

Le modifiche all'IRI dalla Manovra Correttiva 2017: la fuoriuscita dal regime

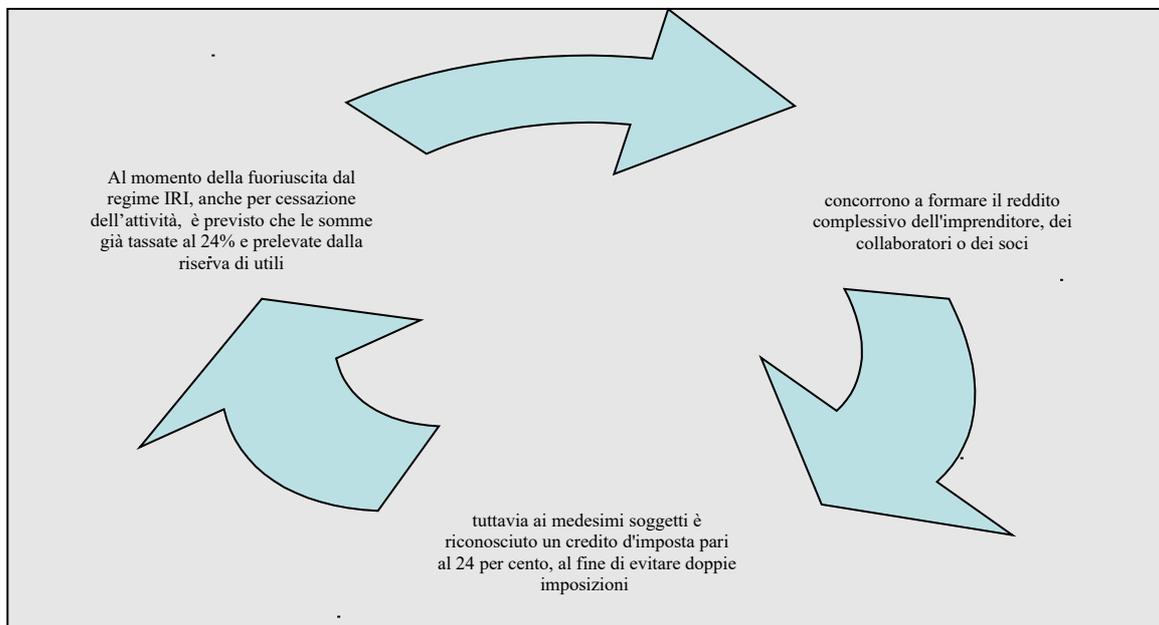
di Federico Gavioli

La Manovra Correttiva 2017 disciplina il trattamento tributario spettante alle somme prelevate da riserve IRI in caso di fuoriuscita dal regime (anche a seguito della cessazione dell'attività); tali somme, nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata al 24% concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori o dei soci; tuttavia, ai medesimi soggetti è riconosciuto un credito d'imposta pari al 24%, al fine di evitare doppie imposizioni.

Il decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, recante il titolo "*Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo*", meglio conosciuta come la Manovra Correttiva 2017, contiene importanti novità in merito all'IRI: l'art. 58 prevede modifiche alla disciplina dell'imposta sul reddito di impresa sul trattamento delle riserve IRI presenti al momento della fuoriuscita dal regime.

La nuova disposizione prevede che al momento della fuoriuscita dal regime IRI, anche per cessazione dell'attività, è previsto che le somme già tassate al 24% concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori o dei soci; tuttavia, ai medesimi soggetti è riconosciuto un credito d'imposta pari al 24 per cento, al fine di evitare doppie imposizioni.

Con tale novità, in virtù del riconoscimento del credito d'imposta, il provvedimento permette di superare il rischio di una doppia tassazione.



L'IRI: la novità dalla legge di Bilancio 2017

La legge di Bilancio 2017, all'art. 1, cc. 547 a 549, veicolata nella legge 11 dicembre 2016, n. 232 (G.U. n. 297 del 21.12.2016, S.O. n.57), introduce la disciplina della nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI), per gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria. L'opzione per l'applicazione dell'IRI si effettua in sede di dichiarazione dei redditi, ha durata di cinque periodi di imposta ed è rinnovabile.

