

STUDIO POLLIO

Circolare informativa per la clientela
n. 3/2017 del 26 gennaio 2017

LEGGE DI BILANCIO 2017

IRI - IMPOSTA SUL REDDITO D'IMPRESA

1. Quadro normativo

2. Soggetti passivi

3. Funzionamento del regime

4. Disciplina delle perdite

5. S.r.l. a ristretta base sociale

L'art. 1, co. 547 e 548, L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) ha introdotto il nuovo art. 55-bis del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, con cui si prevede la **facoltà (opzionale)** di applicare per i **soggetti Irpef in contabilità ordinaria** l'imposta sul **reddito d'impresa** (Iri). Applicando tale regime, l'impresa assoggetta a **tassazione separata** il reddito d'impresa nella misura del **24%** (al pari dell'Ires), la cui determinazione è al **netto** dei **prelevamenti** operati dal titolare o dai soci, in capo ai quali tali prelievi costituiscono reddito d'impresa imponibile ai fini Irpef.

Sono previste particolari regole per le riserve di utili maturate prima dell'opzione, la cui durata è pari a **5 annualità**, nonché per le perdite maturate durante il quinquennio ed ancora presenti all'atto dell'uscita.

1. Quadro normativo

L'art. 1, co. 547, L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) ha inserito il nuovo art. 55-bis del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, rubricato «**Imposta sul reddito d'Impresa**» (Iri), i cui destinatari naturali sono i **soggetti Irpef** (imprese individuali e società di persone) in regime di **contabilità ordinaria**, nonché le **piccole S.r.l.** che hanno i **requisiti** per l'accesso al **regime di trasparenza fiscale** di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986. Le regole basilari a fondamento della nuova imposta sono le seguenti:

- il **prelevamento** degli **utili** da parte del **titolare** o dei **soci** quale remunerazione del lavoro prestato è tassato ai fini Irpef nei modi **ordinari** ed è qualificato come **reddito d'impresa**;
- il **reddito dell'impresa** individuale, o della società, al netto dei prelievi effettuati, è soggetto a **tassazione separata** nella misura del **24%**.

In tale modo si **consente** anche ai **soggetti Irpef** di ottenere il **medesimo sistema** di **tassazione** previsto per le **società** soggette ad **Ires**, e più in particolare una **separazione** tra il reddito prodotto dall'**impresa** e quello **prelevato** dal **titolare** o dai **soci**.

Il regime è **opzionale** (con durata **quinquennale**) e **sospende** il meccanismo della **trasparenza** di cui all'art. 5, D.P.R. 917/1986 per tutta la durata dell'opzione. L'art. 55-bis contiene anche la **disciplina** degli **utili maturati prima** dell'esercizio dell'**opzione** e **distribuiti** durante la **permanenza** nel regime, nonché delle **perdite** maturate durante il **quinquennio** e **ancora non utilizzate** allo **scadere** dell'opzione.

2. Soggetti passivi

L'**opzione** per il **regime Iri** può essere esercitata da **tutti i soggetti passivi Irpef in contabilità ordinaria** che svolgono un'**attività d'impresa**. È del tutto evidente che solamente l'adozione del regime contabile ordinario permette di monitorare correttamente i flussi finanziari relativi ai prelievi di utili eseguiti dal titolare o dai soci.

Più in particolare, i **soggetti interessati** sono i seguenti:

- imprese individuali;
- imprese familiari;
- S.n.c. e S.a.s.

Nell'ambito dei soggetti interessati al regime opzionale **non sono espressamente previste** le **aziende coniugali** di cui all'art. 177, co. 1, lett. d), c.c., in quanto non previste nell'art. 5, D.P.R. 917/1986. Tuttavia, non dovrebbe sussistere **alcun dubbio di accesso** qualora si tratti di **azienda appartenente a uno dei coniugi anteriormente al matrimonio**, ancorché gestita da entrambi a seguito del matrimonio, poiché in tale circostanza si è di fronte ad un'impresa individuale a tutti gli effetti. L'interrogativo si presenta per le **aziende coniugali gestite da entrambi i coniugi e costituite dopo il matrimonio**, nel qual caso si dovrebbe tuttavia propendere per una soluzione positiva all'inclusione tra i soggetti che possono accedere al regime Iri, in quanto le istruzioni al Mod. Unico hanno **sempre assimilato** tali soggetti alle imprese individuali.

