la delega senza che le fosse data attuazione.

La realizzazione del citato progetto di equiparazione della tassazione dei redditi d'impresa soggetti a IRPEF con quella dei redditi soggetti all'IRPEF ha finalmente visto la luce nell'art. 1, commi 547 e 548, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 che ha inserito nel T.U.I.R. l'art. 55-bis rubricato "Imposta sul reddito d'impresa" e ha conseguentemente modificato gli artt. 23, comma 1, lett. g), e 116 del medesimo testo legislativo al fine di coordinarli con la nuova disciplina.

### Il meccanismo applicativo dell'IRI

La finalità dell'IRI è "incentivare il reinvestimento degli utili all'interno delle piccole e medie imprese, al fine di agevolare la crescita e lo sviluppo delle attività produttive".

In tale ottica, quindi, la tassazione sarà quella ordinaria allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti saranno prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalle società beneficiarie del nuovo regime agevolativo.

Nella relazione illustrativa si legge che "la revisione dell'imposizione così illustrata va nella direzione dell'uniformità di trattamento con le società di capitali, rendendo più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica; inoltre si favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese" (3).

Il primo periodo di imposta di applicazione della nuova disciplina è il 2017 e, secondo quanto previsto dal comma 1 dell'art. 55-bis del T.U.I.R., riguarda:

1) gli imprenditori individuali. A questi ultimi vanno assimilate le imprese familiari. Tale assimilazione è supportata dall'art. 5, comma 4, del T.U.I.R., nel quale si fa riferimento alla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore al fine di stabilire le regole di imputazione del reddito d'impresa ai familiari, e dalle conclusioni della dottrina e

della giurisprudenza. Tale conclusione si basa anche sul fatto che l'art. 55-bis fa riferimento ai prelevamenti dei "collaboratori familiari";

2) le società in nome collettivo alle quali sono equiparate le società di armamento costituite all'unanimità (4) e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale (5);

3) le società in accomandita semplice alle quali sono equiparate le società di armamento costituite a maggioranza (6).

A tali soggetti dovrebbe aggiungersi l'azienda coniugale, rientrando nell'ambito della comunione legale, la quale nelle istruzioni del Mod. UNICO SP è stata ricondotta alla società personale, se costituita dopo il matrimonio e gestita in forma societaria, ovvero all'impresa individuale, con attribuzione all'altro coniuge del reddito nella misura del cinquanta per cento o in quella stabilita dalla convenzione matrimoniale.

Inoltre, essendo stato inserito nell'art. 116 T.U.I.R. il comma 2-bis, possono accedere al regime IRI, in alternativa all'opzione per la trasparenza fiscale, anche le società di capitali a ristretta base proprietaria, i cui soci sono unicamente persone fisiche e non sono più di dieci (venti per le società cooperative a responsabilità limitata). A seguito di tale modifica la rubrica dell'art. 116 è stata cambiata in "Opzioni per le società a ristretta base proprietaria". In proposito si tenga presente che l'opzione per l'IRI è esclusa se la società realizza ricavi superiori alle soglie per l'applicazione degli studi di settore o è assoggettata a procedure concorsuali.

Per completezza si precisa che, essendo stato modificato l'art. 23, comma 1, lett. g), T.U.I.R., sono incluse tra le fattispecie reddituali imponibili in Italia, per i soggetti non residenti, anche le somme erogate dalle società di persone commerciali che applicano il regime IRI. Al fine di poter optare per l'applicazione dell'IRI i citati soggetti devono adottare la contabilità ordinaria la quale è in ogni caso

#### Note:

(3) Cfr. Legge di bilancio 2017, Schede di lettura, A.C. 4127-bis, novembre 2016.

(4) Si veda l'art. 5, comma 3, lett. a), del T.U.I.R.

(5) Si veda l'art. 5, comma 3, lett. b), del T.U.I.R.

(6) Si veda l'art. 5, comma 3, lett. a), del T.U.I.R.

obbligatoria se si superano determinati limiti di ricavi (400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività) e prevede la tenuta dei seguenti libri contabili:

- libro giornale: contiene l'annotazione di tutte le operazioni in ordine cronologico;
- libro inventari: dove si riporta la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore;
- registri IVA: composti dal registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) e dal registro degli acquisti;
- registro dei beni ammortizzabili: evidenzia i beni a fecondità ripetuta;
- scritture ausiliarie: conti di mastro e scritture di magazzino.

