

IRI e ACE



L'**IRI**, imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla legge di Bilancio 2017, si calcola sugli **utili** degli **imprenditori individuali** e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in **regime di contabilità ordinaria** trattenuti presso l'impresa ed è opzionale. 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, sui redditi opera la sostituzione delle aliquote progressive IRPEF con l'aliquota unica IRI, pari all'aliquota IRES (24% dal 2017).

La legge di Bilancio 2017 ha razionalizzato l'ambito applicativo dell'**ACE**, aiuto alla crescita economica; in particolare, è stata diminuita l'aliquota percentuale utilizzata per il calcolo del **rendimento nozionale** del nuovo capitale proprio. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, l'aliquota viene stabilita nella misura del **2,7%**; per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 è fissata al **2,3%**.

(aggiornato al 9 marzo 2017)

IRI

DAL 1° GENNAIO 2017 - 14 FEBBRAIO 2017

IRI: chi può applicare la nuova imposta

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Roma e Milano

La nuova IRI, l'imposta sul reddito d'impresa applicabile con aliquota secca del 24 per cento dal 1° gennaio 2017, interessa le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria - ma solo le società in nome collettivo e in accomandita semplice - oltre alle società a ristretta base proprietaria. L'applicazione dell'IRI non è automatica: per poter fruire della nuova imposta, occorre esercitare una apposita opzione in sede di dichiarazione dei redditi. L'opzione ha durata di cinque periodi di imposta ed è rinnovabile.

Dal 1° gennaio 2017, le **imprese individuali** e le **società di persone in contabilità ordinaria** possono scegliere una nuova modalità di tassazione sul reddito d'impresa. Si tratta dell'imposta sul reddito d'impresa (c.d. **IRI**) che permette di applicare l'aliquota "secca" del

24% su tale reddito, anziché le consuete aliquote progressive IRPEF.

L'imposta, però, non si applica su tutto il reddito d'impresa: infatti, sconta l'aliquota del 24% solo la parte degli **utili trattenuti** presso l'impresa e non distribuiti o prelevati dall'imprenditore o dai soci.

Si ricorda che una riforma della tassazione del reddito d'impresa era già prevista dalla **legge delega di riforma fiscale** (art. 11, comma 1, lettera a, legge n. 23/2014).

Tale norma delegava il Governo ad emanare norme volte all'assimilazione al regime IRES dell'imposizione sui redditi d'impresa, compresi quelli prodotti in forma associata, dai soggetti passivi IRPEF, assoggettandoli a un'imposta sul reddito imprenditoriale - IRI con un'aliquota proporzionale allineata all'IRES. Le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci avrebbero concorso alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF dell'imprenditore e dei soci e sarebbero state deducibili dalla predetta imposta sul reddito imprenditoriale.

Però, il termine per l'esercizio della delega è scaduto il 27 giugno 2015 senza che tali previsioni siano state attuate.

Nella legge di Bilancio 2017, quindi, si è introdotto il nuovo regime ma con **alcuni limiti**, anche **soggettivi**, e con applicazione non automatica ma su opzione.

Di seguito, pertanto, si approfondiscono i due aspetti legati ai soggetti interessati e agli adempimenti da porre in essere per optare.

Chi può applicare l'IRI

L'applicazione della nuova modalità di tassazione, in primo luogo, è riservata alle imprese individuali e alle società di persone (attenzione, non tutte, ma solo le **società in nome collettivo** ed **in accomandita semplice**) in contabilità ordinaria.

Pertanto, riguardo all'ambito soggettivo ci sono due paletti:

1) la **qualifica giuridica**

Si deve trattare solo di imprenditori persone fisiche o società in nome collettivo e società in accomandita semplice.

2) la **tipologia di regime contabile**

I soggetti (imprenditori persone fisiche o società in nome collettivo e società in accomandita semplice) devono essere in contabilità ordinaria.

A quest'ultimo proposito si ricorda che la contabilità ordinaria è **obbligatoria** per i soggetti in questione se 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).

Tale regime prevede la tenuta dei seguenti libri contabili:

- libro giornale (contiene l'annotazione di tutte le operazioni in ordine cronologico);
- libro inventari (in cui riportare 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 (che evidenzia i beni a fecondità ripetuta);
- scritture ausiliarie (conti di mastri e scritture di magazzino).

I soggetti interessati, però, non sono solo le imprese individuali e le società di persone menzionate.

Infatti, modificando l'art. 116 TUIR in materia di trasparenza fiscale delle **società a ristretta base proprietaria**, è stato eliminato il riferimento alla sola trasparenza fiscale quale regime opzionale per dette società.

In pratica, viene esteso ad esse il regime fiscale della nuova IRI: si specifica che gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che optano per l'IRI perdono la natura di redditi di capitale e concorrono invece alla formazione del reddito del percettore quale reddito d'impresa.

Opzione per l'IRI

L'applicazione dell'IRI **non è automatica**. Per fruirne, i contribuenti con i requisiti di legge devono esercitare una apposita **opzione**, che si concretizza con l'effettivo modo di operare del contribuente, desumibile dai comportamenti concludenti che presuppongono in modo inequivocabile una determinata scelta.

In definitiva, non è necessaria alcuna comunicazione preventiva, in quanto l'opzione andrà fatta nella dichiarazione del prossimo anno.

L'opzione ha durata pari a **cinque periodi di imposta** ed è **rinnovabile**.

C'è da chiedersi se sia possibile applicare l'IRI anche da parte dei contribuenti che, con volume di ricavi inferiori ai limiti sopra riportati, si trovino in **regime ordinario per opzione**.

La risposta, forse ovvia, è sì: per memoria, è bene ricordare che i contribuenti al di sotto di tali soglie (che, quindi, si trovano nel naturale regime di **contabilità semplificata**) possono effettuare l'opzione per il regime ordinario.

Tale opzione, basata sul comportamento concludente, va effettuata nella prima dichiarazione presentata successivamente alla scelta operata.

Tra l'altro, la possibilità per i semplificati, di **optare per il regime ordinario**, da quest'anno, assume una **duplice valenza**: può servire, da un lato, ad evitare di dover applicare le nuove **regole di cassa** (scattate anch'esse dal 1° gennaio per i semplificati) e, dall'altro, per fruire del nuovo regime IRI (adottabile, come si dirà appresso, con ulteriore e separata opzione).

LE RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - 08 FEBBRAIO 2017

Soggetti IRI: in chiaro la determinazione del reddito e del plafond

di Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

La base imponibile dell'IRI va determinata deducendo dal reddito, determinato applicando le regole ordinarie, le somme prelevate, salvo il rispetto del plafond IRI; tale plafond va determinato computando in aumento i redditi assoggettati a tale imposta nell'anno e in quelli precedenti e in diminuzione le perdite residue che non sono state ancora utilizzate. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate in risposta ad alcuni quesiti. Non è stata, invece, ancora presa

posizione su alcune problematiche - relative all'entrata e all'uscita dal regime e all'accertamento - per la soluzione delle quali appare necessario l'intervento di un provvedimento normativo.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'IRI va applicata, come stabilito nel comma 1, primo periodo, dell'art. 55-*bis* TUIR, sul **reddito d'impresa** determinato adottando le **ordinarie regole** di determinazione previste nel capo VI del TUIR.

Ha affrontato poi la questione se la previsione, contenuta nel secondo periodo dello stesso comma, secondo la quale "dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili [...] a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci" trovi applicazione anche ai **prelievi "in conto utili"** effettuati nel corso dell'anno. Il dubbio era sorto in quanto la norma fa, come detto, riferimento all'utile, che viene determinato, in sede di bilancio, dopo la chiusura dell'esercizio.

La risposta dell'Agenzia è stata positiva, avendo la stessa affermato che occorre dedurre dal reddito "le somme prelevate", salvo il **rispetto del plafond**, proprio rispondendo ad un quesito avente ad oggetto il **primo anno di applicazione dell'IRI**.

Si ricorda che l'art. 2262 c.c. stabilisce che i soci delle società semplici hanno diritto alla percezione degli utili dopo l'approvazione del rendiconto e che tale previsione può essere derogata o mediante una clausola inserita nel contratto sociale o con un accordo raggiunto con il consenso di tutti i soci. L'art. 2303 c.c. stabilisce, invece, che le società commerciali di persone possono ripartire soltanto gli utili effettivamente conseguiti.

La Corte di cassazione ha, però, stabilito, nella sentenza n. 10786 del 2003, che tale norma non impedisce l'applicazione alle società in nome collettivo (e quindi a quelle in accomandita semplice) dell'art. 2262 e che è consentita l'erogazione degli acconti sugli utili ai soci delle stesse qualora siano rispettate le dette condizioni: quest'ultimo articolo è, infatti, applicabile anche alle dette società commerciali per effetto dei rinvii allo stesso contenuti nei successivi articoli 2293 e 2315 c.c..

L'Agenzia ha poi precisato che "la **determinazione della base imponibile IRI** va effettuata in **due step**: è necessario, prima di tutto, **determinare il reddito d'impresa** secondo le ordinarie disposizioni previste dal capo VI del titolo I del TUIR e poi vanno portate in **deduzione** dal reddito così determinato le **somme prelevate**, nei limiti, ovviamente, del plafond IRI.

Pertanto, per calcolare tale plafond il reddito dell'anno va assunto nel suo ammontare "lordo", cioè senza considerare la deduzione dell'utile, che va effettuata successivamente. Si tratta di una soluzione semplice e di buon senso - perché evita la necessità di effettuare un "calcolo circolare" (in quanto l'imponibile IRI è quantificato al netto delle deduzioni) - e che risulta in linea con gli esempi formulati nella relazione illustrativa del disegno di legge di bilancio.

L'Agenzia ha, infine, risolto il problema riguardante i criteri da applicare ai fini dello **scomputo delle perdite dal plafond IRI**, chiarendo che quest'ultimo "va determinato computando [...] 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". Le perdite vanno, quindi, dedotte in sede di calcolo del plafond **soltanto se sono ancora riportabili**.

Leggi anche [Plafond IRI, scomputo limitato alle perdite riportabili](#)

Alcune questioni in sospeso

L'Agenzia non ha, invece, ancora affrontato altre importanti questioni problematiche, probabilmente perché per la loro soluzione appare opportuno l'intervento di un apposito provvedimento normativo.

Si tratta, in particolare, delle questioni riguardanti:

- **l'entrata nel regime IRI**.

Le **perdite** prodotte dalle società di persone nei **periodi precedenti** a quello di entrata in

tale regime non assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito assoggettato all'IRI, essendo già state **imputate per trasparenza ai soci**. Si ritiene, quindi, che possano essere utilizzate da questi ultimi, in base alle regole ordinarie, in diminuzione del reddito d'impresa dichiarato negli anni successivi, compreso quello derivante dal prelevamento degli utili della società (che è qualificato come tale dal comma 3 dell'art. 55-*bis*).

Si pone, però, la questione se le stesse possano essere o meno impiegate anche in diminuzione del reddito dell'impresa da assoggettare all'IRI. Si propende per la risposta negativa, trattandosi di perdite prodotte nell'ambito di un regime impositivo (IRPEF) diverso da quello applicabile al reddito (IRI). Inoltre le somme prelevate dalle riserve formate con utili dei periodi precedenti a quello di adozione dell'IRI non assumono rilevanza ai fini reddituali e si presume che siano prelevati prioritariamente gli utili dei periodi precedenti.

È sorto, al riguardo il dubbio se tale **presunzione** possa essere **derogata** qualora ciò possa risultare favorevole al contribuente che abbia interesse di dichiarare i redditi necessari per fruire di detrazioni e deduzioni che andrebbero altrimenti perse (in base al tenore letterale della norma tale possibilità non sembrerebbe concessa);

- l'uscita dal regime IRI.

Le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dallo stesso fruiscono del trattamento ordinario stabilito nell'art. 8, comma 3, TUIR, considerando il periodo nel quale si verifica la detta uscita come quello "di maturazione delle stesse". Non è, però, regolamentata dalla norma la **sorte degli utili accantonati in riserva** prodotti nel periodo di vigenza del regime in esame e **già assoggettati all'IRI**.

Al riguardo si ritiene che vada **evitata una duplicazione impositiva** e che il sistema più semplice ed efficace - da introdurre, come detto, in via normativa - sia quello di assoggettare ad imposizione per trasparenza gli utili in esame nell'anno in cui sono distribuiti ai soci e riconoscere a questi ultimi, per lo stesso periodo, un credito d'imposta pari al 24% degli utili percepiti;

- il regime accertativo.

La nuova disciplina richiede la modifica del regime accertativo vigente nei riguardi delle imprese che applicano il regime di trasparenza, in quanto la società di persone diviene soggetto passivo, oltre che all'IRAP e all'IVA, anche all'IRI e non più soltanto destinatario dei controlli ai fini dell'IRPEF dovuta dai soci. Non si verificano, invece, variazioni sostanziali per le imprese individuali.

Se la società raggiunta da un accertamento di maggiori ricavi o proventi è a ristretta base partecipativa o familiare i "partecipanti" potrebbero, però, vedersi rettificare il proprio reddito di partecipazione, in base alla presunzione (che ammette la prova contraria) di **distribuzione degli utili extra-bilancio** elaborata dalla giurisprudenza della Cassazione.

Si pone, pertanto, la questione riguardante le modalità attraverso le quali gli uffici delle Entrate devono procedere al fine di evitare duplicazioni impositive. Si ritiene che, in caso di ricorso alla detta presunzione, gli utili debbano essere dedotti in sede di determinazione del reddito accertato nei riguardi della società, con l'applicazione dell'ordinario meccanismo impositivo e con la conseguente "neutralizzazione" della tassazione in capo alla stessa.

Le conseguenze impositive e l'applicazione delle sanzioni ricadrebbero, quindi, sostanzialmente sui soci (così come sull'imprenditore individuale e sui collaboratori familiari) ai fini dell'IRPEF dagli stessi dovuta, analogamente a quanto avviene in caso di applicazione del regime di trasparenza.

Se le società non è a ristretta base partecipativa, la situazione si complica perché la deduzione degli utili "accertati" dovrebbe avvenire quando gli stessi sono effettivamente distribuiti, evento che potrebbe anche non verificarsi, nella misura in cui gli stessi non siano transitati in contabilità. Si rende, quindi, anche in tal caso necessario un **intervento normativo** che sancisca con chiarezza le modalità di accertamento nei riguardi delle imprese in esame.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito d'impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

PLAFOND E PERDITE - 24 FEBBRAIO 2017

IRI: come si calcola

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Roma e Milano

L'IRI si applica con aliquota del 24 per cento sul reddito d'impresa non distribuito o prelevato: in tal modo si vuole incentivare il reinvestimento degli utili nell'azienda. Ci sono però alcune particolarità di cui è necessario tenere conto per il corretto calcolo della nuova imposta: ci si riferisce, in particolare, alla gestione del plafond entro cui è possibile dedurre dal reddito di impresa le somme prelevate dai soci a carico dell'utile e delle riserve di utili, e la gestione delle perdite.

La scelta di tassare con aliquota secca del 24% i redditi delle **imprese individuali** e delle **società di persone in contabilità ordinaria** (oltre che delle **società a ristretta base proprietaria**) è legata a vari fattori che occorre tener presente prima di effettuare l'opzione.

Infatti, l'imposta sul reddito d'impresa (c.d. **IRI**) - che, appunto, permette di applicare l'aliquota del **24%** su tali redditi anziché le consuete aliquote progressive IRPEF - si applica solo sulla quota di reddito d'impresa relativa agli **utili trattenuti** presso l'impresa e non distribuiti o prelevati dall'imprenditore o dai soci.

Ma le particolarità non finiscono qui.

Infatti, la nuova disciplina, proprio per incentivare il **reinvestimento** degli utili in azienda, contiene una serie di disposizioni che intervengono sul calcolo della stessa imposta (ad esempio è previsto un **plafond** entro cui è possibile dedurre dal reddito di impresa le somme prelevate dai soci a carico dell'utile e delle riserve di utili) con ripercussioni sulla gestione delle **perdite**.