Nell'ambito dei soggetti che possono accedere al regime opzionale in questione vi sono anche le **S.r.l.** che presentano i **requisiti** per l'**opzione** per la **trasparenza fiscale** di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986. In tale

disposizione è infatti stato aggiunto il nuovo co. 2-bis che prevede, quale **alternativa** alla **trasparenza fiscale**, la possibilità di optare per l'Iri da parte delle **S.r.l.** che presentano i seguenti **requisiti**:

- **volume di ricavi non superiore** alle **soglie** previste per l'applicazione degli **studi di settore**;
- **numero di soci non superiore a 10 (20 se trattasi di società cooperative)**.

Pertanto, mentre per i soggetti Irpef sopra elencati **non** sono previsti **parametri dimensionali** da rispettare per l'accesso all'opzione, per le **S.r.l.** **devono sussistere** i **requisiti** per l'accesso alla **trasparenza fiscale**. Va sottolineato che l'opzione per l'Iri si pone in **alternativa** a quella per l'applicazione della trasparenza fiscale. È in ogni caso **preclusa** la **possibilità di optare** per l'Iri da parte delle **società semplici** e degli esercenti **attività professionali**, trattandosi in entrambi i casi di soggetti che **non svolgono attività d'impresa**.

L'opzione, che come già anticipato ha la durata di **5 periodi d'imposta**, deve essere esercitata nel **Mod. Unico** riferito al **primo periodo d'imposta di applicazione** dell'Iri. Conseguentemente, poiché il regime si applica a partire dal periodo d'imposta 2017, la **prima opzione** per il quinquennio 2017 – 2021 deve essere esercitata nel **Mod. Unico 2018** per il periodo d'imposta 2017.

3. Funzionamento del regime

Come anticipato in premessa, il **reddito** del soggetto che ha **optato** per il regime Iri deve essere **separato** in **due componenti**:

- il **reddito prodotto dall'impresa**, al **netto** dei **prelevamenti** eseguiti dal **titolare** o dai **soci**, assoggettato a **tassazione separata** nella misura del **24%**;
- i **prelievi operati** dal **titolare** o dai **soci**, **imponibili** quale **reddito d'impresa** in capo agli stessi con la **tassazione ordinaria Irpef**.

Determinazione del reddito

Relativamente al primo dei due componenti, va evidenziato sin da subito che il **reddito** è **determinato** in base alle **ordinarie regole** previste per il **reddito d'impresa** per i **soggetti Irpef**, poiché ciò che cambia durante la permanenza nel regime Iri è in primo luogo l'**aliquota d'imposta applicabile (24% in luogo dell'Irpef)** e la **sospensione** del meccanismo della **trasparenza fiscale** per tutto il periodo di durata dell'opzione. Come già anticipato, **dal reddito d'impresa soggetto ad Iri sono ammesse in deduzione** le somme prelevate, a carico dell'**utile di esercizio** e delle **riserve di utili**, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e di quello maturato nei precedenti periodi d'imposta in cui è stato applicato il regime Iri. In merito alle **modalità di deduzione** dei **prelievi**, dovrebbe rendersi applicabile il **criterio di cassa**, nel senso che la deduzione deve avvenire con riferimento al periodo d'imposta in cui è avvenuto l'effettivo prelievo.

ESEMPIO – DETERMINAZIONE DEL REDDITO ASSOGGETTATO ALL'IRI

L'impresa individuale Mario Rossi presenta la seguente situazione:

- componenti positivi di reddito: 80.000
- costi deducibili: 30.000
- prelievi titolare: 20.000

Il reddito assoggettato ad Iri nella misura del 24% è pari a **30.000**, dato dalla **differenza tra 50.000** (reddito al lordo dei prelevamenti) e **20.000** (prelievi effettuati dal titolare).

Prelevamenti

Le **somme prelevate** dal **titolare** dell'**impresa** o dai **soci**, a carico dell'utile di esercizio o 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** in capo ai soggetti **percipienti** e sono assoggettate ad **Irpaf** nei modi **ordinari**. Risulta del tutto evidente che l'imposizione ai fini Irpaf in capo ai soggetti percipienti deve applicarsi solamente con riferimento agli **utili generati dal soggetto passivo**

durante il **periodo di permanenza** nel **regime opzionale Iri**, mentre gli utili maturati **prima** dell'ingresso mantengono il regime proprio dell'**anno di formazione**. A tale proposito, il co. 6 dell'art. 55-bis, D.P.R. 917/1986 prevede un'apposita disciplina delle **riserve di utili maturate prima** dell'esercizio dell'**opzione**, stabilendo che **non** si rende **applicabile** la disciplina Iri, con la conseguenza che la **distribuzione** delle stesse **non genera alcuna rilevanza fiscale né** in capo al soggetto (somma non deducibile) né in capo al percipiente (reddito non tassato in quanto ha già scontato la tassazione nel periodo d'imposta in cui sono stati maturati), ferma restando la **riduzione del costo fiscale della partecipazione** in capo al **socio**.