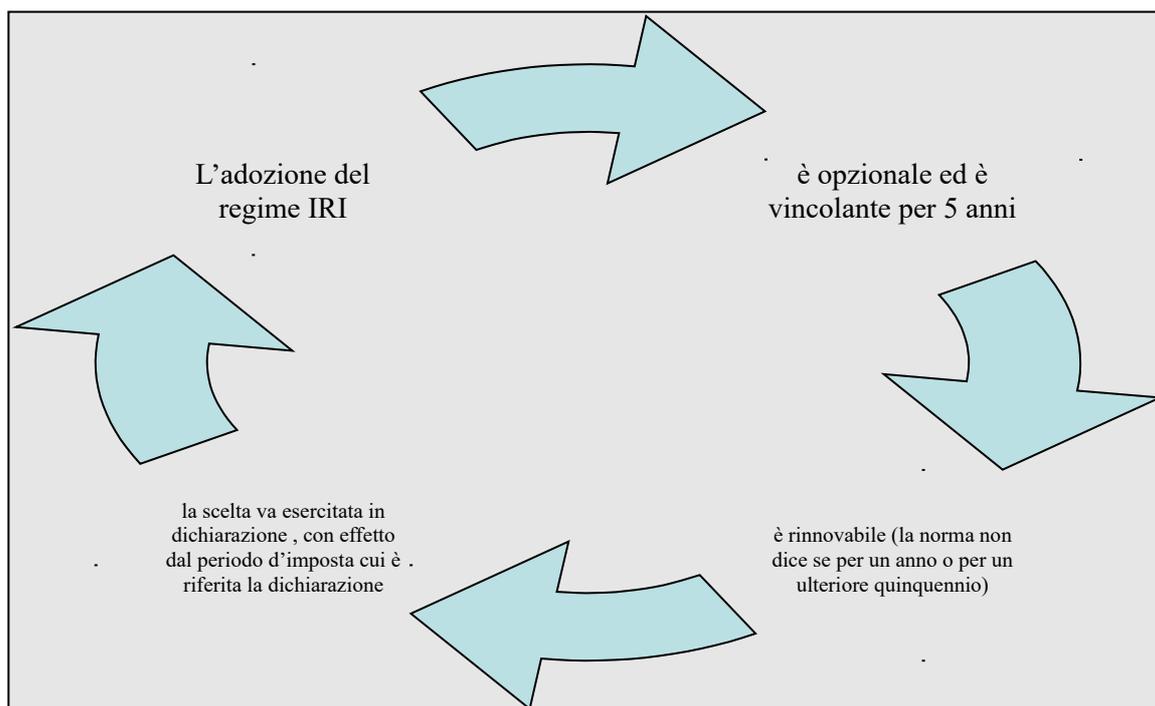
In sostanza secondo la formulazione di tale disposizione, possono fruire del regime:

- gli imprenditori individuali (anche in forma di impresa familiare) e le Snc/Sas in contabilità ordinaria;
- le srl trasparenti (nuovo comma 2-bis all'articolo 116, TUIR); queste società possono optare per le disposizioni di cui al nuovo articolo 55-bis in alternativa alla trasparenza fiscale.

Sono ammessi i soli soggetti che tengono la contabilità ordinaria (senza requisiti dimensionali):

- sia per obbligo
- che per opzione (che non è irreversibile).

L'opzione per l'applicazione dell'IRI si effettua in sede di dichiarazione dei redditi, ha durata di cinque periodi di imposta ed è rinnovabile. In tale ipotesi, su detti redditi opera la sostituzione delle aliquote progressive IRPEF con l'aliquota unica IRI, pari all'aliquota IRES (24% dal 2017).



Più in dettaglio per effetto delle richiamate norme della legge di bilancio 2017 (che hanno introdotto l'articolo 55-bis nel DPR 917/86) il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, in 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 dall'articolo 77, del DPR 917/86, che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, è fissata al 24% (articolo 1, comma 61, della L. n. 28/12/2015, n. 208).

Dal reddito d'impresa 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 dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.

Per effetto delle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2017, è inserito il nuovo art. 55-bis, al DPR 917/86, il quale prevede:

- a) con una prima modifica contenuta nella lettera a), si novella l'articolo 23, comma 1, lettera g, del DPR 917/86 al fine di coordinarlo con le nuove disposizioni in materia di imposta sul reddito d'impresa (IRI);
- b) con la seconda modifica contenuta nella lettera b), si disciplina la nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI) mediante inserimento del nuovo articolo 55-bis, del DPR 917/86.

