

LA FLAT TAX

L'IRI CON PRELIEVO AL 24% PER IL REDDITO DI IMPRESA

I chiarimenti di Telefisco 2017

di **Gianfranco Antico**

Come è noto, i commi 547 e 548, dell'art.1, della cd. Legge di Stabilità 2017 (L. n. 231 dell'11 dicembre 2016), novellando in più parti il T.U. n. 917/1986, recano la disciplina della nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI,- da calcolare sugli utili trattenuti presso l'impresa, per gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Come si legge nella relazione illustrativa del provvedimento, la revisione dell'imposizione va nella direzione dell'uniformità di trattamento con le società di capitali, rendendo più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica, favorendo, altresì, la patrimonializzazione delle piccole imprese, in continuità con la normativa sull'aiuto alla crescita economica (ACE).

In sintesi, come rilevato dalla relazione illustrativa, il nuovo sistema intende perseguire i seguenti effetti:

Relazione illustrativa: effetti
<i>1) tassare alla medesima aliquota tutte le forme d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta;</i>
<i>2) il reddito non distribuito è tassato sempre all'aliquota dell'imposta sulle società, che è generalmente inferiore all'aliquota marginale massima dell'imposta personale dell'imprenditore o dei soci;</i>
<i>3) considera l'impresa come "separata" dall'imprenditore ed evidenzia il contributo lavorativo che quest'ultimo vi apporta;</i>
<i>4) scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell'impresa e mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore</i>

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

ritrae dall'azienda per soddisfare i propri bisogni; in sostanza, mentre si mantiene un'equità orizzontale ai fini IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale), si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto, l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda;

5) la tassazione del reddito d'impresa dei soggetti IRPEF, sia essa ad aliquota proporzionale IRI sia essa ad aliquota marginale IRPEF, resta idealmente riferibile in capo all'imprenditore ovvero ai soci in ragione della quota di partecipazione agli utili anche se versata dall'impresa o dalla società;

6) risultano deducibili dal reddito d'impresa le somme prelevate dall'imprenditore nei limiti dell'utile di esercizio e delle riserve di utili assoggettate a tassazione sostitutiva negli anni precedenti. In sostanza l'IRI è pagata sul reddito d'impresa che tiene conto delle variazioni fiscali, come pure le somme prelevabili e deducibili sono a carico dell'utile e delle riserve nei limiti del reddito dell'esercizio e dei redditi dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata...

7) la revisione agisce in continuità con l'ACE in quanto favorisce la patrimonializzazione delle imprese poiché scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene, in sostanza, possibile ridurre il carico fiscale sul reddito non distribuito dall'impresa (che, quindi, resta all'interno della stessa) e mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro sulla parte di reddito che l'imprenditore, o il socio, riceve dall'azienda".

Il principio di fondo della nuova imposta, la cui ratio è quella di incentivare la capitalizzazione delle piccole imprese, risiede su un unico presupposto: il prelievo proporzionale previsto dall'IRI è applicabile fino al momento in cui gli utili prodotti rimangono nell'azienda sotto forma di riserve.

Pertanto, gli eventuali prelievi degli utili e delle riserve effettuati dall'imprenditore individuale (o la distribuzione da parte della società di persone) saranno sottoposti a tassazione ordinaria, con l'applicazione dell'IRPEF progressiva.

Il reddito dell'impresa viene, quindi, scisso da quello dell'imprenditore ed allineato a quello dell'IRES (24% dal 2017).

Prevvia opzione, il reddito d'impresa delle società di persone e delle imprese individuali non concorre più, ai fini IRPEF, alla formazione del reddito complessivo ma è assoggettato a tassazione separata con applicazione della medesima aliquota prevista ai fini IRES, mentre le somme che l'imprenditore (o i

soci della società di persone) ritrae dall'impresa vengono tassate, ai fini IRPEF, come reddito ordinario soggetto alla progressività propria di questo tributo. Al contempo, tali somme sono deducibili dal reddito d'impresa.

Soggetti interessati
Ditte individuali, s.n.c. e s.a.s.