A tale ultimo proposito è bene ricordare, infatti, che secondo quanto stabilito dall'art. 68, co. 6, D.P.R. 917/1986, per le partecipazioni in società di cui all'art. 5, D.P.R. 917/1986 (ossia quelle «trasparenti») il costo fiscale della partecipazione è aumentato dei redditi imputati per trasparenza, ed è ridotto degli utili distribuiti (sia pure nei limiti dei redditi imputati per trasparenza) nonché delle perdite attribuite per trasparenza. Ora, è del tutto evidente che l'**esclusione** del meccanismo della **trasparenza** sancito dall'art. 55-bis, co. 6, D.P.R. 917/1986, per i soggetti che optano per l'Iri comporta anche il **congelamento del costo fiscale della partecipazione** in capo al **socio per tutta la durata dell'opzione**. Nell'ambito dei 5 periodi d'imposta, infatti, il reddito in capo al socio della società di persone che ha optato per l'Iri **non è imputato** allo stesso anche se non effettivamente percepito, bensì corrisponde ai **prelievi** eseguiti dallo stesso e imponibili quale reddito d'impresa. Nello stesso co. 6 è altresì prevista una **presunzione di prioritario utilizzo delle riserve formatesi prima dell'ingresso nel regime Iri**, con la conseguenza che sarà necessario «smaltire» in primo luogo tali riserve e solo successivamente prelevare gli utili soggetti ad Iri.

4. Disciplina delle perdite

Il co. 2 dell'art. 55-bis contiene la disciplina delle **perdite fiscali maturate** durante la **permanenza nel regime Iri**, stabilendo le seguenti regole:

- le **perdite prodotte** nei **periodi d'imposta di applicazione** dell'Iri sono **riportabili senza limiti di tempo** a scomputo dei redditi maturati nei successivi periodi d'imposta e soggetti ad Iri; si tratta quindi di una **deroga** al regime previsto dall'art. 8, co. 3, D.P.R. 917/1986, in cui si prevede un limite temporale di riporto quinquennale (ad eccezione delle perdite maturate nei primi 3 periodi d'imposta);
- le **perdite residue** presenti all'**atto** della **cessazione dell'opzione** possono essere utilizzate, secondo le regole ordinarie di cui all'art. 8, co. 3, D.P.R. 917/1986, a **scomputo dei redditi d'impresa** maturati nei **periodi d'imposta successivi** all'**uscita dal regime Iri** (se l'opzione viene rinnovata per un ulteriore quinquennio si continua ad applicare la regola descritta in precedenza). È altresì stabilito che l'**anzianità delle perdite residue presenti** al momento dell'**uscita dal regime** inizia a partire dall'**ultimo periodo d'imposta di applicazione dell'Iri**, ragon per cui si ha una sorta di *refreshment* per l'utilizzo delle stesse.

Non è prevista alcuna disposizione particolare per le **perdite maturate prima dell'ingresso nel regime IRI**, per le quali si devono quindi applicare le ordinarie regole di riporto previste dall'art. 8, co. 3, del Tuir. Ne consegue che le stesse **potranno essere utilizzate a scomputo dei redditi d'impresa maturati nei successivi periodi d'imposta**, comprendendosi in tale ambito il reddito derivante dai prelievi effettuati dal titolare o dai soci durante la permanenza nell'IRI, mentre non pare possibile utilizzare tali perdite ad abbattimento del reddito tassato separatamente da parte del titolare dell'impresa. Quest'ultimo, infatti, non confluisce nel reddito complessivo Irpef poiché come detto sconta una tassazione separata del 24%, pur trattandosi a tutti gli effetti di un reddito d'impresa.