Il nuovo articolo prevede che:

- ❑ il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, in 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 dall'articolo 77, del DPR 917/86 (IRES), che, a decorrere dall'1 gennaio 2017, è fissata al 24%. Dal reddito d'impresa 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 dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci;
- ❑ in deroga al vigente regime fiscale (articolo 8, comma 3 del DPR 917/86) delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e di quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni relative all'IRI sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandata semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili;
- ❑ la tassazione sarà quella ordinaria allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata dell'IRI saranno prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalla società di persone;

- ☐ gli imprenditori e le società di persone potranno optare per l'applicazione della nuova IRI a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale e quindi il nuovo regime è fruibile anche da soggetti che, per loro natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata; l'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta ed è rinnovabile e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi;
- ☐ per gli imprenditori individuali e per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice non si applica la disposizione contenuta nell'articolo 5, del DPR 917/86 limitatamente all'imputazione per trasparenza ed alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione;
- ☐ le nuove disposizioni non si applicano alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili di periodi precedenti a quelli di applicazione dell'IRI.

L'IRI e il regime della trasparenza

E' modificato l'articolo 116, del DPR 917/86, in materia di trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria; in particolare viene eliminato il riferimento alla sola trasparenza fiscale quale regime opzionale per dette società e viene quindi esteso ad esse il regime fiscale contenuto nel nuovo articolo 55-bis, del DPR 917/86, che disciplina la nuova IRI. Si specifica che gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che optano per l'IRI si considerano equiparati alle somme prelevate a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili, di cui al comma 3, del nuovo articolo 55-bis; pertanto tali tipologie di redditi perdono la natura di redditi di capitale e concorrono invece alla formazione del reddito del percettore quale reddito d'impresa.

Per effetto delle novità l'IRI :

- risulta , di fatto, essere un'imposta scontata "*in acconto*" sull'Irpef limitatamente agli utili che non vengono lasciati nell'impresa;
- rappresenta una sostanziale differenza rispetto all'IRES nell'ambito del quale il "dividendo" :
 - ☐ è tassato in capo ai soci imprenditori al 49,72% ;
 - ☐ risulta indeducibile per la società;
- le riserve di utili esistenti prima dell'ingresso nel regime IRI rimangono assoggettati a regime previgente (non sono tassati in capo all'imprenditore o ai soci, trovando applicazione il regime di trasparenza).

Le novità contenuta nella Manovra Correttiva 2017

Pur trattandosi di opzione di durata di 5 periodi d'imposta, il dubbio sollevato tra gli operatori del settore riguardava il fatto di come sarebbe stato il trattamento tributario al momento della cessazione dell'opzione a seguito del prelievo da parte dei soci del reddito tassato separatamente al 24%; in particolare se il reddito fosse stato tassato interamente in capo al socio con il meccanismo di tassazione per trasparenza, si avrebbe avuto una doppia imposizione, la prima come IRI in capo alla società, la seconda come IRPEF in capo al percipiente.

La Manovra Correttiva 2017 ha come finalità quella di risolvere le perplessità emerse in merito alla cessione dell'opzione; le norme in esame aggiungono il comma 6-bis, all'articolo 55, del DPR 917/86, disponendo che le somme prelevate a carico delle riserve di utili, formate nei periodi d'imposta di applicazione dell'IRI e nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata, al momento di uscita dal regime, anche per cessazione dell'attività, concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, del collaboratori o dei soci; ai medesimi soggetti è tuttavia riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 24%, ossia all'aliquota IRI.

Dette riserve sono tassate per trasparenza al momento della loro distribuzione e ai soci viene riconosciuto il credito d'imposta; in sostanza si intende ripristinare l'originario trattamento tributario, ossia quello applicabile in mancanza dell'opzione IRI, al fine di evitare una doppia imposizione.

Come chiarisce la relazione illustrativa, il credito spetta ai soci presenti al 31 dicembre dell'anno in cui interviene la distribuzione di tali riserve.

8 giugno 2017

Federico Gavioli