Con l'inserimento del nuovo art. 55-bis del T.U. n. 917/86 il legislatore disciplina, quindi, la nuova IRI, la quale prevede che il reddito d'impresa dei citati imprenditori, che adottano il regime di contabilità ordinaria, è escluso dalla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato a tassazione separata (a titolo di IRI) con l'aliquota prevista per l'imposta sul reddito delle società (IRES) dall'art.77 del T.U. n. 917/86 che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, è fissata al 24%.

In pratica, tali soggetti escono fuori dalle aliquote progressive per scomputare una imposta secca.

La disposizione (art. 55-bis c. 4) prevede che l'esercizio di opzione per il regime IRI è effettuata dall'imprenditore e dalla società di persone nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dal periodo di imposta cui è riferita la dichiarazione. L'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta ed è rinnovabile. L'opzione esclude l'applicazione del regime di imputazione del reddito per trasparenza di cui all'art. 5 del T.U. n. 917/86.

I vantaggi per la deroga al regime delle perdite

In deroga al vigente regime fiscale delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e di quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, si prevede che le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni relative all'IRI siano computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi (mentre il regime ordinario ne consente lo scomputo dal reddito dei 5 anni successivi, o senza limiti per le perdite dei primi 3 anni di attività).

In pratica, come rilevato da autorevole dottrina “ *se si opta per il regime IRI le perdite, sono, invece, sempre riportabili negli anni successivi in cui si applica la nuova imposta per l'intero importo e senza limiti di tempo*”.

¹ FERRANTI, *La nuova imposta sul reddito d'impresa*, in “*il fisco*”, n. 45/2016, pag. 4307.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Vecchio sistema
5 anni successivi
Nuovo sistema
Senza limite

Il prelievo degli utili

Qualora gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata dell'IRI siano prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalla società di persone verrà applicata la tassazione ordinaria.

Poiché i prelievi riducono la base imponibile Iri, con tassazione integrale sui soci stessi, *“laddove in un periodo d'imposta i prelievi dovessero superare la base imponibile della società è del tutto evidente che andrebbe a generarsi una perdita in capo alla società stessa. Non vi sarebbe, dunque, alcun reddito imponibile ai fini Iri ma un reddito imponibile unicamente sul socio²”*.

La disciplina dell'IRI viene estesa anche alle società a ristretta base proprietaria. I soggetti che optano per il regime dell'IRI continueranno a calcolare il contributo annuo dovuto alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali secondo le vigenti normative, senza quindi tener conto delle nuove disposizioni in materia di IRI.

Telefisco 2017

La nuova disciplina dell'Iri (art. 55-bis del Tuir) prevede che il plafond, entro cui è possibile dedurre dal reddito di impresa le somme prelevate dai soci a carico dell'utile e delle riserve di utili, è calcolato al netto delle perdite residue riportabili a nuovo. Si chiede conferma del fatto che, negli esercizi successivi a quello in cui le perdite sono state utilizzate, il plafond vada invece quantificato considerando i redditi dichiarati nel periodo di validità dell'Iri, senza più ridurli delle perdite già compensate.

Esempio:

Esercizio T1: reddito 1000; prelievi 700; imponibile 300. Plafond IRI 300

Esercizio T2: reddito 100; prelievi 400; perdita 300 riportabile a nuovo. Plafond IRI zero (300-300)

Esercizio T3: reddito 500; prelievi 150; imponibile 350 meno perdite 300 = 50.

Il Plafond IRI è pari a 350 (300 T1 + 50 T3) oppure a 50?

² Cfr. LIBURDI-SIRONI, *Perdite con riporto per sempre*, in *“ItaliaOggi”*, edizione del 9 dicembre 2016.
www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

“Nell’esempio proposto il plafond IRI correttamente determinato ammonta a 350. Il cd. plafond IRI, nei limiti del quale è consentita la deduzione delle somme prelevate a carico dell’utile dell’esercizio e delle riserve di utili, è pari, a norma dell’art. 55 bis, comma 1, del TUIR, al “reddito del periodo d’imposta e dei periodi d’imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d’imposta successivi”. In altri termini, il plafond IRI va determinato computando in aumento i redditi assoggettati a tassazione separata con l’aliquota del 24% (sia nel periodo di imposta che nei periodi di imposta precedenti) e in diminuzione le perdite residue non ancora utilizzate. Pertanto, laddove tali perdite siano utilizzate, le stesse non dovranno più essere portate in diminuzione del plafond IRI”.