5. S.r.l. a ristretta base sociale

Nell'ambito dei soggetti che possono accedere al regime opzionale Iri sono state **incluse**, in presenza di determinate condizioni, anche le **S.r.l.**, e in particolare quelle che hanno i **requisiti** per poter **accedere al regime di trasparenza fiscale** di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986 (numero di soci non superiore a 10 o 20 per le cooperative e ricavi inferiori alle soglie previste per gli studi di settore). Tale ultima disposizione è stata modificata inserendo il nuovo co. 2-bis secondo cui «*in alternativa a quanto disposto dai commi 1 e 2, le società ivi previste possono esercitare l'opzione per l'applicazione del regime di cui all'articolo 55-bis. Gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che esercitano l'opzione di cui all'articolo 55-bis si considerano equiparati alle somme di cui al comma 3 dello stesso articolo*». Dalla lettura di tale disposizione emerge quindi che l'**opzione per l'Iri** da parte delle «**piccole**» **S.r.l.** si pone quale

alternativa all'**opzione** di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986, e tale conclusione è coerente con l'obiettivo della nuova Iri di tassare le imprese interessate senza l'applicazione del regime di trasparenza. Pertanto, per le **S.r.l.** che hanno **già optato** per il regime di **trasparenza** sarà necessario attendere il **termine del triennio** di durata dell'opzione e solo **successivamente** sarà possibile procedere con l'**opzione** per l'**Iri** quale regime **alternativo**.

In buona sostanza, a seguito dell'introduzione dell'Iri il regime di tassazione delle S.r.l. (con i requisiti di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986) può essere **alternativamente**:

- il regime **ordinario**, con **imponibilità Ires** al **24%** del reddito della società e tassazione Irpef in capo ai soci degli eventuali dividendi percepiti con le regole ordinaria;
- l'**opzione** per la **trasparenza fiscale** di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986, con imputazione diretta del reddito in capo ai soci indipendentemente dalla percezione e dalla tassazione in capo agli stessi ai fini Irpef (vincolo triennale con rinnovo automatico salvo revoca);
- l'**opzione** per l'**Iri** di cui all'art. 55-bis, D.P.R. 917/1986, con tassazione in capo alla società del reddito al 24%, determinato al netto dei prelievi eseguiti dai soci e tassati ai fini Irpef in capo agli stessi (vincolo quinquennale).

REGIME IRI: TABELLA DI SINTESI

Quadro normativo	L'imposta sul reddito d'impresa (Iri) è stata introdotta nel nuovo art. 55-bis, D.P.R. 917/1986 ad opera dell'art. 1, co. 547 e 548, L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), quale regime opzionale della durata di 5 periodi d'imposta a favore dei soggetti Irpef in regime di contabilità ordinaria
Ambito soggettivo	<p>I soggetti interessati sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • imprese individuali; • imprese familiari; • S.n.c. e S.a.s. <p>Per i suddetti soggetti non sono previsti limiti dimensionali.</p> <p>Nell'ambito dei soggetti che possono accedere al regime opzionale in questione vi sono anche le S.r.l. che presentano i requisiti per l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986. In tale disposizione è infatti stato aggiunto il nuovo co. 2-bis che prevede, quale alternativa alla trasparenza fiscale, la possibilità di optare per l'Iri da parte delle S.r.l. che presentano i seguenti requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore; • numero di soci non superiore a 10 (20 se trattasi di società cooperative)
Determinazione del reddito	<p>Il reddito del soggetto che ha optato per il regime Iri deve essere separato in due componenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il reddito prodotto dall'impresa, al netto dei prelievi eseguiti dal titolare o dai soci, assoggettato a tassazione separata nella misura del 24%; • i prelievi operati dal titolare o dai soci, imponibili quale reddito d'impresa in capo agli stessi con la tassazione ordinaria Irpef
Riserve utili pregresse	Il co. 6 dell'art. 55-bis, D.P.R. 917/1986, prevede che alle riserve di utili maturate prima dell'esercizio dell' opzione non si rende applicabile la disciplina Iri , con la conseguenza che la distribuzione delle stesse non genera alcuna rilevanza fiscale né in capo al soggetto (somma non deducibile) né in capo al percipiente (reddito non tassato, in quanto ha già scontato la tassazione

	nel periodo d'imposta in cui sono stati maturati), ferma restando la riduzione del costo fiscale della partecipazione in capo al socio
Perdite	<ul style="list-style-type: none"> • Le perdite prodotte nei periodi d'imposta di applicazione dell'Iri sono riportabili senza limiti di tempo a scomputo dei redditi maturati nei successivi periodi d'imposta e soggetti ad Iri; • le perdite residue presenti all'atto della cessazione dell'opzione possono essere utilizzate, secondo le regole ordinarie di cui all'art. 8, co. 3, D.P.R. 917/1986, a scomputo dei redditi d'impresa maturati nei periodi d'imposta successivi all'uscita dal regime Iri. È stabilito che l'anzianità delle perdite residue presenti al momento dell'uscita dal regime inizia a partire dall'ultimo periodo d'imposta di applicazione dell'Iri
Decorrenza	L'opzione per il regime Iri può essere esercitata a partire dal periodo d'imposta 2017 (nel Mod. Unico 2018)