Pertanto, ai fini della valutazione di convenienza per decidere se applicare o meno il nuovo regime di tassazione, occorre fare molta attenzione a valutare tutte le variabili in gioco.

Calcolo della base imponibile IRI

La base imponibile IRI, come previsto dalla nuova norma (art. 55-*bis*, comma 1 **TUIR**), viene calcolata facendo la **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.

Volendo sintetizzare, si dovrà:

1) **determinare il reddito d'impresa** applicando le consuete regole previste dal TUIR;

2) **sottrarre** da tale reddito le somme prelevate nei limiti, ovviamente, del plafond IRI.

Gestione del plafond

Sulla gestione del plafond si registra il primo alert.

Il plafond cui si fa riferimento è quello previsto dall'art. 55-*bis*, comma 1, TUIR.

Tale norma stabilisce che "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 altre parole, 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**.

A proposito delle perdite, va anche ricordato che per chi applica l'IRI c'è una **eccezione** alle regole generali di cui all'art. 8, comma 3 TUIR (secondo tale norma, le perdite sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi). Infatti:

- le **perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione** dell'IRI sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le **perdite non ancora utilizzate** al momento di **fuoriuscita dal regime** sono computabili in diminuzione dai redditi secondo le regole ordinarie (art. 8, comma 3 TUIR), considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse;
- nel caso di **società in nome collettivo e in accomandita semplice** tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Sul plafond di cui si discute, è sorto un dubbio circa la possibilità, o meno, negli esercizi successivi a quello in cui le perdite sono state utilizzate, di quantificarlo considerando i redditi dichiarati nel periodo di validità dell'IRI, senza più ridurli delle perdite già compensate.

Su questo punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che 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 nel periodo di imposta precedente) 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.

Ad esempio

L'esempio, cui fa riferimento la risposta dell'Agenzia delle Entrate, è il seguente:

1) esercizio x

reddito = 1000

prelievi = 700

imponibile = (1.000 - 700) = 300

plafond IRI = 300

2) esercizio x+1

reddito = 100

prelievi = 400

perdita = 300 riportabile a nuovo

plafond IRI = $(300 - 300) = 0$

3) esercizio x+2

reddito = 500

prelievi = 150

imponibile = $(350 - perdite 300) = 50$

plafond IRI = $[\text{plafond esercizio } x (300) + \text{plafond esercizio } x+2 (50)] = 350$.

Calcolo delle somme deducibili

Un ulteriore aspetto da considerare riguarda le modalità di calcolo dei **prelievi dei soci**.

Infatti la norma (art. 55-*bis*, comma 3) stabilisce che "le somme prelevate a carico dell'utile dell'esercizio 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, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci".

In altre parole, 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.

Secondo i chiarimenti forniti, è corretto quantificare la deduzione, per quanto attiene al reddito dell'esercizio, sulla base del reddito di impresa **al lordo di tali prelievi**.

Ad esempio

A tale proposito, si richiama un esempio riportato nella relazione ministeriale alla legge di Bilancio.

In particolare, si fa riferimento alla seguente situazione:

reddito di impresa = 100

prelievi in conto utili = 70

deduzione = 70

In questo caso, il reddito imponibile IRI dell'esercizio sarà 30, e sempre di 30 sarà il plafond di deducibilità al termine dell'esercizio.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio**

e **reddito d'impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

IMPOSTA SUL REDDITO D'IMPRESA - 14 MARZO 2017

Regime IRI: regole semplificate per la deduzione degli interessi passivi

di Giovanni Petruzzellis - Dottore commercialista in Roma

Le imprese individuali e le società di persone che decideranno di esercitare l'opzione per l'IRI prevista dalla legge di Bilancio, oltre a beneficiare dei vantaggi connessi all'applicazione dell'aliquota del 24 per cento prevista per i soggetti IRES, continueranno ad avvalersi delle regole "semplificate" per la deduzione degli interessi passivi che caratterizzano i soggetti IRPEF. Tali oneri, pertanto, continueranno a rilevare integralmente ai fini del computo della base imponibile su cui applicare la tassazione separata, senza scontare le limitazioni previste per i soggetti IRES.

Dal 1° gennaio 2017, le imprese individuali, le società di persone e le S.r.l. a ristretta base sociale, possono optare per l'applicazione dell'IRI disciplina dal nuovo art. 55-*bis* TUIR.

La norma stabilisce che il reddito d'impresa prodotto da tali soggetti sia **escluso dalla formazione del reddito complessivo** e assoggettato a **tassazione separata** con la stessa aliquota prevista per i soggetti IRES (24%).

L'adozione dell'IRI non impatta sulle regole di determinazione del reddito contenute nel capo VI del TUIR.

Tale circostanza fa sì che l'assimilazione, nell'applicazione dell'aliquota proporzionale, rispetto alle società di capitali non si estende alle disposizioni riguardanti i criteri di determinazione del reddito. In sostanza, i contribuenti che esercitano l'opzione per l'Iri applicano le regole ordinarie contenute nel capo VI del titolo I del TUIR. Il calcolo della base imponibile IRI si effettua, quindi, partendo dal risultato del conto economico ed apportando le variazioni fiscali previste dal TUIR per i soggetti IRPEF.

L'introduzione del criterio di tassazione separata in capo ai soggetti IRI non comporta nessuna modifica ai **criteri di deducibilità degli oneri finanziari**, che continuerà ad avvenire in base ai dettami dell'art. 61 TUIR, senza alcuna estensione della disciplina che regola la deduzione dei medesimi componenti negativi da parte dei soggetti IRES (art. 96 TUIR).

Il legislatore ha infatti inteso **differenziare i regimi** di deducibilità degli interessi passivi con riferimento ai suddetti ambiti di imposizione diretta, semplificando in modo significativo le regole di deducibilità degli interessi passivi dal reddito di impresa dei soggetti IRPEF.

Società di persone e imprese individuali

Per le società di persone e le imprese individuali, il comma 1 del menzionato art. 61 stabilisce che gli interessi passivi **"inerenti** l'esercizio d'impresa sono **deducibili** per la parte corrispondente al rapporto fra l'ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrano in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi".

In pratica, la norma subordina la deducibilità di tali interessi, nel rispetto del **principio generale di inerenza**, all'unico **limite** relativo al conteggio del **pro rata** nel caso in cui siano

presenti proventi che non concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

Società di capitali

Per le società di capitali, invece, la normativa in vigore stabilisce gli interessi passivi e gli oneri assimilati siano deducibili in ciascun periodo di imposta **fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati**. L'eventuale **eccedenza negativa** è deducibile nel limite del **30 per cento** del risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

In definitiva la continuità nell'applicazione delle regole ordinarie di calcolo dei componenti reddituali, fa sì che a seguito dell'opzione IRI i soggetti IRPEF, oltre ai vantaggi connessi alla possibilità applicare l'aliquota progressiva prevista per soggetti IRES potranno continuare a beneficiare delle regole "semplificate" per la deduzione dei predetti componenti negativi che rilevrebbero integralmente ai fini del computo della base imponibile su cui applicare la tassazione separata.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito d'impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

NUOVO REGIME DAL 2017 - 31 GENNAIO 2017

IRI: perdite riportabili senza vincoli di importo e di tempo

di Roberta Aiolfi - Dottore commercialista in Bergamo

Le eventuali perdite d'impresa conseguite in costanza del regime IRI possono essere riportate in avanti, senza alcun vincolo temporale, per essere utilizzate in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi e per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi. In caso di perdite residue al momento della fuoriuscita dal regime IRI, le perdite non ancora utilizzate torneranno ad essere computabili in diminuzione entro il quinquennio (il cui primo anno corrisponderà all'ultimo anno di permanenza nel regime IRI).

La legge di Bilancio 2017 ha introdotto - a partire dal 1° gennaio 2017 - un nuovo regime di tassazione (nuovo art. 55-*bis* TUIR) per le **imprese individuali** e per le **società di persone in contabilità ordinaria**, da esercitare **su opzione**, denominato "**Imposta sul reddito di impresa**" (c.d. IRI).

L'applicazione dell'IRI comporta una tassazione proporzionale con **aliquota pari all'IRES, ovvero al 24%**, in capo alla società, con la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa le somme prelevate a carico degli utili o delle riserve di utili dall'imprenditore o dai soci; tali somme non sosteranno l'IRI ma saranno tassate secondo le ordinarie regole IRPEF nella dichiarazione personale dei redditi dell'imprenditore e dei soci.

I contribuenti **destinatari della nuova tassazione** sono:

- le **imprese individuali** e le **società di persone in contabilità ordinaria**, anche per opzione;

- le **piccole società di capitali** (art. 116 TUIR), ovvero le **società a responsabilità limitata** con un numero di soci non superiore a 10, o a 20 nel caso di società **cooperativa**, con ricavi annui non superiori a quelli previsti per l'applicazione degli studi di settore (5.164.569 euro).

L'**opzione** ha una durata di **cinque periodi di imposta** e si effettua **nel modello Redditi** riferita all'anno da cui decorre il regime (per il primo quinquennio 2017-2012 l'opzione deve essere esercitata nel modello Redditi 2018).

Tavola n. 1 - Caratteristiche di base del regime IRI

Soggetti che possono accedere al nuovo regime IRI	- imprese individuali in contabilità ordinaria - società di persone in contabilità ordinaria - S.r.l. a ristretta base proprietaria
Decorrenza	Dal 1° gennaio 2017
Accesso al regime	Per opzione, vincolante per un quinquennio, da esercitare nel modello Redditi 2018
Tassazione reddito d'impresa	Tassazione separata al 24%
Base imponibile IRI	Reddito d'impresa - Eventuali utili/riserve prelevate - Eventuali perdite esercizi precedenti (generate nei periodi soggetti ad IRI)
Perdite maturate nei periodi di applicazione dell'IRI	Compute in diminuzione dell'IRI per l'intero importo sino a capienza, senza vincolo del quinquennio. In caso di perdite residue al momento della fuoriuscita dal regime IRI, le perdite non ancora utilizzate torneranno ad essere computabili in diminuzione entro il quinquennio (il cui primo anno corrisponderà all'ultimo anno di permanenza nel regime IRI)

Il reddito d'impresa da assoggettare ad aliquota proporzionale verrà determinato secondo le ordinarie regole di determinazione previste dal capo VI del TUIR, con la possibilità di dedurre dallo stesso le somme che l'imprenditore (o i soci della società di persone) preleveranno a carico dell'utile o delle riserve di utili. Questi prelievi deducibili potranno essere effettuati nei limiti del reddito assoggettato a tassazione sostitutiva negli anni passati, al netto delle perdite residue.

Pertanto, i redditi d'impresa dei soggetti di cui all'art. 5 TUIR verranno sottoposti a **due diverse forme di prelievo** ai fini delle imposte dirette:

- in capo alla società di persone sono **imponibili**, ai fini IRI, i redditi di impresa non percepiti dai soci e, quindi, **reinvestiti**;

- le **somme distribuite ai soci** concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF in capo agli stessi.

Le eventuali **perdite d'impresa conseguite in regime IRI** potranno essere riportate in avanti, senza limiti temporali, per essere utilizzate in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi e per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi.

L'ammontare dell'utile di esercizio e delle riserve di utili costituisce il limite massimo di prelevamenti possibili. Ai fini del regime IRI, i prelievi di utili (o di riserve di utili) assumono 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 con aliquota proporzionale.

I redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio in modo definitivo - per l'applicazione di variazioni fiscali in aumento "definitive" (si pensi, ad esempio, alla parziale indeducibilità dei costi per le auto aziendali) - restano assoggettati esclusivamente ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelevamento.

Ai fini della determinazione del **limite di deducibilità delle somme prelevate**, il reddito d'esercizio, o di esercizi precedenti, va considerato al netto delle perdite IRI riportabili.

L'art. 55-*bis*, comma 2 regola il **riporto delle perdite** generate in costanza del regime IRI, prevedendo la possibilità di riportare in avanti le perdite, al fine di utilizzarle in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi, senza il vincolo temporale del quinquennio, in deroga a quanto previsto dall'art. 8, comma 3, TUIR per il riporto delle perdite delle imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria.

Art. 55-*bis*, comma 2, TUIR

[...]

2. In deroga all'articolo 8, comma 3, le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Le **perdite non ancora utilizzate** al momento di fuoriuscita dal regime di cui al presente articolo sono computabili in diminuzione dai redditi ai sensi dell'articolo 8, comma 3, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili [...]

Trattandosi di un regime opzionale con durata temporalmente limitata, è stato, inoltre, regolamentato il **regime transitorio** delle perdite maturate nel regime IRI e non utilizzate prima dell'uscita dallo stesso.

In particolare, si è previsto che, in caso di fuoriuscita dal regime IRI, l'ultimo anno di permanenza nel regime costituisce l'anno di maturazione delle perdite residue dal quale far decorrere il quinquennio entro cui tali perdite potranno essere utilizzate.

Si ricorda, infatti, che le **ordinarie regole di deduzione** delle perdite per le società di persone sono previste dall'art. 8, comma 3, TUIR, ovvero:

"Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente

disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84."

Tavola n. 2 - Modalità di scomputo delle perdite

Perdite conseguite in vigenza di applicazione del regime IRI	Riportate in avanti ed utilizzate senza limiti di tempo/restrizioni
Perdite residue alla fuoriuscita dal regime IRI	Divengono compensabili con redditi d'impresa maturati nei successivi periodi d'imposta con il limite temporale dei 5 anni decorrenti dall'ultimo anno di assoggettamento ad IRI

Ad esempio

Si supponga una S.n.c. che nel modello Redditi 2018 SP opta per l'IRI con decorrenza dal 2017 per un solo quinquennio, quindi sino al 2021.

La società genera redditi imponibili IRI per tutto il quinquennio, ad eccezione dell'esercizio 2019. La perdita generata nel 2019 (ad esempio per prelievi utili effettuati interamente nel 2019 anche per redditi generati nel 2017/2018) viene scomputata nel 2020 e nel 2021, ma residuano importi ancora da scomputare alla fuoriuscita dal regime.

La perdita residua del 2019 dovrà essere scomputata dai redditi successivi **entro il periodo d'imposta 2025**.

Perdite residue generatesi in periodi d'imposta pre-opzione

Non è ancora chiara la modalità di scomputo delle perdite residue generatesi in periodi d'imposta antecedenti l'opzione dell'IRI; si ritiene che tali perdite possano essere utilizzate in capo al titolare/socio per i redditi da assoggettare a tassazione ai fini IRPEF in seguito a prelievi effettuati nel corso del periodo assoggettato ad IRI.

Ovviamente tali perdite non potranno essere decurtate dalla tassazione IRI per le società di persone dato che l'imposta è in capo alla società e non alla persona fisica.

Rimangono dubbi sull'eventuale utilizzo di tali perdite con il reddito IRI nel caso di impresa individuale.

Si attendono chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria sul nuovo regime in modo da avere le necessarie indicazioni per poter effettuare le scelte più favorevoli per i contribuenti (si ricorda, infatti, che i contribuenti in semplificata devono decidere il comportamento da adottare dal 2017 e la scelta se passare in ordinaria o meno potrebbe essere da valutare immediatamente proprio per poter optare per l'IRI).

LE RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - 07 FEBBRAIO 2017

Plafond IRI, scomputo limitato alle perdite riportabili

di Giovanni Petruzzellis - Dottore commercialista in Roma

Nel calcolo del plafond IRI le perdite sono scomputabili esclusivamente se riportabili. Pertanto qualora le perdite pregresse siano già state utilizzate, le stesse non dovranno più essere portate in diminuzione del plafond entro cui è possibile dedurre dal reddito d'impresa le somme prelevate a carico dell'utile e delle riserve di utili. La conferma arriva dall'Agenzia delle Entrate, intervenuta in risposta ad alcuni quesiti sulla nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI) introdotta a decorrere dal 1° gennaio 2017 dalla legge di Bilancio.