Si osserva che il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria ha riflessi sotto i seguenti profili:

- variazione del criterio di determinazione del reddito imponibile. In proposito si fa presente che a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 23, della Legge di bilancio 2017, le imprese minori di cui all'art. 66 del T.U.I.R., devono adottare il principio di cassa in sostituzione di quello di competenza economica il quale torna applicabile con l'opzione per l'IRI. Inoltre, il reddito imponibile ai fini IRI si determina secondo le regole previste dal capo VI del T.U.I.R. e, pertanto, saranno riscontrabili delle differenze, rispetto alle regole applicate per l'IRES, come, ad esempio, per gli interessi passivi ai quali, ai fini IRI, non si applica l'art. 96 del T.U.I.R. e, quindi, il limite di deducibilità del trenta per cento del ROL;
- adozione del criterio di competenza per la determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- possibilità di beneficiare dell'ACE le cui regole di determinazione per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria sono state equiparate, dall'art. 1, comma 550, lett. e), della Legge di bilancio 2017, a quelle delle società di capitali. Pertanto per tali soggetti rileva come incremento di partenza del capitale proprio anche la differenza tra il patrimonio netto al

31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

Inoltre, per quanto riguarda l'esercizio dell'opzione, ai sensi dell'art. 55-bis, comma 4 e 5, del T.U.I.R., la stessa esclude l'istituto della trasparenza fiscale di cui all'art. 5 del T.U.I.R. il quale resta il regime naturale degli imprenditori individuali e delle società di persone commerciali. Sotto il profilo formale l'opzione si esercita nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dal periodo di imposta al quale si riferisce la dichiarazione. In altri termini per il 2017 la stessa verrà esercitata in UNICO 2018.

Una volta esercitata la stessa ha durata pari a cinque periodi di imposta ed è rinnovabile.

Come precisato in precedenza uno dei requisiti richiesti dalla legge per l'adozione dell'IRI è l'implementazione della contabilità ordinaria al fine di monitorare i movimenti finanziari e le poste di patrimonio netto.

In merito all'adozione della contabilità ordinaria si ricorda che ai sensi dell'art. 18, comma 6, del T.U.I.R. i soggetti il cui regime contabile naturale è quello della contabilità semplificata possono optare per l'ordinaria. Tale scelta si desume da comportamenti concludenti (7) del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili ed è subordinata alla loro concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività.

Formalmente l'opzione deve essere comunicata nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata, compilando il quadro VO. L'opzione ha durata annuale e resta valida fino a revoca.

### Il regime fiscale dei prelevamenti e le perdite

Come precisato nel precedente paragrafo il reddito d'impresa del soggetto che ha optato per l'IRI è soggetto a tassazione con l'aliquota IRES del 24% ma, nel momento in cui l'imprenditore individuale, i familiari o i soci effettuano

#### Nota:

(7) In proposito si ricorda quanto precisato dalla circolare 27 agosto 1998, n. 209/E nella quale si precisa che "per comportamento concludente si intende l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base; ciò, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale".

dei prelevamenti, questi ultimi entrano a far parte del loro reddito imponibile come reddito d'impresa e sono tassati con le aliquote progressive IRPEF. Conseguentemente tali prelevamenti perdono, in capo ai percettori, la qualifica di redditi di capitale e, quindi, non si applica la ritenuta d'acconto prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto riguarda gli effetti sul reddito d'impresa dei prelevamenti si osserva che, in base a quanto previsto dal comma 1 dell'art. 55-*bis* del T.U.I.R., sono ammesse in deduzione le somme prelevate dai collaboratori, soci e 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.

A fini sia della deduzione da parte dell'impresa che dell'imposizione in capo ai partecipanti l'utile distribuito rileva, sino a concorrenza del reddito dei periodi d'imposta nei quali è applicata la nuova imposta che non risulta ancora "prelevato", diventando fiscalmente irrilevante la parte di utile eccedente il reddito assoggettato all'IRI. Nella relazione illustrativa è stato precisato che nel nuovo regime "l'ammontare dell'utile di esercizio e delle riserve di utili costituisce meramente il limite massimo di prelevamenti possibili; prelevamenti che, peraltro, potranno essere effettuati soltanto nei limiti dei redditi già assoggettati a tassazione separata. In altre parole, i prelievi di utili o di riserve di utili assumeranno rilevanza fiscale ai fini della deducibilità in capo alla società/impresa individuale ovvero di tassazione ai fini IRPEF per soci, titolare e collaboratori nei limiti del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti che hanno già scontato la tassazione separata".

Nella medesima relazione è stato analizzato il caso in cui sia il reddito assoggettato all'IRI a risultare superiore all'utile conseguito. In tale ipotesi "i redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio in modo definitivo restano assoggettati esclusivamente ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelevamento, analogamente a quanto avviene con riferimento alla tassazione IRES". Si realizza in tal modo una deroga al principio in base al quale l'imposizione definitiva avviene in capo ai "partecipanti" con le aliquote progressive dell'IRPEF.

Per quanto riguarda le somme prelevate dalle riserve formate con utili dei periodi precedenti all'opzione per l'IRI non assumono rilevanza ai fini reddituali, essendo state già assoggettate ad imposizione per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. Il legislatore ha inoltre espressamente previsto che le riserve si considerano formate prioritariamente con gli utili dei periodi precedenti.