Telefisco 2017

La nuova disciplina dell’Iri (art.55-bis del Tuir) stabilisce che i prelievi dei soci a carico dell’utile e delle riserve di utili sono deducibili nei limiti del reddito assoggettato a Iri nell’esercizio e in esercizi precedenti. Il reddito assoggettato a Iri, a sua volta, si determina al netto dei richiamati prelievi dei soci. Si chiede se, per evitare un calcolo circolare, la deduzione si possa quantificare, per quanto attiene al reddito dell’esercizio, sulla base del reddito di impresa al lordo di tali prelievi, in conformità peraltro a quanto riportato nell’esempio 2 della Relazione ministeriale al Ddl di bilancio.

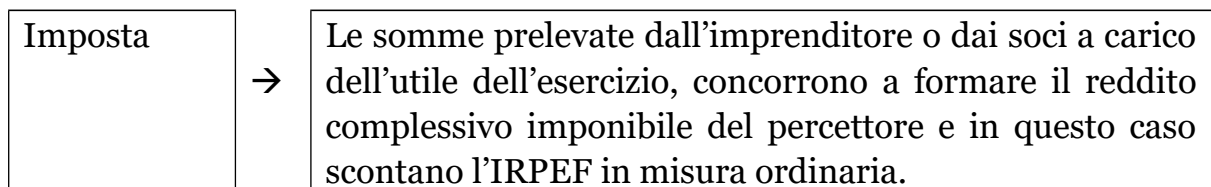
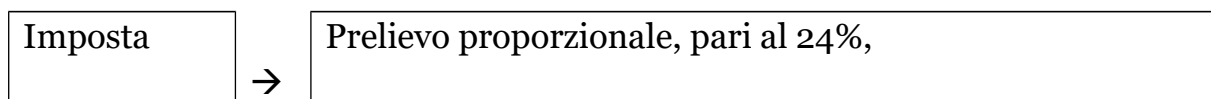
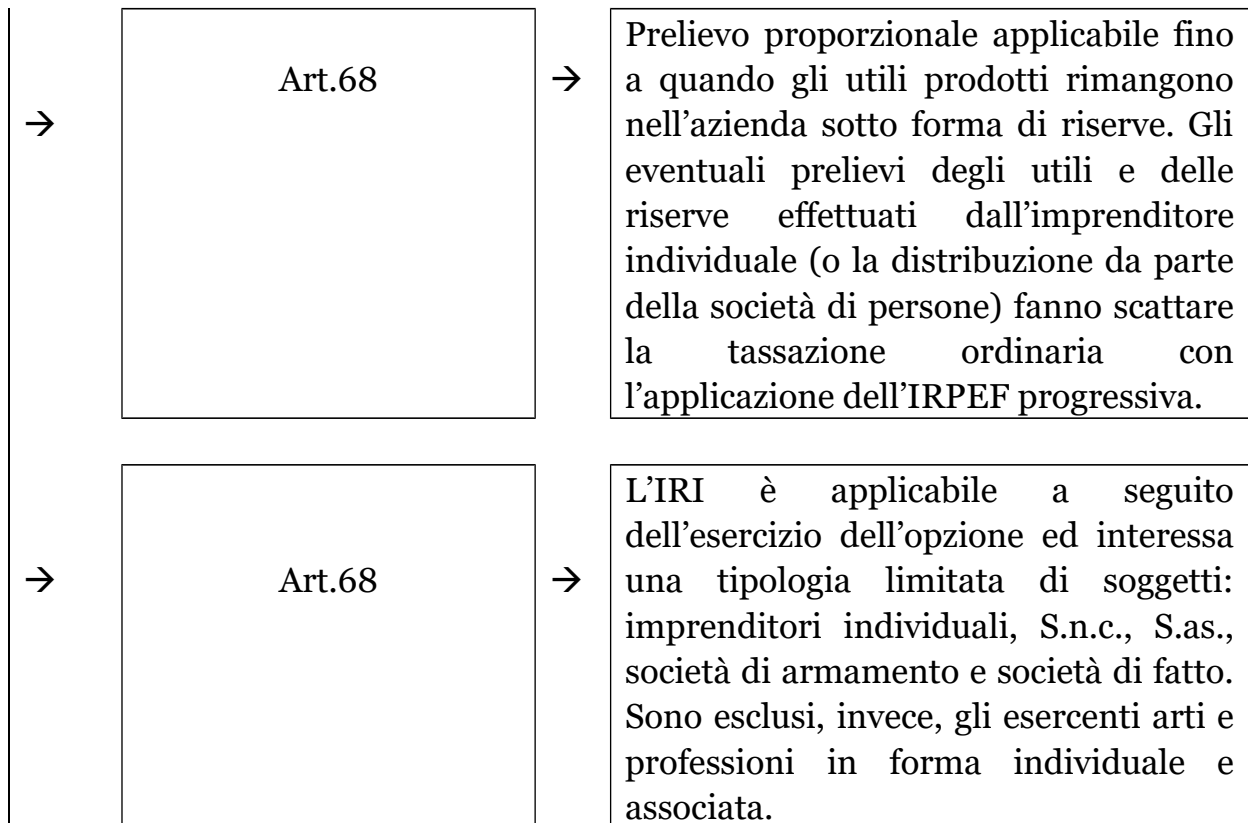
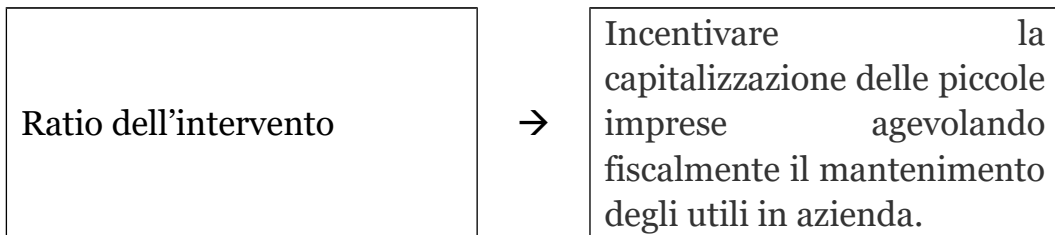
Esempio:

Reddito di impresa esercizio T1: 100; prelievi in conto utili: 70, deduzione: 70, reddito imponibile IRI $(100-70) = 30$; plafond di deducibilità al termine dell’esercizio pari a 30.

“La base imponibile IRI, a norma dell’art. 55-bis del TUIR, è pari alla differenza tra il reddito di impresa e le somme prelevate dall’imprenditore, dai familiari o dai soci a carico dell’utile dell’esercizio e delle riserve di utili. Pertanto, è da ritenere che la determinazione della base imponibile IRI vada effettuata in due step: prima è necessario determinare il reddito d’impresa secondo le ordinarie disposizioni previste dal capo VI del titolo I del TUIR e poi portare in deduzione dal reddito così determinato le somme prelevate nei limiti, ovviamente, del plafond IRI. Quindi, nell’esempio proposto, è corretto, nel periodo di imposta T1, dedurre l’intero importo delle somme prelevate pari a 70 e la differenza pari a 30, assoggettata a IRI nel periodo di imposta T1, costituirà plafond da utilizzare dal periodo di imposta successivo”.

Sintesi del provvedimento e parole chiavi

In sintesi evidenziamo le parole chiavi del provvedimento.



IRI e Trasparenza	→	L'IRI è incompatibile con l'applicazione delle previsioni dell'art. 5 del T.U.I.R. Nell'ambito delle società di persone, l'imposta separata sarà pagata dalla società e non dai soci). L'IRI è applicabile anche ai soggetti di cui all'art. 116 del T.U.I.R
IRI e perdite	→	Possibilità di riportare in avanti le perdite, senza limiti temporali, al fine di utilizzarle in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi.
IRI E ACE	→	I soggetti che applicheranno l'IRI determineranno la base ACE con il cd. meccanismo incrementale

10 febbraio 2017
Gianfranco Antico