Dal 1° gennaio 2017, le imprese individuali, le società di persone e, al ricorrere di determinate condizioni, le S.r.l. a ristretta base sociale, possono optare per l'applicazione della nuova modalità di tassazione disciplinata dal nuovo art. 55-*bis* TUIR - **imposta sul reddito d'impresa (IRI)** introdotta dalla legge di Bilancio 2017.

La norma stabilisce che il reddito d'impresa prodotto dai suddetti soggetti sia escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con la stessa aliquota prevista per i soggetti IRES, pari al 24%.

In applicazione del **nuovo regime**, la cui adozione riveste un carattere **opzionale**, il reddito d'impresa non concorre alla determinazione del reddito complessivo dell'imprenditore o del socio fino a quando non si realizza la condizione "sospensiva" rappresentata dal **prelievo degli utili** dalla sfera imprenditoriale.

Mediante la disapplicazione del criterio generale di tassazione per trasparenza previsto per i soggetti IRPEF (art. 5 del TUIR), l'introduzione dell'IRI fa sì che il reddito d'impresa non concorrerà più alla formazione del reddito personale del socio nella misura in cui lo stesso rimanga nelle casse aziendali. Il **criterio di tassazione** sarà invece **ordinario** allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti risultino prelevati dall'imprenditore o distribuiti ai soci.

In modo speculare, la norma stabilisce che le **somme distribuite all'imprenditore o al socio**, a fronte dell'applicazione dell'ordinaria tassazione IRPEF siano deducibili dal reddito dell'impresa individuale o della società.

Dalla base imponibile IRI risultano infatti **deducibili** le somme prelevate dai soci mediante utili o riserve di utili maturati in costanza di applicazione del regime, nei limiti di un **plafond** pari al reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata, al netto delle perdite riportabili a nuovo.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel nuovo sistema di tassazione proporzionale le **perdite** vanno **sottratte nel calcolo del plafond** solo quando risultano **ancora riportabili**.

Leggi anche [Prelievi IRI deducibili a partire dal primo anno di esercizio dell'opzione](#)

In sostanza l'Agenzia ha confermato che, negli esercizi successivi a quello in cui le perdite sono state utilizzate, il plafond deve essere calcolato assumendo i redditi dichiarati nel periodo di validità dell'IRI, senza più ridurli delle perdite già considerate.

Per illustrare il concetto è stato esposto il seguente esempio.

Esempio

Esercizio t1	
Reddito	1.000
<hr/>	
Prelievi	700
<hr/>	

Imponibile = (1.000 - 700) =	300
<hr/>	
Plafond IRI	300
<hr/>	
Esercizio t2	
Reddito	100
<hr/>	
Prelievi	400
<hr/>	
Perdita = (100 - 400) =	- 300
<hr/>	
Plafond IRI = (300 - 300)	0
<hr/>	
Esercizio t3	
Reddito	500
<hr/>	
Prelievi	150
<hr/>	
Imponibile = (500 - 150 - 300) =	50
<hr/>	
Plafond IRI	?

Nell'esempio veniva chiesto di chiarire se nell'anno t3 il **plafond IRI** fosse pari a 350 oppure a 50.

Rispondendo al quesito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il plafond IRI correttamente determinato **ammonta a 350**. Nella risposta viene fatto osservare che, ai sensi dell'art. 55- *bis*, comma 1, il plafond IRI - nei limiti del quale è consentita la deduzione delle somme prelevate a carico dell'utile d'esercizio o delle riserve di utili - è pari "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".

Pertanto, osserva l'Agenzia, tale plafond va determinato **computando in aumento** i redditi assoggettati a tassazione separata con l'aliquota del 24% (sia nel periodo d'imposta che nei periodi d'imposta precedenti) e in diminuzione le sole **perdite residue non ancora utilizzate**.

In conclusione, laddove tali perdite siano già state utilizzate, le stesse non dovranno più essere portate in diminuzione del plafond IRI.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

NUOVO REGIME DAL 2017 - 02 FEBBRAIO 2017

IRI: il trattamento delle riserve di utili

di Raffaele Artina - Dottore commercialista in Bergamo

Quale è il trattamento applicabile alle riserve di utili ante e post opzione IRI? E quale, invece, in caso di uscita dal regime IRI? In tale ipotesi si rischia di avere un doppio prelievo, in quanto il plafond IRI relativo alle somme accantonate e non prelevate durante gli anni di vigenza del regime, per le quali è stata versata l'IRI, si tramuterà in reddito d'impresa da assoggettare ad IRPEF in capo ai soci. Tali somme sono deducibili negli anni successivi; tuttavia, ciò presuppone che vi siano redditi futuri dai quali togliere la perdita; in assenza di redditi futuri, la doppia tassazione rimane in essere. Il regime IRI rischia così di apparire poco vantaggioso, facilitando solo temporaneamente il reddito d'impresa non prelevato, e addirittura inadeguato in caso di fuoriuscita dal regime.

La legge di Bilancio 2017 ha introdotto a partire dal 1° gennaio 2017 il nuovo sistema di tassazione per imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria, da porre in essere su opzione, chiamato **Imposta sul reddito di impresa - IRI**.

Leggi anche IRI: perdite riportabili senza vincoli di importo e di tempo

La nuova disciplina, applicata alle società di persone con oggetto commerciale, si riferisce ai **redditi accantonati e reinvestiti in azienda**, in sostituzione delle aliquote progressive IRPEF.

In sostanza, si ha un'aliquota unica al 24% così come previsto per le società di capitali, soggette al pagamento dell'IRES con aliquota proporzionale al 24%. Tale opzione deve essere effettuata in sede di dichiarazione dei redditi e ha durata quinquennale rinnovabile. Per gli utili prelevati dai soci o dall'imprenditore, è applicata l'aliquota IRPEF, che ad oggi varia da un minimo del 23% per i redditi inferiori a 15.000 euro annui, fino al 43% per i redditi che superano 75.000 euro.

La disciplina IRI distingue le **somme di utili prelevate** (che sono soggette a tassazione IRPEF ordinaria per imprenditori e soci) e specularmente dedotte dalla società, dalle **somme di utili non prelevate** le quali sono soggette solo ad IRI al 24% in capo all'impresa e che, restando nell'impresa, sono iscritte in apposite **riserve di patrimonio netto**.

Come si determina il reddito

In merito ai criteri di calcolo del reddito, l'art. 55-*bis*, comma 1, TUIR precisa che le **quote di utili** prelevabili sono possibili nei limiti del reddito del periodo d'imposta e di quelli precedenti, escluse le perdite residue che sono portate in diminuzione dei redditi dei seguenti periodi d'imposta. Gli **importi prelevati** in riferimento all'utile di esercizio e delle riserve di utile sono

reddito d'impresa e concorrono alla formazione del reddito complessivo dei percettori, quindi dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci. Da un altro punto di vista, detti prelevamenti sono valutati come componenti negativi per il soggetto passivo IRI (società o imprenditore) che può concludere l'esercizio con una perdita anche come conseguenza di prelevamenti di utili per importi maggiori al reddito prodotto.

Art. 55-*bis*, TUIR

[...]

3. Le somme prelevate a carico dell'utile dell'esercizio 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, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.

[...]

6. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili dei periodi d'imposta precedenti a quello dal quale ha effetto tale articolo; le riserve da cui sono prelevate le somme si considerano formate prioritariamente con utili di tali periodi d'imposta.

Riserve di utili ante opzione IRI

Le riserve di utili ante opzione non sono tassabili.

Le riserve di utili maturate prima dell'esercizio dell'opzione per l'imposta sul reddito d'impresa (IRI) mantengono la natura di **riserve già tassate**, anche se distribuite durante i periodi d'imposta in cui il soggetto IRPEF applica la tassazione separata del 24% sugli utili prodotti e non distribuiti.

Le somme prelevate dall'imprenditore o socio a carico di riserve costituite da utili già tassati "fuori dal regime IRI" sono irrilevanti. Da un lato, quindi non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF dell'imprenditore individuale o dei soci delle società di persone e, dall'altro, non possono essere portate in deduzione del reddito assoggettabile a IRI.

Si segnala che in caso di presenza di riserve formatesi sia prima dell'opzione sia dopo l'opzione, l'art. 55-*bis*, comma 6 TUIR, dispone che quando i soci o l'imprenditore effettuano prelevamenti, si valutano **con precedenza** quelli relativi alle riserve formate con **utili già assoggettati a tassazione** prima dell'accesso a tale regime, così da rendere immune da tassazione il soggetto che percepisce il prelevamento.

Secondo parte della dottrina, si tratta di una **presunzione relativa**, in quanto la società o l'imprenditore individuale hanno in ogni caso la possibilità di effettuare prioritariamente prelevamenti in relazione agli utili realizzati nel regime fiscale IRI, per esempio qualora il percipiente abbia nel medesimo periodo d'imposta perdite utilizzabili ad abbattimento del reddito risultante dal prelievo dei predetti importi.

Riserve di utili post opzione IRI

Nel regime IRI gli utili non distribuiti ai soci e, quindi, non prelevati, essendo reinvestiti nell'attività di impresa sono **irrilevanti fiscalmente**.

L'imposta sui redditi d'impresa è, infatti, a carico della società di persone (o dell'imprenditore individuale).

Pertanto gli utili formati verranno sottoposti a due diverse forme di prelievo ai fini delle imposte dirette:

- in capo alla società di persone sono imponibili, ai fini IRI, i redditi di impresa non percepiti dai soci e, quindi, reinvestiti,

- le somme distribuite ai soci concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF in capo agli stessi e sono deducibili dal reddito d'impresa della società.

Riserve di utili in caso di uscita dal regime IRI

Al termine dell'opzione del regime IRI, potrebbero residuare riserve di utili formatesi in vigenza dell'opzione. In tal caso si rischia di avere un **doppio prelievo** in quanto il plafond IRI relativo alle somme accantonate e non prelevate durante gli anni di vigenza del regime, per le quali è stata versata l'imposta sostitutiva IRI, si tramuterà in reddito d'impresa da assoggettare ad IRPEF in capo ai soci.

Non vi sarà tuttavia la possibilità di dedurre il prelievo del reddito della società. Tale caso sarà approfondito in seguito e sarà proposto un esempio in merito.

Deducibilità	Il nuovo art. 55- <i>bis</i> TUIR stabilisce la deducibilità dal reddito delle imprese che esercitano l'opzione per la flat tax, delle somme prelevate dall'utile e dalle riserve di utili nei limiti di reddito del periodo di imposta e di quelli antecedenti soggetti a IRI, ma senza includere le perdite residue riportabili a nuovo.
---------------------	--

Plafond	Il plafond di deducibilità è calcolato escludendo le perdite riportabili, sia che risultino da eccedenze di somme prelevate in riferimento al reddito dell'esercizio, sia che provengano da perdite di gestione
----------------	---

Ad esempio

Nella disciplina IRI, i prelievi di utili o di riserve di utili risultano rilevanti, in riferimento alla deducibilità in capo alla società (e alla tassazione sui soci), nei limiti dei redditi d'esercizio o dei redditi di esercizi antecedenti che hanno già scontato la tassazione separata.

Gli utili non prelevati e reinvestiti in azienda sono tassati solo al 24%.

Si supponga che ogni anno un imprenditore consegue 5.000 euro di reddito e ne preleva 2.500 euro.

In seguito, in ognuno dei 9 anni successivi:

- 2.500 euro sono assoggettati ad IRI (5.000 euro dedotti i prelevamenti per 2.500 euro)

- 2.500 euro sono assoggettati ad IRPEF (ossia i prelevamenti nel limite del plafond IRI).

Dopo 10 anni il plafond IRI risulta 25.000 euro (importi non prelevati e già soggetti a tassazioni IRI).

Nell'undicesimo anno, considerando che sia l'ultimo anno di esercizio dell'attività, l'imprenditore non consegue reddito, ma preleva 25.000 euro di riserva IRI pregressa e in tale anno avrà una perdita di 25.000 euro e un reddito IRPEF di 25.000 euro.

Si sottolinea come questi 25.000 euro siano soggetti a un **doppio prelievo** in quanto durante i 10 anni di applicazione del regime IRI, sugli importi accantonati e non prelevati sono stati versati 6.000 euro di imposta sostitutiva IRI e, nell'undicesimo anno le predette somme

prelevate risulteranno essere reddito d'impresa da imputare a tassazione IRPEF.

Ai sensi dell'art. 55-*bis*, comma 1, TUIR, tali somme sono deducibili e generano 25.000 euro di perdita, e sempre in riferimento allo stesso articolo, ma in base al comma 2, tale importo risulterà deducibile negli anni successivi.

Quindi, una soluzione di tale natura è logica solo qualora vi siano **redditi futuri dai quali togliere la perdita**; in assenza di redditi futuri, la doppia tassazione rimane in essere.

In conclusione il regime fiscale IRI rischia di apparire **poco vantaggioso** in quanto facilita solo temporaneamente il reddito d'impresa non prelevato, e nel caso di fuoriuscita dal regime appare inadeguato. Per ovviare a tale problema, potrebbe essere riconosciuto un credito d'imposta della stessa imposta IRI versata, così da rendere indifferente a consuntivo l'impiego del regime.

Si attendono chiarimenti o soluzioni in merito.

LEGGE DI BILANCIO 2017 - 05 GENNAIO 2017

IRI: calcoli di convenienza per le imprese individuali

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Roma e Milano

Dal 2017 è possibile optare per una nuova tassazione sul reddito d'impresa: l'IRI. Le imprese individuali in contabilità ordinaria possono, infatti, scegliere di applicare l'aliquota "secca" del 24% in sostituzione delle aliquote progressive IRPEF. Prima di aderire al nuovo regime però è necessario fare attente valutazioni, tenendo anche conto che l'opzione vincola per la durata di 5 anni. La convenienza dipende da vari fattori, tra cui, il grado di propensione a reinvestire gli utili dell'impresa. In definitiva, in quali casi risulta vantaggioso, da parte di una impresa individuale, l'opzione per l'IRI?

Dal 1° gennaio 2017, le **imprese individuali in contabilità ordinaria** possono scegliere una nuova modalità di tassazione sul reddito d'impresa: si tratta della c.d. IRI che permette di applicare l'aliquota "secca" del **24%** su tale reddito anziché le consuete aliquote progressive IRPEF.

Detta così, risulterebbe subito evidente la **convenienza** insita nell'opzione in quanto le aliquote IRPEF sono di gran lunga superiori, considerato che solo il primo scaglione (redditi sino a 15.000 euro) è tassato con aliquota del 23%.

Ma non è tutto oro quello che luccica.

Infatti, soffermando l'attenzione solo sulle imprese individuali (si ricorda che la nuova tassazione riguarda anche le società di persone e le srl in regime di trasparenza) nel **calcolo di convenienza** incidono **vari fattori** tra cui:

- l'aliquota del 24% si applica solo sul **reddito d'impresa** al netto delle somme pagate al titolare (e cioè degli utili prelevati);
- gli utili prelevati dall'impresa si sommano, come redditi d'impresa, agli altri eventuali redditi e scontano l'imposizione **progressiva ai fini IRPEF** in capo all'imprenditore;
- le perdite in regime IRI possono essere riportate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi **senza vincoli di importo e di tempo** (non si applica la regola che devono essere riportate in cinque esercizi);
- la presenza o meno di **altri redditi** oltre a quelli d'impresa (ad esempio, redditi di fabbricati

o redditi diversi) incidono sul calcolo in quanto sono soggetti a tassazione IRPEF; pertanto, la loro presenza o meno influenza l'aliquota marginale applicabile;

- la presenza o meno di **oneri deducibili** e **spese detraibili**, stando al dato letterale della norma e salvo una interpretazione ufficiale diversa, non dovrebbe impattare sul calcolo dell'IRI: in pratica, non dovrebbe essere possibile dedurre e detrarre alcun onere per cui se ci sono tali spese ed in presenza di solo reddito d'impresa soggetto a IRI, si potrebbe perdere il vantaggio di abbattere il reddito (in caso di oneri deducibili) o l'imposta (in caso di spese detraibili).