Passando ad esaminare la normativa sulle perdite formatesi durante il periodo di tassazione separata, è stato previsto che debbano essere usate per nettare il reddito dell'esercizio e di quelli precedenti. Tali perdite possono essere dovute "a eccedenze di somme prelevate in altro periodo rispetto agli utili realizzati nello stesso periodo che trovano capienza negli utili conseguiti in esercizi precedenti sia ... conseguite nell'ordinaria attività".

In altri termini può accadere che siano stati prelevati utili assoggettati all'IRI per un ammontare superiore al reddito dello stesso anno e, in tal caso, si genera una perdita riportabile, per l'intero importo, in diminuzione dei redditi degli anni successivi, in quanto le somme dedotte dall'impresa sono assoggettate, per lo stesso importo, ad imposizione in capo ai soci. Inoltre se si opta per l'IRI si disapplica il regime ordinario delle perdite delle imprese individuali e delle società commerciali di persone in contabilità ordinaria, in base al quale le perdite si scomputano dal reddito dei cinque anni successivi (o senza limite per le perdite dei primi tre anni di attività), in quanto le perdite IRI sono sempre riportabili negli anni successivi in cui si applica la nuova imposta per l'intero importo e senza limiti di tempo.

La disciplina delle perdite risulta, quindi, più favorevole di quella ordinariamente prevista per le imprese soggette all'IRPEF (perché la deduzione avviene oltre il quinto anno successivo anche per i soggetti che non si trovano nei primi tre anni di attività) e all'IRES (perché non opera, ai fini del riporto, il limite dell'80% del reddito di ciascun esercizio successivo).

Al momento della cessazione della tassazione separata IRI le perdite non ancora utilizzate sono nuovamente soggette al trattamento ordinario e diventano riportabili dall'imprenditore e dai soci nei cinque anni successivi a quello nel quale si verifica l'interruzione della tassazione separata.



Non assumono invece rilevanza le perdite prodotte nei periodi precedenti a quello di assoggettamento all'IRI.

### Conclusione

Si osserva, per concludere, che la decisione di optare per l'IRI dipende dalla specifica situazione dell'impresa individuale o della società personale in quanto i vantaggi aumentano all'aumentare del reddito prodotto dall'attività imprenditoriale e della quota di utili che vengono trattenuti in azienda per l'autofinanziamento.

Infatti qualora i redditi elevati fossero imputati per trasparenza ai soci si applicherebbero le aliquote progressive dell'IRPEF.

Qualora, invece, l'attività imprenditoriale produca redditi di entità limitata o la politica sia quella di distribuirli totalmente, l'IRI non produrrebbe vantaggi significativi anche alla luce dei costi connessi all'adozione della contabilità ordinaria.

### Per approfondimenti

#### Di altri autori vedi anche...

- S. Capolupo, "Luci e ombre della tassazione separata del reddito d'impresa", in *il fisco*, n. 3/2017, pag. 231
- R. Rizzardi, "L'imposta sul reddito di impresa: una scelta per la capitalizzazione delle aziende", in *Corriere Tributario*, n. 45/2016

### LIBRI

## Professionisti&Studi, associarsi per competere

di Giuseppe Bernoni con Ignazio Marino

II Edizione, Ipsos Editore, 2016, pagg. 192, € 20,00

Le professioni intellettuali si trovano oggi di fronte ad eventi economico-sociali di grande portata (oltre, naturalmente, alla crisi economica). Il nuovo secolo ha introdotto fenomeni come la globalizzazione, l'avvento di nuove potenze industriali (Cina, India, Brasile, seguite da Russia, Sudafrica, Vietnam, Venezuela, Turchia, Polonia, ecc.), nonché modelli organizzativi riguardanti lo "studio professionale" la cui origine è riconducibile agli USA, anni '60 del XX secolo. Tutto ciò richiede un rinnovamento dell'esercizio professionale in termini che vanno dal passaggio studio monocratico/studio associato (o società di professionisti), **all'esercizio di nuove funzioni**, cioè campi di attività inediti e forse inesplorati con cui i professionisti devono cimentarsi **se vogliono rispondere alle mutate esigenze delle aziende**. L'edizione aggiornata di *Professionisti&Studi, associarsi per competere* di Giuseppe Bernoni corrisponde e risponde a questo quadro, segnato,

per le professioni attuali, da una forte necessità d'innovazione. Bernoni tratteggia la situazione attuale delle professioni di commercialista, avvocato, consulente del lavoro, lumeggiandone le esigenze organizzative e funzionali, **e fornisce una cassetta degli attrezzi utile per ogni professionista interessato a competere in un mercato sempre più esigente**. È una tematica attualissima, trattata con semplicità e rigore, nella consapevolezza che per le professioni attuali occorre rispondere prontamente ai bisogni d'un pubblico vasto ed esigente, per essere rispettate e importanti nelle società industriali contemporanee.

#### Per ulteriori informazioni o per l'acquisto:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsos**  
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsos di zona**  
([www.ipsos.it/agenzie](http://www.ipsos.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)**