In definitiva, prima di optare per la nuova IRI (si ricorda, tra l'altro, che l'opzione **vincola per 5 anni**) è opportuno valutare attentamente la propria situazione reddituale non solo presente ma anche futura.

Tenendo conto di quanto detto sin qui, di seguito si riportano **alcuni esempi** attraverso i quali si tenterà di evidenziare la convenienza o meno dell'opzione per l'IRI da parte di una **impresa individuale**.

In particolare, per la stessa situazione reddituale, si confronterà la tassazione con IRI e senza IRI.

Ai fini del calcolo:

- si applicano le aliquote IRPEF valide nel 2017;
- per l'addizionale regionale si applica l'aliquota dello 0,8%;
- per l'addizionale comunale si applica l'aliquota dell'1,23%.

Esempio n. 1

Si consideri il caso di un imprenditore che presenta la seguente situazione (importi in euro):

- reddito d'impresa: 50.000,00
- di cui prelevato: 20.000,00
- altri redditi: 25.000,00
- oneri deducibili: 8.000,00
- detrazioni d'imposta: 1.500,00

Tassazione con opzione IRI

- IRI: 7.200,00
- IRPEF: 8.880,00
- Addizionale regionale: 455,10
- Addizionale comunale: 296,00
- Totale imposte: 16.831,10

Tassazione senza opzione IRI

- IRPEF: 20.639,99
- Addizionale regionale: 824,10
- Addizionale comunale: 536,00

- Totale imposte: 22.000,09

In questo caso l'opzione conviene: infatti, si ottiene un risparmio d'imposta di 5.169,00 euro

Esempio n. 2

Si consideri lo stesso caso di cui sopra con l'unica differenza che gli utili prelevati ammontano a 40.000,00 euro.

Tassazione con opzione IRI

- IRI: 2.400,00

- IRPEF: 16.539,99

- Addizionale regionale: 701,10

- Addizionale comunale: 456,00

Totale imposte: 20.097,09

Tassazione senza opzione IRI

- IRPEF: 20.639,99

- Addizionale regionale: 824,10

- Addizionale comunale: 536,00

Totale imposte: 22.000,09

Anche in questo caso l'opzione conviene, anche se il risparmio diminuisce: infatti, si ottiene un risparmio d'imposta di 1.903,00 euro

Esempio n. 3

Si consideri il caso di un imprenditore che presenta la seguente situazione (importi in euro):

- reddito d'impresa: 20.000,00

- di cui prelevato: 5.000,00

- altri redditi: 0,00

- oneri deducibili: 5.000,00

- detrazioni d'imposta: 1.000,00

Tassazione con opzione IRI

- IRI: 3.600,00

- IRPEF: 0,00

- Addizionale regionale: 0,00

- Addizionale comunale: 0,00

Totale imposte: 3.600,00

Tassazione senza opzione IRI

- IRPEF: 2.450,00
- Addizionale regionale: 184,50
- Addizionale comunale: 120,00

Totale imposte: 2.754,50

In questo caso l'opzione non conviene: infatti, si ottiene un aggravio d'imposta di 845,50 euro

Esempio n. 4

Si consideri lo stesso caso di cui sopra con l'unica differenza che gli oneri deducibili ammontano a 10.000,00 euro.

Tassazione con opzione IRI

- IRI: 3.600,00
- IRPEF: 0,00
- Addizionale regionale: 0,00
- Addizionale comunale: 0,00

Totale imposte: 3.600,00

Tassazione senza opzione IRI

- IRPEF: 1.300,00
- Addizionale regionale: 123,00
- Addizionale comunale: 80,00
- Totale imposte: 1.503,00

In questo caso l'opzione diventa ancora meno conveniente: infatti, si ottiene un aggravio d'imposta di 2.097 euro

Conclusioni

Sulla base degli esempi sopra riportati è possibile fare alcune **considerazioni**:

- a parità di reddito, la convenienza ad applicare l'IRI diminuisce al crescere dell'utile prelevato dall'imprenditore;
- a parità di utile prelevato, la convenienza ad applicare la tassazione IRPEF aumenta quanto più è basso il reddito complessivo e quanto più alti sono gli oneri deducibili e le spese detraibili.

Un'ultima **avvertenza**: quelle appena espresse non sono regole universali, anche se possono costituire una traccia su cui farsi un'idea di come funziona il nuovo meccanismo di tassazione.

In definitiva, per decidere se è il caso di optare per l'IRI occorrerà fare una valutazione **caso per caso**, mettendo in gioco tutti i fattori che incidono sul calcolo.

IRES e IRI: i nuovi schemi di bilancio incrementano la base imponibile IRAP

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

Aliquota IRES per le società di capitali che passa dal 27,5 al 24 per cento e nuova IRI, anch'essa pari al 24 per cento, per le imprese in contabilità ordinaria sono indicative di un "alleggerimento della tassazione"? A prima vista l'ammontare della tassazione sembrerebbe essere diminuito dal 1° gennaio 2017, ma in realtà non è così. Il legislatore ha, di fatto, incrementato il livello di tassazione attraverso l'allargamento della base imponibile ai fini IRAP. Di conseguenza, in mancanza di un intervento normativo espresso, la riduzione di 3,5 punti percentuali dell'aliquota IRES risulterà sterilizzata.

Dal 1° gennaio 2017 le società di capitali inizieranno a beneficiare di un "alleggerimento della tassazione". L'**aliquota IRES** è scesa dal 27,5 al 24 per cento. Contestualmente la legge di Bilancio del 2017 ha previsto per le imprese in contabilità ordinaria la **nuova IRI**, anch'essa pari al 24 per cento.

Consulta lo [Speciale Legge di Bilancio 2017](#)

Non si tratta, in questo caso, di una riduzione delle imposte. Il legislatore ha semplicemente voluto prevedere un "**livello di tassazione**" **equivalente** indipendentemente dalla forma giuridica adottata. In pratica se gli utili sono reinvestiti e non escono dall'impresa a seguito della distribuzione, l'ammontare della tassazione è pressoché equivalente. Ciò sia nel caso in cui gli utili siano prodotti da una società di capitali, ma anche da una società di persone, o da una ditta individuale.

L'ammontare della tassazione sembrerebbe essere diminuito proprio a seguito della predetta riduzione dell'aliquota IRES, ma in realtà non è sempre così. Il legislatore ha di fatto incrementato il livello di tassazione con modalità non immediatamente comprensibili, cioè per il tramite di un "allargamento" della base imponibile ai fini IRAP.

La circostanza è dovuta alle nuove regole previste per la **redazione del bilancio di esercizio**, i cui schemi sono stati adeguati alle disposizioni comunitarie. E' stata soppressa, dall'anno 2016, la sezione straordinaria dove ad esempio trovavano "collocazione" le sopravvenienze attive. Ora, per effetto del mutamento delle regole, i predetti componenti reddituali entrano a far parte dell'unica **sezione "ordinaria"** e quindi concorrono alla formazione del valore della produzione con un incremento dell'ammontare dell'imposizione.

Consulta lo [Speciale Bilancio 2016](#)

La correttezza della su indicata impostazione si desume, sia pure non direttamente, dalle istruzioni relative alla [bozza di modello IRAP del 2017](#). La nuova classificazione delle componenti straordinarie nella parte "ordinaria" del conto economico - in assenza di uno specifico intervento normativo che ne preveda l'irrilevanza ai fini della determinazione della base imponibile IRAP - darà luogo, naturalmente, ad un **allargamento della base imponibile**. L'incremento della base imponibile si verifica, ad esempio, anche con riferimento alle plusvalenze derivanti da cessione di azienda.

In mancanza di un intervento normativo espresso, la riduzione di 3,5 punti percentuali dell'aliquota IRES risulterà sterilizzata dal predetto allargamento della base imponibile IRAP.

Un esempio potrà essere utile per comprendere.

Si consideri il caso di un **imponibile IRES pari a 20.000 euro**.

L'imposta relativa all'esercizio 2016 ammonta a 5.500 euro. Invece per l'anno 2017, applicando la minore aliquota del 24 per cento, il tributo diminuisce a 4.800 euro, con un risparmio netto di 700 euro.

Tuttavia, se tra i componenti positivi di reddito è compresa una sopravvenienza attiva di 5.000

euro, l'ammontare complessivo della tassazione aumenta.

Fino al periodo di imposta 2015, tale componente doveva essere escluso dal valore della produzione e quindi risultava completamente neutrale ai fini dell'IRAP. Ora, invece, dal 2016, confluisce "parte" ordinaria del bilancio con la conseguenza, come anticipato, della partecipazione alla formazione della base imponibile IRAP.

Se si ipotizza che l'aliquota IRAP è pari al 4,82 per cento (come per il Lazio), l'incremento della tassazione nel 2016 è pari a 241 euro (l'aliquota del 4,82 X 5.000 euro di sopravvenienza attiva).

Nel successivo anno 2017, come indicato in base ai dati dell'esempio, l'IRES è diminuita di 700 euro, ma buona parte di questa diminuzione risulta di fatto controbilanciata dall'incremento della base imponibile dell'IRAP.

Il maggior tributo regionale è pari, come detto a 241 euro, quindi la diminuzione complessiva del livello di tassazione (IRES e IRAP) è pari a 459 euro (700 – 241 euro).

Se il legislatore fosse intervenuto modificando le **regole di determinazione della base imponibile IRAP**, la diminuzione dell'aliquota IRES di 3,5 punti percentuali sarebbe risultata effettiva. Invece, a seguito dell'allargamento della base imponibile la riduzione del livello di imposizione è inferiore.

Deve poi considerarsi che in alcuni casi, il valore della produzione assume un valore positivo anche quando il contribuente ha realizzato nel periodo di imposta una perdita. In tale ipotesi, il contribuente non fruisce di alcun "risparmio" di imposta ai fini IRES, ma subisce un **aggravio dell'imposizione** ai fini IRAP.

Con riferimento a tale fattispecie l'ammontare complessivo dell'onere tributario è incontrovertibilmente aumentato.

VALUTAZIONI DI CONVENIENZA - 17 DICEMBRE 2016

Legge di Bilancio 2017, IRI: l'impatto delle riserve sulla nuova modalità di tassazione

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Francavilla Fontana

La nuova tassazione delle imprese individuali e delle società di persone in contabilità ordinaria - IRI, prevista dalla legge di Bilancio 2017 e in vigore dal prossimo anno, permette di fruire dell'aliquota fissa del 24 per cento, non sulla totalità del reddito ma solo sugli utili trattenuti presso l'impresa. Questo particolare meccanismo di funzionamento obbliga, in particolar modo le società di persone, ad alcune riflessioni sulla politica di gestione delle riserve di utili pregresse nonché sulla gestione degli eventuali utili futuri.

Dal 1° gennaio 2017 debutta la **nuova IRI**, l'imposta sul reddito d'impresa rivolta alle **imprese individuali** e alle **società di persone in contabilità ordinaria**. Si tratta di un'imposta proporzionale, con aliquota uguale a quella dell'IRES, quindi del 24%, che si applica sugli utili che tali contribuenti non ridistribuiscono ma lasciano in azienda.

Obiettivo delle nuove norme è di 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 tale 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; inoltre si favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese.

Dato il particolare meccanismo di funzionamento, la scelta di utilizzare questo tipo di tassazione è strettamente connessa con la gestione delle **riserve di utili** sia **pregresse**, se il soggetto era già in attività in passato, che **future**.

Prima di affrontare queste importanti questioni, è necessario sintetizzare le modalità di funzionamento del nuovo regime

Cosa è l'IRI e come funziona

La nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI) va calcolata sugli utili trattenuti presso l'impresa ed interessa gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

A tale proposito, viene inserito nel TUIR il nuovo art. 55-*bis* il quale, sostanzialmente, stabilisce 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'art. 77 TUIR (IRES), che, a decorrere dal 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 (art. 8, comma 3, TUIR) 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 accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili;
- la **tassazione** sarà quella **ordinaria** allorché 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'art. 5 **TUIR** 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.

Inoltre, con un'ulteriore modifica, si novella l'art. 116 TUIR in materia di **trasparenza fiscale** delle società a ristretta base proprietaria:

- eliminando il riferimento alla sola trasparenza fiscale quale regime opzionale per dette società;

- estendendo ad esse la nuova IRI;

- specificando 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 (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).

Infine, è stato previsto che 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.

Rapporto tra IRI e riserve di utili

La scelta o meno di optare per la nuova tassazione non è così immediata ma va **valutata attentamente** tenendo conto non solo del **passato** dell'impresa, specie se si tratta di una società di persone, ma anche delle sue **politiche future**.

Più precisamente, la valutazione non può prescindere da un lato dalla disponibilità o meno di **utili progressi** e dall'altro sulla volontà o meno di reinvestire gli **utili futuri** che saranno prodotti durante il periodo di applicazione del nuovo regime.

Infatti, mentre i primi continueranno a essere fiscalmente irrilevanti per i soci, i secondi laddove mantenuti nell'impresa sconteranno unicamente la tassazione con aliquota proporzionale del 24% invece che con le aliquote progressive IRPEF.

Volendo approfondire, per prima cosa, chi intende optare per il nuovo regime di tassazione, se si tratta di una società già in attività, deve valutare attentamente la situazione esistente anteriormente del 1° gennaio 2017.

In particolare, va ricordato che, per le società di persone, il regime naturale è quello della tassazione per trasparenza (art. 5 TUIR) che, tra le altre cose, prevede regole specifiche in merito alla distribuzione degli utili accantonati.

Infatti, trattandosi di utili che sono stati già tassati per imputazione in capo al socio, non si genera normalmente ulteriore materia imponibile.

Se questa è la **regola generale**, occorre capire cosa accade se queste riserve vengono distribuite in vigenza dell'opzione per l'IRI che prevede:

- come regola generale, la deducibilità dal reddito della società degli utili che si producono in costanza di opzione e la tassazione progressiva (e integrale) in capo ai percettori degli stessi;
- la non applicabilità delle nuove disposizioni alle somme prelevate (ovvero distribuite) a carico delle riserve formatesi con utili dei periodi di imposta precedenti a quello dal quale ha effetto la nuova norma;
- la presunzione secondo cui le riserve da cui sono prelevate le somme in oggetto si considerano prioritariamente formate con utili dei periodi di imposta precedenti all'introduzione dell'IRI.

Ciò, in definitiva, dovrebbe significare che le società di persone che intendono optare per la nuova IRI dovranno fare una netta **distinzione** tra gli **utili ante opzione** e quelli prodotti **durante il periodo di vigenza** dell'opzione.

Tracciata questa linea di demarcazione, gli utili ante opzione non dovrebbero essere interessati da un cambiamento delle regole, per cui, se distribuiti:

1) non riducono il reddito della società;

2) non concorrono alla formazione della base imponibile del socio che è stato già tassato per trasparenza.

3) vanno a rettificare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Infatti, relativamente a quest'ultimo aspetto, si deve ricordare che, come previsto dall'art. 68 TUIR, ai fini del calcolo delle plusvalenze su partecipazioni nelle società indicate dall'art. 5, il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio.

Se questa è la situazione per le riserve di utili ante opzione, ai fini della valutazione della convenienza o meno della nuova IRI non si può prescindere dal capire quale potrebbe essere l'impatto della distribuzione degli utili durante il periodo di applicazione della nuova tassazione.

L'ago della bilancia, in questo caso, dovrebbe pendere di più verso la convenienza se la società non pensa di attuare, nel breve-medio periodo, una politica di distribuzione degli utili.

Ma, come è possibile intuire, si tratta di **calcoli di convenienza** alquanto "teorici" in quanto non si può prescindere dalla **valutazione caso per caso**, essendo importante tener conto anche di altri aspetti prettamente più soggettivi, quali, fra tutti, la futura capacità o meno di produrre reddito da parte dell'impresa.

UTILI, PERDITE, ACE - 06 DICEMBRE 2016

Legge di Bilancio 2017, nuova IRI: applicazione e benefici

di Christian Montinari e Teresa Gasparre - DLA Piper

Con la nuova IRI, il legislatore da una parte distingue l'impresa dall'imprenditore e, dall'altra, attenua il sistema della progressività della tassazione quando gli utili non vengono distribuiti, rimanendo all'interno dell'impresa. L'attenuazione della progressività dell'imposizione inserita nella legge di Bilancio 2017 rappresenta un incentivo alla patrimonializzazione delle piccole imprese, in quanto permette di ridurre temporaneamente il carico fiscale sul reddito non distribuito. Nella sostanza, quindi, l'IRI assume una funzione di acconto della successiva imposizione proporzionale, per la quale viene lasciato all'imprenditore la decisione finale.

Con l'obiettivo di incentivare la crescita e lo sviluppo delle attività produttive mediante il reinvestimento degli utili all'interno delle piccole e medie imprese, la **legge di Bilancio per il 2017** - attualmente in attesa di approvazione al Senato - introduce **l'imposta sul reddito d'impresa** delle persone fisiche e delle società di persone in regime di contabilità ordinaria (IRI).

L'intento del legislatore - espressamente dichiarato nella relazione illustrativa - è quello di creare un **sistema tributario** complessivamente "**armonizzato**" attraverso la previsione di un trattamento fiscale **uniforme** tra le imprese individuali e le società di persone, attualmente assoggettate per trasparenza all'IRPEF, e le società di capitali, soggette all'IRES.

Con l'inserimento del nuovo art. 55-*bis* nel TUIR, il legislatore da una parte **distingue l'impresa dall'imprenditore**, e dall'altra **attenua il sistema della progressività della tassazione** quando gli utili non vengono distribuiti, rimanendo all'interno dell'impresa.

A partire dal 2017, quindi, la società di persone potrà scegliere di superare l'attuale principio di tassazione per trasparenza e diventare soggetto autonomo d'imposta.

Il nuovo regime è applicabile su **opzione**, ha **durata quinquennale** ed è rinnovabile. L'opzione dovrà essere esercitata dall'impresa nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di prima applicazione.

La platea di riferimento è rappresentata da imprenditori individuali, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria. Inoltre tale disciplina può trovare

applicazione anche con riferimento alle S.r.l. a ristretta base proprietaria nonché alle aziende coniugali, assimilate - ai soli fini dichiarativi - alle società personali o alle imprese individuali, in base al momento di costituzione.

Più nel dettaglio la disciplina in commento si caratterizza per la **gradualità della tassazione** del reddito d'impresa (determinato in base alle disposizioni del VI capo del TUIR), prevedendo:

- la **tassazione separata (mediante l'IRI)** di tale reddito con l'aliquota di cui all'art. 77 TUIR, ovvero l'IRES, che dal 1° gennaio 2017 sarà pari al **24%** (art. 1, comma 61 della legge di Stabilità 2016);
- la deduzione delle 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.

Gli utili

In base al regime appena descritto, gli utili concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori e dei soci al momento della loro effettiva percezione, e dunque nel periodo di imposta in cui avviene l'effettiva distribuzione degli stessi.

Al fine di **evitare** fenomeni di **doppia imposizione** e dare corso all'attenuazione temporale della progressività dell'imposizione, il legislatore ha previsto al verificarsi di questo evento:

- la deducibilità degli utili distribuiti in capo alla società e
- la contestuale tassazione, ad aliquota progressiva, in capo ai percettori.

Gli **utili prelevati** costituiscono, pertanto, per il soggetto passivo IRI una **nuova tipologia di componenti negativi deducibili** dal reddito imponibile ai fini IRI.

L'attenuazione della progressività dell'imposizione rappresenta, quindi, un **incentivo alla patrimonializzazione** delle piccole imprese, in quanto permette di ridurre temporaneamente il carico fiscale sul reddito non distribuito.

Nella sostanza, quindi, l'IRI assume una **funzione di acconto** della successiva imposizione proporzionale per la quale viene lasciato all'arbitraggio dell'imprenditore (*rectius* attraverso la distribuzione degli utili) la finale decisione.

L'ACE

Con riferimento all'**Aiuto alla crescita economica (ACE)**, la legge di Bilancio 2017 dispone che - per le società che scelgono di diventare soggetti passivi IRI - sarà applicata la disciplina prevista per i soggetti IRES.

A partire dal periodo di imposta 2016, quindi, per tali soggetti il beneficio sarà calcolato misurando gli incrementi e decrementi del capitale proprio, così come avviene per i soggetti IRES. In particolare, il disegno di legge di Bilancio 2017 riconosce ai fini dell'ACE "di partenza" la differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

Le perdite

Un'importante novità si registra anche nell'ambito delle perdite.

Infatti, in **deroga** al regime ordinario delle perdite delle società di persone e delle imprese individuali (che prevede il limite temporale di cinque anni per il riporto delle perdite) e diversamente da ciò che accade per le società di capitali (per le quali opera il limite dell'80% del reddito di ciascun esercizio successivo), le **perdite** maturate nei periodi di applicazione delle disposizioni relative all'IRI sono **computate in diminuzione del reddito** dei periodi

d'imposta successivi, **senza limiti di tempo**, per l'intero importo che trova capienza in essi.

Nel caso in cui ci siano **perdite non utilizzate** al momento di fuoriuscita dal regime in commento, per tali perdite troverà applicazione l'art. 8, comma 3, TUIR, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. In particolare, la norma specifica che per le società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite saranno imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

L'accertamento

I soggetti che optano per il nuovo regime diventano **soggetti passivi IRI** e, in caso di accertamento di maggiore reddito, l'atto dell'Amministrazione finanziaria sarà **notificato direttamente alla società**, alla quale sarà altresì contestata l'infedeltà delle dichiarazioni.

Si rileva tuttavia che l'accertamento di maggiore reddito in capo al soggetto passivo IRI potrebbe determinare, a catena, la **rettifica del reddito di partecipazione** dei soggetti partecipanti, in applicazione della **presunzione** semplice di distribuzione dei maggiori utili realizzati che la giurisprudenza ha elaborato nell'ambito delle società a ristretta base partecipativa o familiare.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito d'impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

QUALE PRIORITÀ NELL'UTILIZZO DELLE RISERVE? - 31 OTTOBRE 2016

Legge di Bilancio 2017, IRI: tassazione proporzionale degli utili reinvestiti

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

La nuova IRI prevista dalla legge di Bilancio 2017 consiste in un prelievo proporzionale applicabile fin quando gli utili prodotti rimangono nell'azienda sotto forma di riserve. Gli eventuali prelievi degli utili e delle riserve effettuati dall'imprenditore individuale (o la distribuzione da parte della società di persone) faranno scattare la tassazione ordinaria con l'applicazione dell'IRPEF progressiva. L'IRI è applicabile a seguito dell'esercizio dell'opzione ed interessa una tipologia limitata di soggetti: imprenditori individuali, S.n.c., S.as., società di armamento e società di fatto. Ne sono, invece, esclusi gli esercenti arti e professioni in forma individuale, ma anche in forma associata.

Il disegno di legge di Bilancio 2017 disciplina, all'art. 73, la nuova **imposta sul reddito d'impresa - IRI**. Si tratta di un prelievo proporzionale, pari al 24%, applicabile fin quando gli utili prodotti rimangono nell'azienda sotto forma di riserve di utili.

Gli eventuali prelievi degli utili e delle riserve effettuati dall'imprenditore individuale o la

distribuzione da parte della società di persone faranno scattare la tassazione ordinaria con l'applicazione dell'IRPEF progressiva. La legge di Bilancio ha introdotto nel corpo del TUIR il nuovo art. 55-*bis* la cui rubrica è "Imposta sul reddito d'impresa".

Leggi anche

- [Legge di Bilancio 2017, IRI: stop alla tassazione differenziata del reddito d'impresa](#)
- [Legge di Bilancio 2017, IRI: una gestione complicata?](#)
- [Legge di Bilancio 2017: un insolito criterio per determinare il reddito d'impresa](#)

La disciplina è molto articolata. Pertanto in questa sede saranno esaminate solo alcune criticità con l'intento di fornire i primi chiarimenti.

Presupposto soggettivo

In base ad un'interpretazione letterale della disposizione si desume che l'imposta sul reddito d'impresa è applicabile a seguito di esercizio dell'**opzione** ed interessa una **tipologia limitata di soggetti**.

Il comma 1 menziona espressamente gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e in accomandita semplice in contabilità ordinaria.

In realtà è necessario tenere conto dell'equiparazione ai predetti soggetti effettuata dall'art. 5, comma 3, TUIR. La disposizione citata prevede che - ai fini delle imposte sui redditi - l'equiparazione riguarda le società di armamento e le società di fatto.

La nuova IRI è un'imposta sui redditi. Pertanto anche le società di fatto, esercenti un'attività commerciale, e le società di armamento, possono fruirla.

Invece sono certamente **esclusi** dalla nuova imposta proporzionale gli **esercenti arti e professioni** in forma individuale, ma anche in forma associata.

Il medesimo comma 1 subordina l'applicazione della nuova imposta alla **tenuta della contabilità ordinaria**. L'indicazione è generica. Conseguentemente l'IRI potrà essere applicata sia alle imprese di maggiori dimensioni, quindi in contabilità ordinaria per obbligo, ma anche dalle imprese "minori," che hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria.

Il meccanismo

La prima parte della disposizione (comma 1) prevede la **regola generale** secondo cui il reddito di impresa non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente essendo assoggettato all'aliquota proporzionale del 24 per cento. Si tratta, a tutti gli effetti, di una **tassazione separata** in quanto il contribuente potrebbe avere l'esigenza nello stesso periodo di imposta di assoggettare una parte del reddito di impresa a tassazione ordinaria.

A tal fine il nuovo art. 55-*bis* TUIR contiene un riferimento specifico all'art. 77 TUIR, che stabilisce la stessa aliquota applicabile alle società di capitali.

L'ulteriore regola generale applicabile ai contribuenti è indicata dal successivo comma 3, dispone che "le **somme prelevate** a carico dell'utile dell'esercizio 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 [...]".

In pratica gli utili dell'esercizio e le riserve di utili oggetto di prelievo o distribuzione (per le società di persone), costituiscono reddito d'impresa assoggettato all'**imposizione progressiva** caratteristica dell'IRPEF.

Al fine di **evitare una duplicazione di tassazione**, conseguenza:

- prima, dell'applicazione dell'aliquota del 24% e
- successivamente, dell'applicazione delle **aliquote progressive**,

la nuova disposizione ha previsto la **deducibilità**, quale componente negativo di reddito, delle **somme già assoggettate al prelievo proporzionale**.

In pratica il reddito soggetto ad IRPEF progressiva risulta ridotto della quota di reddito già assoggettata alla nuova IRI. La quota di reddito soggetta al prelievo progressivo deve essere quindi considerata al netto della quota già oggetto di tassazione. Tramite questa modalità, appunto, il legislatore ha evitato la duplicazione del prelievo.

Priorità di utilizzo delle riserve

Un'altra disposizione che assume rilievo è quella di cui al comma 6.

Il legislatore si è preoccupato della circostanza che le **riserve di utili** possano avere una **composizione "mista"**.

Una parte delle riserve potrebbe essersi formata con utili "vecchi," già tassati in base al principio di trasparenza, ed un'altra parte con utili soggetti al prelievo proporzionale previsto per la nuova IRI.

Il legislatore si è preoccupato, in questo caso, nell'ipotesi di distribuzione della riserva, di individuare quale parte fosse oggetto della predetta operazione. Infatti:

- ove si considerasse **prioritariamente distribuita** la parte della riserva già oggetto di tassazione progressiva, la stessa non dovrà essere nuovamente assoggettata ad IRPEF.
- qualora il legislatore avesse considerato prioritariamente distribuita la quota di riserva assoggettata in passato a tassazione separata (con l'aliquota del 24%), l'importo oggetto di prelievo o distribuzione dovrebbe essere assoggettata ad aliquota IRPEF progressiva.

La **soluzione** scelta dal legislatore è stata la prima.

Pertanto, **si presume** che le riserve iscritte dopo aver effettuato il prelievo o la distribuzione si considerano formate con gli utili di più recente produzione. Una volta che anche queste riserve saranno oggetto di distribuzione si applicherà il prelievo progressivo.

Il legislatore ha attribuito rilievo solo alle riserve di utili.

Pertanto se l'oggetto del prelievo è costituito dalle somme di cui al conto titolare precedentemente "accantonate" le stesse risulteranno completamente neutre. In tale ipotesi non dovrà essere applicata l'IRPEF progressiva.

In mancanza di una specifica disposizione che preveda una priorità di utilizzo delle **riserve** e delle **somme accantonate al conto titolare**, si ritiene che il contribuente possa **liberamente scegliere** come comportarsi. In tale ipotesi, come detto, se si dà rilievo alla volontà del contribuente è più conveniente considerare prelevate prioritariamente le somme di cui al conto titolare.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

PRELIEVO PARI ALL'IRES - 27 OTTOBRE 2016

Legge di Bilancio 2017, IRI: stop alla tassazione differenziata del reddito d'impresa

di Saverio Capolupo - Professore a contratto di Diritto tributario presso l'Università di Cassino

L'introduzione dell'IRI, con prelievo pari all'IRES, pone fine ad una ingiustificata discriminazione della tassazione dei redditi d'impresa, fortemente penalizzante per gli imprenditori persone fisiche che scontano un tributo con aliquote progressive. In tal modo si distingue nettamente l'impresa dall'imprenditore evitando disuguaglianze, malcontento, disincentivazione alla crescita ed assicurando al sistema produttivo risorse per investimenti da parte dei piccoli e medi imprenditori. Le società di persone sono considerate soggetti autonomi IRI per gli indubbi vantaggi in termini sia di contenzioso che di riduzione dei costi amministrativi. Necessario anche rivedere i vigenti regimi agevolativi e coordinare la futura disciplina con alcune norme del T.U.I.R. Ai fini della determinazione del reddito sarà applicato il principio di cassa.

Una delle novità contenute nella **legge di Bilancio 2017** riguarda l'introduzione dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI) che, ovviamente, interesserà soltanto le **società di persone** (ed equiparate) e le **imprese individuali**.

L'idea non può essere considerata una vera e propria novità considerato che l'introduzione di tale imposta era stata già prevista, sotto forma di delega, dall'art. 11 della legge 23 marzo 2014, n. 23 senza, tuttavia, che la stessa abbia trovato attuazione.

La previsione di un nuovo (sostitutivo) tributo, pertanto, deve essere considerata frutto di un lungo dibattito, soprattutto dottrinale, finalizzato ad assoggettare al **medesimo prelievo** il **reddito d'impresa** prodotto dalle **società di capitali** e quello conseguito dalle **società di persone** nonché dagli imprenditori individuali.

Leggi anche

- [Legge di Bilancio 2017, IRI: una gestione complicata?](#)
- [Legge di Bilancio 2017: un insolito criterio per determinare il reddito d'impresa](#)
- [Le promesse del Governo per le PMI: tra IRI e determinazione del reddito per cassa](#)

L'evidente **discriminazione** attualmente esistente - a parità di natura giuridica del reddito - è conseguenza non delle modalità della sua produzione bensì della forma giuridica utilizzata, circostanza che, pur senza sfociare in una evidente violazione dei principi costituzionali, di fatto penalizza fortemente la seconda categoria di contribuenti.

La sperequazione, dunque, è dovuta al differente carattere dell'aliquota applicata:

- **proporzionale** per l'IRES;
- **progressiva** per l'IRPEF,

considerato che il reddito d'impresa percepito dai soci non persone giuridiche concorre alla

formazione del reddito complessivo assoggettato a quest'ultimo tributo.

L'indicata discriminazione sarebbe stata ulteriormente aggravata dalla riduzione dell'IRES dal 27,5% al 24% a decorrere dal 1° gennaio 2017, con l'inevitabile conseguenza di effettuare un prelievo fiscale sempre superiore anche nelle ipotesi in cui il contribuente persona fisica rientrasse nel primo scaglione di reddito.

Invero, all'aliquota del 23% occorre sempre sommare le **addizionali comunale e regionale** che, quasi ovunque, comportano un incremento che si aggira mediamente intorno al 3%.

L'IRI dovrebbe quindi conferire realmente all'ordinamento tributario maggiore **equità, certezza e stabilità**, fattori notoriamente indispensabili per lo sviluppo dell'attività economica dell'impresa e per alimentare ricadute positive sull'intero sistema economico.

Ovviamente, la sola IRI non potrà essere sufficiente a porre ordine in un sistema impositivo eccessivamente complicato, frutto di plurimi interventi parziali non sempre coordinati, dovendo considerare anche altri fattori che vanno oltre le indicate criticità fino ad elevare il sistema fiscale quale fattore determinante per la scelta della forma giuridica da adottare per l'esercizio dell'attività, soluzione certamente patologica ed ingiustificata.

Le conseguenze negative

Un sistema fiscale costruito in tal modo se, al netto delle forme di evasione più o meno diffuse, teoricamente dovrebbe comportare un maggior reddito per l'erario e gli Enti locali, influisce negativamente, ed in modo rilevante, sulla crescita delle piccole aziende, aspetto che risulta particolarmente significativo in un contesto economico caratterizzato dalla eccessiva polverizzazione del sistema atteso che gli operatori utilizzano, al di là della forma giuridica, imprese a carattere prevalentemente familiare.

Pur in mancanza di dati specifici, è innegabile che, soprattutto nell'attuale sistema economico, un **prelievo fiscale elevato crea disuguaglianze, malcontento, disincentiva la crescita** e, soprattutto, priva il sistema produttivo delle risorse necessarie per effettuare investimenti da parte dei piccoli e medi imprenditori. In sostanza, penalizza fortemente il finanziamento interno!

L'introduzione della nuova imposta va valutata positivamente anche se occorre operare dei distinguo e, probabilmente, effettuare un confronto con le altre norme fiscali agevolative vigenti, senza contare che, laddove fossero ripresi i criteri direttivi previsti dall'indicato art. 11, potrebbero sorgere problemi in sede applicativa di particolare significato.

Su tale aspetto la bozza non fornisce indicazioni.

In ogni caso, come primo e fondamentale effetto la nuova imposta determinerà l'**assimilazione** al regime fiscale del reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi conseguiti da imprenditori soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettando entrambi ad un prelievo proporzionale del 24%. Allo stesso regime saranno tassati i redditi prodotti dalle società di persone ed equiparate.

L'individuazione del soggetto passivo

Pur non essendo questa la sede per affrontare problematiche di teoria generale, va comunque sottolineato che il **primo interrogativo** da sciogliere riguarda il profilo della **soggettività passiva**.

Attualmente, con riferimento al reddito prodotto dalle società di persone ed equiparate, opera il c.d. **principio della trasparenza**. In sostanza, tali soggetti diventano soltanto centri di imputazione di effetti giuridici nel senso che il reddito d'impresa (per presunzione assoluta, il reddito prodotto dalle società commerciali è qualificato sempre tale) viene trasferito ai soci in proporzione alla loro quota di partecipazione al capitale o, in mancanza, in parti uguali.

Laddove si dovesse mantenere inalterato l'attuale schema impositivo, l'erario non otterrebbe alcun vantaggio in termini di maggiore gettito, posto che il reddito prodotto dalla società non

concorrerebbe comunque alla formazione del base imponibile IRPEF. Si tratterebbe, quindi, di un inutile doppio passaggio che aumenterebbe inutilmente i costi amministrativi.

La scelta di considerare le **società di persone soggetti autonomi IRI** assicura vantaggi anche per un futuro contenzioso atteso che, a differenza di quanto si verifica attualmente, non sarebbe più necessario il litisconsorzio obbligatorio dei soci e della società. La prospettata soluzione comporterebbe vantaggi anche per lo **snellimento delle procedure contenziose** e dei costi non dovendo più procedere, ad esempio, a notificazioni a pioggia.

In sostanza, la gestione del tributo verrebbe ad essere semplificata a vantaggio di tutte le parti dell'obbligazione tributaria.

La tassazione dei redditi da lavoro

Qualora permangano i criteri dettati dalla legge n. 190/2014 sarà operata una netta distinzione tra la tassazione del reddito d'impresa e reddito percepito dall'imprenditore e dai soci quale corrispettivo per l'attività lavorativa prestata. Ovviamente, il beneficio della tassazione separata opererà soltanto per il primo caso mentre nel secondo il reddito concorrerà alla formazione della base imponibile dei percettori per essere assoggettato a tassazione con aliquote progressive per scaglioni di reddito.

Il criterio è corretto in quanto, diversamente, da un lato tali soggetti beneficerebbero di un **doppio vantaggio**; dall'altro, si alimenterebbe una evidente **ingiustificata sperequazione** con gli altri lavoratori dipendenti.

In pratica, si è di fronte all'applicazione di un principio, adottato da tempo da altri ordinamenti, che vuole separata l'impresa dall'imprenditore per assicurare, nel contempo, l'equità orizzontale ai fini Irpef dei redditi personali.

Ora, se la patrimonializzazione dei redditi e gli investimenti nell'azienda vanno indubbiamente incentivati, l'introduzione dell'IRI aggraverà il gap esistente tra la tassazione dei redditi di lavoro dipendente e quella degli altri redditi. Pur essendo in presenza di fattori produttivi diversi, resta l'obiettivo considerazione della eccessiva larghezza della forbice che non mancherà di suscitare malcontento in una categoria di contribuenti che assicura un contributo elevato alle casse degli enti impositori (Stato, Regioni e comuni).

Le principali novità del tributo

Per quanto concerne i **criteri di determinazione del reddito**, dalla bozza di legge di Bilancio si evincono le seguenti novità:

- le **quote di utili prelevabili** sono possibili nei limiti del reddito del periodo d'imposta e di quelli precedenti, al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei successivi periodi d'imposta;

- le **perdite non ancora utilizzate** al momento della fuoriuscita dal regime di tassazione separata sono computate secondo i principi generali. A tal fine le perdite sono considerate maturate nell'ultimo periodo d'imposta di permanenza nel regime agevolato;

- le somme prelevate a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utile costituiscono **reddito d'impresa** e concorrono alla formazione del reddito complessivo dei percettori;

- i contribuenti ammessi al regime in contabilità ordinaria possono optare per il regime agevolato. L'opzione ha durata di cinque anni, è rinnovabile e va esercitata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi;

- si applica, ai fini della determinazione del reddito, il **principio di cassa**.

Un necessario calcolo di convenienza

I richiamati fattori positivi devono essere verificati almeno su **tre fronti**:

- **convivenza con altri regimi fiscali agevolativi** ovvero verifica della loro alternatività;
- calcolo di possibile **arbitraggio fiscale**;
- entità dei **costi amministrativi** da sostenere.

Relativamente a questi ultimi è facilmente intuibile che lo schema ipotizzato non possa prescindere dalla tenuta della **contabilità ordinaria** o, se si preferisce, mal si concilia con l'adozione della contabilità semplificata a motivo delle deboli garanzie di veridicità dei dati registrati. Conseguentemente, i contribuenti che attualmente sostano in regime di contabilità semplificata dovrebbero transitare nel regime ordinario. Il provvedimento anche su tale aspetto non fornisce alcuna indicazione.

Per quanto concerne la convenienza fiscale, sarà necessario verificare l'entità dei prelievi dagli utili del periodo d'imposta atteso che, ad esempio, con la tassazione separata sarà possibile dedurre dalla base imponibile IRI il relativo importo che, per contro, inciderà, come detto, sulla formazione del reddito complessivo dei soci. È da valutare, poi, l'entità dei **contributi previdenziali**, l'importo delle **detrazioni**, etc.

In sostanza, un giudizio, in termini comparativi, sarà possibile soltanto una volta noto il testo definitivo del provvedimento legislativo.

L'attività di coordinamento

In esito al terzo profilo, i nodi da sciogliere sono più complessi anche per non ridurre eccessivamente il gettito. Si pensi, ad esempio, all'esistenza dei presupposti per procedere a tassazione con la cedolare secca i redditi dei fabbricati concessi in locazione, alla tassazione di alcune plusvalenze, a taluni redditi di capitale, etc.

Va considerato, poi, il **regime per l'imprenditoria giovanile** che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, sconta un trattamento particolarmente vantaggioso, la formazione dell'indice **ISEE**, il trattamento agevolato per i **contribuenti minimi**, ecc.

Sarà, poi, inevitabile rivedere i vigenti regimi semplificati per adeguarli al mutato quadro giuridico ovvero per sostituirli per i contribuenti di minori dimensioni.

Potrebbe essere una buona occasione, poi, agire anche sui mezzi di pagamento nel senso di rivedere la vigente normativa per prevedere l'**obbligatorietà del POS** - con deduzione del relativo costo d'impianto - e consentire il pagamento facoltativo con **moneta elettronica** al di sopra di un certo importo nonché un'adeguata sanzione in caso di inosservanza dell'obbligo. Troppi soggetti tutt'ora esigono il pagamento in contanti.

Al riguardo, già la legge delega prevedeva per i contribuenti di dimensioni minime, regimi agevolati con pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, fino ad introdurre differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta, con eventuale primarietà per le nuove attività produttive, comprese eventuali agevolazioni in favore dei soggetti che sostengono costi od oneri per il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili, coordinandoli con analoghi regimi vigenti e con i regimi della primarietà e della trasparenza.

Dovrà essere considerata, poi, la possibilità di optare per un regime diverso da quello "naturale" al pari, cioè, di quanto previsto attualmente per i professionisti.

Infine, si pone un problema di coordinamento tra la nuova disciplina e alcuni istituti del TUIR tra i quali si segnala, a mero titolo di esempio, il **regime di trasparenza** ex art. 116 per le società a responsabilità limitata con compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche, anche in termini di ricadute per la **tassazione dei dividendi**, la disciplina dell'**ACE** per quanto concerne la determinazione del patrimonio netto, il regime delle perdite fiscali di cui all'art. 8, etc.

In conclusione, l'introduzione dell'IRI potrebbe essere un'utile opportunità per un miglioramento del sistema, fermo restando che il vigente impianto fiscale merita una revisione globale, ivi compresa l'emanazione di un Testo Unico in materia di accertamento.

DAL CONSIGLIO DEI MINISTRI - 17 OTTOBRE 2016

Legge di Bilancio 2017, IRI: una gestione complicata?

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

Con la legge di Bilancio 2017 nasce l'IRI, l'imposta sul reddito imprenditoriale, che prevede un'aliquota unica, fissata al 24%. La corretta gestione della nuova IRI darà luogo ad un incremento degli adempimenti degli operatori: dovrà essere gestita la contabilità ordinaria e sarà necessario monitorare tutte le somme che entreranno e successivamente usciranno dall'impresa individuale. Con riguardo, in particolare, ai versamenti del titolare, l'imprenditore dovrebbe essere libero di far risultare dalla contabilità aziendale che l'importo prelevato non configura il prelievo di utili, ma la restituzione del finanziamento al titolare.

La **legge di Bilancio 2017** prevede l'introduzione dell'IRI, con una diminuzione dei benefici fiscali dell'ACE. In questo modo viene assicurata la **copertura finanziaria** della nuova misura che prevede una tassazione più leggera per ciò che riguarda gli utili reinvestiti (non distribuiti) da imprese individuali e da società di persone.

La nuova misura prevede la sostituzione dell'aliquota progressiva IRPEF, attualmente in vigore con aliquote variabili dal 23 al 43 per cento, con l'IRI, l'**imposta sul reddito imprenditoriale ad aliquota unica**. Tale aliquota è fissata al **24 per cento**.

La disposizione incentiva il reinvestimento degli utili all'interno delle piccole e medie imprese con l'obiettivo di agevolare la crescita e lo sviluppo delle attività produttive. La **tassazione**, invece, sarà quella **ordinaria** allorché gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti saranno prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalla società di persone.

Consulta lo [Speciale Legge di Bilancio 2017](#)

Come evitare la doppia tassazione?

Al fine di evitare una duplicazione di tassazione - degli utili già sottoposti ad imposizione nella misura del 24% - è previsto un **meccanismo di recupero delle somme già versate** all'Erario.

In pratica le somme oggetto di successiva distribuzione, già tassate all'atto del reinvestimento, costituiranno un **costo deducibile** dal reddito di impresa. In questo modo sarà assoggettato al prelievo tributario, con l'applicazione di un'imposta progressiva (l'IRPEF), non l'intera somma distribuibile, ma gli utili al netto della quota precedentemente reinvestita.

Il meccanismo riguarderà, però, esclusivamente la distribuzione degli utili e non la fuoriuscita di qualsiasi somma di denaro.

Sarà necessario, quindi, e l'operazione potrebbe non essere agevole, **individuare con certezza** la natura delle somme oggetto di prelievo o distribuzione.

Deve però considerarsi che nella gestione delle imprese individuali l'imprenditore, nei momenti in cui gli incassi non sono sufficienti a fare fronte alle spese, può effettuare dei versamenti nell'azienda a titolo personale. Si tratta di operazioni che sono più comunemente conosciute come "**versamenti del titolare**". Non si tratta, nella sostanza, di nulla di diverso rispetto ai finanziamenti soci effettuati da una società di capitali.

Tuttavia, se nella contabilità di una ditta individuale sono iscritti sia i debiti verso il titolare per i finanziamenti precedentemente effettuati, ma anche gli utili oggetto di reinvestimento, sarà necessario stabilire con quale priorità l'imprenditore individuale possa effettuare i prelevamenti.

La soluzione più coerente dovrebbe lasciare all'imprenditore libertà di scelta senza prevedere specificamente alcuna presunzione.

Ad esempio

L'imprenditore potrebbe aver finanziato l'attività effettuando un versamento di 10.000 euro.

Successivamente gli utili conseguiti, pari a 12.000 euro saranno reinvestiti scontando la nuova IRI nella misura del 24%.

In questo caso, ove l'imprenditore dovesse prelevare l'importo di 6.000 euro non dovrebbe essere applicata automaticamente l'IRPEF.

In buona sostanza l'imprenditore dovrebbe essere libero di far risultare dalla contabilità aziendale che l'importo prelevato **non configura il prelievo di utili**, ma si tratterebbe, specificamente, della **restituzione del finanziamento** al titolare.

Questa dovrebbe essere la scelta più equilibrata e razionale.

È essenziale, però, che la disposizione o eventualmente le disposizioni di attuazione non introducano una presunzione di prelievo prioritario degli utili qualora oggetto di prelievo siano somme dovute ad altro titolo all'imprenditore individuale.

È evidente, però, che la corretta gestione della nuova IRI darà luogo ad un incremento degli adempimenti degli operatori. Dovrà essere gestita la contabilità ordinaria e sarà necessario monitorare tutte le somme che entreranno e successivamente usciranno dall'impresa individuale.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito d'impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

L'EDITORIALE DI TOMMASO LAMEDICA - 15 OTTOBRE 2016

Legge di Bilancio 2017: un insolito

criterio per determinare il reddito d'impresa

Dalla legge di Bilancio 2017 arrivano novità di rilievo per le imprese in contabilità ordinaria. Si parla, infatti, di un sistema di tassazione differenziato: imposta IRI con aliquota proporzionale al 24% per la parte di reddito che l'imprenditore decide di "lasciare in azienda"; imposta progressiva - con le attuali aliquote IRPEF che vanno dal 23 al 43% - per la parte di reddito che entra nella sfera personale dell'imprenditore. Il nuovo sistema riguarderà soltanto le imprese in contabilità ordinaria (anche per opzione). Chi attualmente si trova in un regime di contabilità semplificata dovrà, quindi, valutare se il "passaggio" al nuovo regime impositivo sia appetibile e, nel caso, mettere in piedi da subito una contabilità canonica, comunque adeguata alle nuove esigenze.

Già nei primi giorni dalla prossima settimana dovremmo poter leggere qualcosa che abbia le fattezze di una bozza di articolato normativo. Il riferimento è alla prossima legge di Bilancio.

Fra le tante disposizioni di un certo rilievo, se tutto andrà per il verso giusto, ce la vedremo presto con un insolito criterio di determinazione del reddito d'impresa prodotto da un imprenditore individuale o da una società a base personale.

Vediamo di capire.

Se le previsioni andranno a buon fine, i soggetti appena considerati - già dal prossimo anno - potranno adottare un particolare meccanismo che "salverà" dall'imposizione progressiva IRPEF la parte del reddito che "resta in azienda" per le finalità connesse alle esigenze dell'azienda stessa. Diciamo, con una grossa approssimazione, la parte che si capitalizza.

Questa entità sarà assoggettata ad una imposta proporzionale la cui aliquota dovrebbe essere pari a quella applicabile alle società soggette all'IRES (e, cioè, al 24 per cento). La parte rimanente - cioè quella che resta nella sfera personale dell'imprenditore (quella che l'imprenditore "preleva" per soddisfare i bisogni propri e della sua famiglia) resta incagliata nella rete dell'IRPEF. Questa parte di reddito, infatti, sarà assoggettata all'imposta con le stesse modalità finora applicate: scaglioni di reddito e aliquote progressive che vanno dal 23 al 43 per cento.

La sola previsione di questo inusuale e differenziato prelievo fiscale può giustificare l'interesse a sapere qualcosa di più.

Ma per le considerazioni conclusive aspettiamo di leggere comunque il testo definitivo delle nuove regole. Il discorso, allora, potrebbe (e più utilmente) fermarsi qua.

Ma, alcune considerazioni possono, comunque, essere prospettate.

Andiamo per punti.

Primo: la nuova disciplina interesserà soltanto le imprese dotate di una **contabilità ordinaria**. Anche quelle che adottano (o adotteranno) detto regime contabile sulla base di una opzione. È ragionevole, pertanto, pensare che chi attualmente si trova in un regime di contabilità semplificata si darà da fare (già da subito) per mettere in piedi una contabilità "canonica", comunque, adeguata alle nuove esigenze (e sempre che il "passaggio" al nuovo regime impositivo sia ritenuto appetibile). Quattro conti, matita alla mano, non guastano.

Secondo: le nuove disposizioni se la vedranno con i redditi riferiti all'anno 2017 e seguenti. È impensabile, perciò, la presenza nella legge di specifiche disposizioni transitorie.

Per la tassazione "binaria" il "pregresso" resta com'è oggi.

Così, un'impresa già oggi in contabilità ordinaria, dovrà solo capire se la propria struttura contabile riesce a dar conto della destinazione dell'utile conseguito dall'impresa per consentire la tassazione differenziata. E cioè, la parte del reddito con l'imposta proporzionale (già denominata Imposta sul reddito d'impresa: IRI) e la parte restante con l'imposta progressiva

(IRPEF).

L'imprenditore ha un margine per programmare (e con un grosso incentivo fiscale) l'autofinanziamento della propria attività. E, perciò, che si prende un po' di tempo per decidere.

Terzo: il sistema contabile già esistente (o da predisporre per il 2017 nel caso di opzione per la contabilità ordinaria), dovrà tenere conto anche delle regole espresse nei Principi contabili nazionali, soprattutto in ordine alla "ripartizione" del reddito conseguito: la parte che "resta" nell'impresa per l'autofinanziamento e la parte che entra nella sfera personale dell'imprenditore.

E, insomma, tempo di decisioni e, per i "novizi" (rispetto al regime contabile ordinario) tempo di predisporre adeguati programmi informatici, che non si mettono in piedi dall'oggi al domani.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito d'impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

ACE

MODALITÀ DI CALCOLO - 13 FEBBRAIO 2017

ACE: cosa cambia per imprese individuali e società di persone

di Manuela Castellani - Ragioniera commercialista in Bergamo

La legge di Bilancio per il 2017 ha modificato la disciplina dell'aiuto alla crescita economica - ACE sotto tre distinti profili: introducendo una nuova sterilizzazione della base ACE, riscrivendo completamente le regole di funzionamento dell'incentivo per imprese individuali e società di persone e riducendo il coefficiente da applicare alla base ACE per il calcolo dell'agevolazione - c.d. rendimento nozionale. Si tratta di un intervento rilevante, che comporta un effetto migliorativo nella determinazione dell'incentivo. Con quale decorrenza si applicano le nuove disposizioni?

L'art. 1, comma 550 e seguenti, della **legge di Bilancio 2017** modifica la disciplina dell'aiuto alla crescita economica (**ACE**) in tre punti con:

- l'introduzione di una **nuova sterilizzazione** della base ACE costituita dagli incrementi di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto al saldo esistente al 31 dicembre 2010;

- lariscrittura completa delle regole di funzionamento dell'incentivo per le **imprese individuali** e le **società di persone**;

- la riduzione del coefficiente da applicare alla base ACE per il calcolo dell'agevolazione (**rendimento nozionale**).

Leggi anche Legge di Bilancio 2017, ACE: nuove modalità di calcolo per i soggetti IRPEF

Dall'**esercizio 2016** (modelli Redditi 2017), le imprese IRPEF in contabilità ordinaria determineranno la base ACE come sommatoria di due variabili:

- 1) differenza positiva tra patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e al 31 dicembre 2010;
- 2) incremento patrimoniale formatosi dal 2016 e determinato con le regole IRES.

Fino all'**esercizio 2015** (modello UNICO 2016), l'agevolazione ACE è stata applicata dalle imprese IRPEF secondo le modalità stabilite dall'art. 8 del D.M. 14 marzo 2012.

La norma prevede che le imprese individuali e le società di persone in **contabilità ordinaria** assumono, quale base ACE, oltre alla variazione in aumento del capitale proprio, l'intero patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ogni esercizio (art. 1, comma 552, legge n. 232/2016, secondo cui "rileva, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010").

Questa disposizione ha generato in capo ai soggetti IRPEF un rilevante **effetto migliorativo** nella determinazione dell'incentivo.

In primo luogo, il richiamo all'intero patrimonio netto ha fatto sì che fossero rilevanti anche gli importi di capitale e riserve formati anteriormente al 31 dicembre 2010, a differenza dei soggetti IRES, i quali considerano solo gli incrementi di patrimonio successivi a tale data: gli incrementi anteriori al 31 dicembre 2010, rilevano in quanto facenti parte del patrimonio di base o di partenza, via via incrementato dagli utili non distribuiti o dai versamenti in conto capitale ante il 31 dicembre 2010.

La legge di Bilancio 207, inoltre, sostituisce con importanti conseguenze, il comma 7 dell'art.1, D.L. n. 201/2011 (testuale la nuova formulazione del comma 7: "il presente articolo si applica anche al reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria"), riconducendo nell'alveo dei criteri delle società di capitali l'individuazione della base di calcolo e dunque il "**patrimonio incrementale**."

Gli incrementi sono generalmente formati da:

- accantonamenti di utili a riserve diverse da quelle non disponibili;
- conferimenti in denaro versati dai soci;

Accantonamenti di utili

In merito agli **utili non distribuiti** e pertanto accantonati a patrimonio netto, per le società di persone è di sostanziale rilevanza il tenore dell'art. 2262 cc che riserva al socio il diritto alla riscossione degli utili, salvo diverso patto contrario, dopo l'approvazione del rendiconto di gestione; questo diritto all'incasso costituisce un debito della società verso il socio: un **aspetto problematico** per le società di persone è pertanto valutare la procedura di distribuzione della quota di utili che spetta al socio.

Va verificato se il socio abbia un diritto soggettivo a percepirla e, se sì, va valutato se tale diritto sia azionabile anche in contrasto con la diversa, e maggioritaria, volontà degli altri soci. Problema non da poco, per i frequenti contenziosi che causa. E, se si dimostrasse l'esistenza del diritto soggettivo del socio, egli, anche se detentore di quota di minoranza, potrebbe intentare una causa contro gli altri soci/amministratori che non intendano erogare alcuna ripartizione di utili o riserve.

Nello scenario normativo previsto per le **società di capitali** - cui, come detto si è ricondotti - si perviene agevolmente alla consolidata conclusione che il diritto del socio a percepire gli utili è mediato dalla decisione della collegialità dei soci (art. 2433c.c.). Quindi per il socio di capitali, la percezione dell'utile non è un diritto soggettivo automatico che assume efficacia dal momento in cui l'utile è realizzato e "ufficializzato" dall'approvazione del bilancio, ma un diritto che nasce a condizione che si formi una volontà maggioritaria.

Per le **società di persone**, ciò non vale.

L'art. 2262 invece afferma il diritto soggettivo per il socio di società di persone a percepire l'utile, condizionandolo solo alla circostanza che il **rendiconto sia stato approvato**. L'indirizzo della Cassazione al riguardo sembra univoco (sentenze n. 1240 del 17 febbraio 1996 e n. 4454 del 20 aprile 1995): una volta approvato il rendiconto, il socio matura un diritto soggettivo e automatico a percepire la propria quota dell'utile dell'esercizio, diritto non comprimibile dall'eventuale diversa volontà degli altri soci.

In conclusione, in ambito tributario l'eventuale accantonamento dell'utile distribuibile a patrimonio netto può essere soggetto a contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate poiché non può essere considerato definitivamente acquisito nel patrimonio sociale.

Conferimenti

Per quanto concerne i conferimenti, unica attenzione è che essi rilevano dal momento dell'incasso della società dal giorno in cui si perfeziona la rinuncia del credito.

Sterilizzazione della base di calcolo

La ulteriore rilevante novità introdotta dalla legge di Bilancio 2017 - con **decorrenza retroattiva** dall'esercizio 2016 - nella disciplina dell'ACE è una sterilizzazione della base di calcolo (invero novità per le società di persone) costituita dall'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni, rispetto a quanto risultante dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010; eventuali incrementi del patrimonio netto non hanno effetto ai fini della determinazione della base imponibile ACE fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni; il termine consistenze dovrebbe escludere dall'ambito applicativo eventuali svalutazioni o riprese di valore dei titoli.

La legge di Bilancio 2017 fissa le **aliquote del rendimento nozionale** per il 2018 (ottavo anno di vigenza della norma), riscrive la norma prevedendo che per l'ottavo anno di vigenza l'aliquota è fissata al 2,7%.

In sintesi, l'aliquota nei diversi esercizi è stata così stabilita:

Anno	Aliquota
(esercizio in corso al 31/12/...) 2011	3%
(esercizio in corso al 31/12/...) 2012	3%
(esercizio in corso al 31/12/...) 2013	3%
(esercizio in corso al 31/12/...) 2014	4%
(esercizio in corso al 31/12/...) 2015	4,5%

(esercizio in corso al 31/12/...) 2016	4,75%
(esercizio in corso al 31/12/...) 2017	2,3%
(esercizio in corso al 31/12/...) 2018	2,7%



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

PER EFFETTO DELLA LEGGE DI BILANCIO 2017 - 01 MARZO 2017

ACE: come cambia il calcolo del rendimento nozionale

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Roma e Milano

Cambiano le modalità di calcolo del rendimento nozionale del capitale ai fini dell'ACE - Aiuto alla crescita economica - per le imprese individuali e le società di persone. Si tratta di una delle novità introdotte dalla legge di Bilancio per il 2017: si passa, infatti, dal sistema di calcolo che assumeva, quale unica entità rilevante, il patrimonio netto civilistico ad una modalità di determinazione della base ACE simile a quella dei soggetti IRES. Con la conseguenza che il tasso di rendimento nozionale va applicato sulla differenza tra incrementi e decrementi patrimoniali.

La legge di Bilancio 2017 ha modificato la disciplina sull'**aiuto alla crescita economica (ACE)**. Sono cambiate, già dal **periodo d'imposta 2016**, le regole per il **calcolo dell'agevolazione**, soprattutto per le imprese individuali e le società di persone.

In pratica, per questi contribuenti in contabilità ordinaria, la disciplina diventa simile a quella prevista per i soggetti IRES, con la conseguenza che il tasso di rendimento nozionale (stabilito nella misura del 4,75% per il periodo d'imposta 2016) non va più applicato sull'intero patrimonio netto alla fine del periodo d'imposta, bensì sulla **differenza** tra incrementi e decrementi patrimoniali.

ACE per imprese individuali e società di persone

L'agevolazione è stata prevista, innanzitutto, le **società** e gli **enti IRES**, fiscalmente residenti - art. 73, comma 1, lettere a) e b), TUIR. Però, essa si applica anche al **reddito d'impresa di**

persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Per questi ultimi soggetti, il D.M. 14 marzo 2012 ha previsto che, ai fini del calcolo dell'agevolazione, si assume il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio anziché la variazione in aumento del capitale proprio, che rileva invece per gli altri soggetti.

Tale decreto, tuttavia, trova applicazione sino al 31 dicembre 2015, in quanto dal 2016, per le persone fisiche e le società di persone valgono le regole generali previste per tutti gli altri soggetti.

Nuove modalità di calcolo

Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale appositamente individuata alla **variazione in aumento** del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Con le modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2017, con effetto già dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, è stato disposto che dall'ottavo periodo d'imposta **l'aliquota percentuale** per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è fissata al **2,7%**.

In via transitoria, l'aliquota è stabilita nelle seguenti percentuali:

- 3% dal 2011 al 2013;
- 4% per il periodo di imposta 2014;
- 4,50% per il periodo 2015;
- 4,75% per il periodo 2016;
- 2,3% per il periodo 2017.

A titolo di cronaca, si ricorda che la norma, nella **versione originaria**, prevedeva che dal quarto periodo di imposta l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio era determinata con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio. In via transitoria, per il primo triennio di applicazione, l'aliquota è fissata al 3%.

Successivamente, con le modifiche apportate dalla **legge di Stabilità 2014**, si era incrementato in via progressiva il rendimento nozionale dal suddetto 3% al:

- 4% per il periodo di imposta 2014;
- 4,50% per il periodo 2015;
- 4,75% dal 2016.

Inoltre, era stato previsto che i soggetti che beneficiano della deduzione ACE determinavano l'acconto delle imposte sui redditi dovute per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e al 31 dicembre 2015 utilizzando l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio relativa al periodo d'imposta precedente.

Tornando alla **disciplina attuale**, la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

Il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito

dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano come **variazioni in aumento** i conferimenti in denaro nonché gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; come **variazioni in diminuzione**:

- le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;
- gli acquisti di partecipazioni in società controllate;
- gli acquisti di aziende o di rami di aziende.

Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento; quelli derivanti dall'accantonamento di utili a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate. I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

Con un'altra modifica introdotta dalla **legge di Bilancio 2017**, è stato disposto che per i soggetti diversi dalle **banche** e dalle imprese di **assicurazione**, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Per le **aziende** e le **società di nuova costituzione** si considera incremento tutto il patrimonio conferito.

Inoltre, sempre in base alle novità apportate dalla legge di Bilancio 2017, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015, per le persone fisiche e le società di persone, rileva, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

Si tratta di una norma che agevola il calcolo per i predetti soggetti, poiché evita agli stessi di dover ricostruire tutte le movimentazioni intervenute tra il 2010 (che costituisce il patrimonio netto di partenza per i soggetti IRES) e il 31 dicembre 2015.

Infatti, la differenza positiva tra le due entità di patrimonio costituisce per presunzione normativa il primo incremento agevolabile, cui sommare quelli intervenuti successivamente a partire dal periodo d'imposta 2016.

Da segnalare, infine, che la **determinazione dell'acconto** dovuto ai fini IRES relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni introdotte dalla Legge di bilancio 2017.

CON EFFETTI SULLA PIANIFICAZIONE - 09 MARZO 2017

Operazioni straordinarie: nuovi limiti al trasferimento delle eccedenze ACE

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Roma e Milano

Con la legge di Bilancio 2017 si registrano alcune novità ai fini dell'applicazione della disciplina sull'aiuto alla crescita economica - ACE, per il riporto delle perdite in occasione di operazioni straordinarie, fusioni e scissioni. In particolare, le novità vengono estese anche alle fusioni, scissioni, conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi. Si tratta di importanti limitazioni che, avendo effetto anche sul trasferimento dell'eccedenza ACE, impatteranno sulla pianificazione delle stesse operazioni straordinarie.

Intervenendo sulla disciplina sull'Aiuto alla crescita economica (ACE), la **legge di Bilancio 2017** ha apportato alcune importanti modifiche al riporto delle perdite in occasione di **operazioni straordinarie**.

In particolare, si modifica il regime della portabilità delle perdite in caso di operazioni straordinarie di società (fusione, scissione, conferimenti di attivo e scambi di azioni) sia nazionali sia estere. Inoltre, si prevede che:

- nei casi di **trasferimento aziendale**, la limitazione del riporto delle perdite si estende anche alle eccedenze di interessi indeducibili (oggetto di riporto in avanti) nonché alle eccedenze del rendimento nozionale, posto a base del calcolo della deduzione dal reddito, a titolo di ACE;
- in presenza di **crisi di impresa**, oltre alle perdite pregresse e di periodo agli interessi passivi, anche le eccedenze ACE riportabili in avanti non costituiscono sopravvenienze attive.

Riporto delle perdite ed eccedenze ACE

Il TUIR prevede che la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere portata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (art. 84, comma 1, **TUIR**).

Si tratta di una regola generale sulla quale è intervenuta la legge di Bilancio prevedendo che "la limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, [...], relativamente all'aiuto alla crescita economica".

L'art. 1, comma 4 richiamato prevede che la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi ovvero si può fruire di un credito d'imposta applicando alla suddetta eccedenza le aliquote IRPEF e IRES.

In pratica, con la modifica di cui si discute:

- viene **escluso il riporto** delle perdite nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni venga acquisita da terzi ed inoltre, entro un determinato periodo di tempo (due periodi successivi o anteriori rispetto al trasferimento), si modifichi l'attività effettivamente esercitata;
- si estende la **limitazione** dell'utilizzo delle perdite anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, relativamente agli interessi indeducibili, nonché alle eccedenze del rendimento nozionale posto a base del calcolo della deduzione dal reddito a titolo di ACE.

Sopravvenienze attive

Un seconda modifica interviene sulla disciplina delle sopravvenienze attive.

In particolare, la legge di Bilancio sostituisce il secondo periodo del comma 4-ter dell'art. 88 TUIR.

Sintetizzando, si prevede che, nell'ambito delle procedure che disciplinano la crisi dell'impresa, la **riduzione dei debiti** dell'impresa **non costituisce sopravvenienza attiva** non solo per la parte di deduzione che eccede le perdite, pregresse e di periodo (art. 84 TUIR), ma anche per l'eccedenza relativa all'ACE e per gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati indeducibili (art. 96, comma 4 **TUIR**).

Fusioni e scissioni societarie

Ulteriori novità si registrano per le operazioni societarie e, in particolare, per la riportabilità

delle perdite in occasione di **fusioni e scissioni**.

A tale proposito, prima di entrare nel merito delle modifiche introdotte, va ricordato che, secondo le vigenti disposizioni:

- in caso di **fusione**, il passaggio alla società incorporante o risultante dalla fusione delle quote di interessi passivi (ai sensi dell'art. 96, comma 4) non dedotte nei periodi antecedenti dalle società partecipanti alla fusione è limitato, subordinandolo di fatto alle stesse condizioni previste per il recupero delle perdite;
- per le **scissioni** si assiste al rinvio alle disposizioni contenute nell'art. 172, comma 7, TUIR in materia di fusione di società, norma che, come si dirà appresso, è stata oggetto di modifica.

Ciò premesso, la legge di Bilancio 2017:

- ha sostituito il quinto periodo del comma 7 dell'art. 172 TUIR in materia di fusione di società per tener conto, nel caso della portabilità in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante, delle perdite delle società che partecipano alla fusione, delle modifiche apportate in materia di ACE di cui si è detto nei paragrafi precedenti; di fatto, la modifica interviene per dichiarare la **limitazione** del passaggio alla società incorporante o risultante dalla fusione, delle eventuali eccedenze di ACE;
- ha aggiunto al comma 10 dell'art. 173 TUIR, in materia di scissione di società, il riferimento agli interessi indeducibili (art. 96, comma 4), nonché l'eccedenza relativa all'ACE, al fine di coordinare la vigente disciplina con le nuove disposizioni;
- ha esteso le novità di cui ai due punti precedenti anche alle fusioni, scissioni conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti società di **Stati membri diversi**.

In merito a quest'ultimo aspetto, va evidenziato che sono state integrate le norme contenute nell'art. 181, comma 1 TUIR in materia di perdite fiscali che fanno rinvio alla citata disciplina prevista per i casi di fusione ex art. 172, comma 7.

AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA - 09 DICEMBRE 2016

Legge di Bilancio 2017, ACE: nuove modalità di calcolo per i soggetti IRPEF

di Christian Montinari e Anna Silvia Tinelli - DLA Piper

La legge di Bilancio 2017 estende anche ai soggetti IRPEF il metodo di calcolo dell'ACE previsto per i soggetti IRES. La previsione, che opera a partire dal periodo successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015 - quindi già dal 2016, garantisce una neutralità di trattamento rispetto alla forma giuridica. Fino all'attuale modifica, tali soggetti calcolavano la deduzione sull'intero patrimonio netto di fine esercizio considerando anche la parte formatasi fino al 2010 nonché talune riserve, come quelle di rivalutazione, che non derivavano da effettivi apporti di risorse (utili trattenuti o aumenti di capitale). Un metodo che spesso generava deduzioni elevate a fronte di una scarsa o nulla ricapitalizzazione da parte dell'imprenditore.

L'aiuto alla crescita economica - ACE (introdotto dall'art. 1, D.L. n. 201/2011) è una misura volta a stimolare lo **sviluppo economico** e la **patrimonializzazione** delle imprese mediante la riduzione dell'imposizione dei redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio. L'obiettivo principale della disciplina è, quindi, quello di favorire il riequilibrio patrimoniale delle stesse aziende e la loro competitività riducendo la disparità fiscale esistente tra le imprese che si finanziano con capitale proprio e le imprese che si finanziano mediante ricorso al debito.

L'art. 1, comma 2, D.L. n. 201/2011 consente una **deduzione dal reddito complessivo** di un **"rendimento nozionale"** ottenuto moltiplicando gli aumenti di capitale proprio per un coefficiente di rendimento nozionale prestabilito.

L'agevolazione presenta alcune **analogie applicative** con la **Dual Income Tax (DIT)**, introdotta con il D.Lgs. n. 466/1999, anche se quest'ultima applicava un'aliquota agevolata sugli incrementi patrimoniali mentre l'ACE prevede una detassazione del loro rendimento nozionale.

Sotto il **profilo soggettivo** l'ACE trova applicazione nei confronti di:

- società ed enti residenti (art. 73, comma 1, lettere a-b, TUIR);
- società ed enti non residenti di cui (art. 73, comma 1, lettera d), con riguardo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato Italiano;
- soggetti IRPEF in regime di contabilità ordinaria che esercitano attività d'impresa.

Da un punto di vista applicativo:

a) per i **soggetti IRES** il capitale proprio rilevante ai fini ACE è rappresentato dall'incremento rispetto al patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, con esclusione dell'utile di esercizio. L'incremento di capitale proprio cui applicare il rendimento nozionale è, pertanto, costituito dalla somma algebrica degli **incrementi** rappresentati da:

- utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;
- conferimenti in denaro a partire dalla data del versamento.
- riclassificazione di accantonamenti a riserve disponibili a seguito del venir meno della condizione di indisponibilità.

e dei **decrementi** rappresentati da riduzioni del patrimonio netto effettuate a qualsiasi titolo a favore dei soci (distribuzione di utili, assegnazioni in natura, etc.).

b) per i **soggetti IRPEF**, la deduzione è commisurata al patrimonio netto al termine di ciascun esercizio.

La legge di Stabilità 2014 è intervenuta sulle modalità di **determinazione del rendimento nozionale**, incrementando il coefficiente di remunerazione ordinaria del capitale investito dal 3% al 4% per il periodo d'imposta 2014, al 4,5% per il 2015 e al 4,75% per il 2016.

Una seconda importante modifica ha poi riguardato la possibilità per i soggetti IRES e IRPEF di poter trasformare le **eccedenze ACE** in un credito d'imposta da utilizzare in compensazione del debito IRAP, in 5 quote annuali di pari importo.

Quali novità dal 2017?

La legge di Bilancio per il 2017 apporta una serie di modifiche alla disciplina in materia di ACE, con decorrenza, in taluni casi (in deroga all'art. 3 dello Statuto del Contribuente), anticipata al periodo d'imposta 2016.

Leggi anche [Legge di Bilancio 2017, ACE: beneficio ridotto dal 2017](#)

Riduzione del coefficiente di remunerazione ordinaria

In primo luogo, si prevede una riduzione del coefficiente di remunerazione ordinaria del capitale investito dal 4,75% del 2016 al **2,3% per il periodo d'imposta 2017** per poi risalire al 2,7% a decorrere dal periodo d'imposta 2018.

Disposizione anti-elusiva

Per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, è stata introdotta una nuova disposizione anti-elusiva che neutralizza l'effetto dell'ACE fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e ad altri strumenti finanziari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Questa disposizione, **disapplicabile mediante interpello**, trova applicazione **già dal 2016** e mira a garantire che gli aumenti di capitale derivanti dai soci dell'impresa siano effettivamente investiti nell'attività produttiva.

Il legislatore ha, quindi, voluto sterilizzare la base ACE generata da patrimonializzazioni volte esclusivamente a sfruttare il beneficio fiscale senza concretamente incrementare il capitale proprio utilizzato ai fini aziendali.

Estensione del metodo di calcolo dell'ACE

Una seconda importante modifica apportata dalla legge di Bilancio 2017 è rappresentata dall'estensione del metodo di **calcolo dell'ACE** previsto per i soggetti IRES **anche ai soggetti IRPEF**.

Tale disposizione, operante a partire dal periodo successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015, garantisce una **neutralità di trattamento** rispetto alla forma giuridica. Per la determinazione del rendimento nozionale si dovrà tenere conto anche della differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010.

Come precedentemente rilevato, tali soggetti fino all'attuale modifica calcolavano la deduzione sull'intero patrimonio netto di fine esercizio considerando anche la parte formatasi fino al 2010 nonché talune riserve, come quelle di rivalutazione, che non derivavano da effettivi apporti di risorse (utili trattenuti o aumenti di capitale). Questo metodo spesso generava deduzioni elevate a fronte di una scarsa o nulla ricapitalizzazione da parte dell'imprenditore.

Eccedenze ACE

In terzo luogo, la legge di Bilancio per il 2017 introduce anche una serie di modifiche del TUIR estendendo le limitazioni previste in caso di fusioni e scissioni domestiche (articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, Tuir) o transfrontaliere (art. 181, comma 1) e cessione di partecipazioni (art. 84, comma 3) anche alle eccedenze ACE.

In particolare a decorrere dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016:

- in caso di **fusioni o scissioni domestiche o transfrontaliere**, così come previsto per la riportabilità delle perdite fiscali e interessi passivi eccedenti quelli deducibili, le eccedenze ACE potranno essere portate in diminuzione dal reddito della società risultante dall'operazione straordinaria nella misura in cui siano verificati la sussistenza del c.d. presupposto di "vitalità" della società e il rispetto del limite del patrimonio netto contabile.
- nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le eccedenze ACE venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state conseguite, viene esclusa la riportabilità in avanti delle eccedenze ACE.

Super-ACE

Infine, per completare la lista delle modifiche riguardanti l'ACE, la nuova legge abroga la norma che prevedeva un incremento del 40% (c.d. super-ACE) nei casi di incrementi di capitale proprio operati da società con azioni in mercati regolamentati.



Se vuoi saperne di più e approfondire le tematiche relative ai bilanci prova **Sistema Bilancio e reddito impresa** l'innovativa **soluzione integrata, aggiornata** in tempo reale per sapere come redigere il bilancio in maniera corretta.

Sistema Bilancio e reddito d'impresa: tutto il valore di cui hai bisogno!

MENO APPEAL PER L'AGEVOLAZIONE - 28 NOVEMBRE 2016

Legge di Bilancio 2017, ACE: beneficio ridotto dal 2017

di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

L'agevolazione ACE - Aiuto alla Crescita Economia perde appeal: il disegno di legge di legge di Bilancio per l'anno 2017 individua l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio nella misura del 2,3 per cento per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017. L'aliquota aumenta al 2,7 per cento nel periodo d'imposta successivo. Viene, inoltre, prevista una disposizione anti-elusiva, per evitare che siano agevolate quelle società che utilizzano le somme derivanti dalla ricapitalizzazione per investimenti finanziari in titoli e, dunque, senza reimpiegare i mezzi propri in effettive attività produttive.

Il disegno di **legge di Bilancio 2017** interviene sul dettato dell'art. 1, D.L. n. 201/2011, che disciplina l'Aiuto alla Crescita Economica (**ACE**), riducendone il beneficio che le società di capitali possono trarre dall'agevolazione.

Infatti, in tema sul **rendimento nozionale** del nuovo capitale proprio - che deve essere valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale individuata dalla norma (art. 1, comma 3, D.L. n. 201/2011) alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 - il legislatore modifica le **aliquote percentuali**:

- dall'ottavo periodo d'imposta (**2018**) l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è pari al **2,7%** (in luogo della vigente previsione secondo la quale dal settimo periodo di imposta l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è determinata con decreto ministeriale);

- **in via transitoria**, per il primo triennio di applicazione, l'aliquota è fissata al **3%**; per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, al 31 dicembre 2015, al 31 dicembre 2016 e al 31 dicembre 2017 l'aliquota è fissata, rispettivamente, al 4%, al 4,5% e al 4,75% e al **2,3%**.

Periodo d'imposta in corso al	Aliquota
31 dicembre 2016	4,75%
31 dicembre 2017	2,3%

Disposizione antielusiva

Viene, inoltre, prevista una disposizione antielusiva che intende evitare che siano agevolate quelle società che utilizzano le somme derivanti dalla ricapitalizzazione per investimenti finanziari in titoli e, dunque, senza reimpiegare i mezzi propri in effettive attività produttive.

Si dispone, infatti, che per i soggetti diversi dalle banche o dalle imprese di assicurazione, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

In **deroga** a quanto disposto dall'art. 3 dello Statuto per la tutela dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), la disposizione antielusiva si applica a decorrere **dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso alla data del **31 dicembre 2015** (per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dal 2016, quindi hanno **riflesso nel modello UNICO SC 2017**). Pertanto, tale previsione - avendo effetto retroattivo - colpisce anche gli investimenti che gli enti in questione hanno già effettuato nel corso del 2015.

Regole ACE anche per persone fisiche

Viene inoltre stabilito che le regole ACE previste per le società di capitali si applicano anche al **reddito d'impresa delle persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice** in regime di contabilità ordinaria, eliminando così il riferimento ai criteri indicati nel D.M. 14 marzo 2012, secondo i quali rileva non l'incremento del patrimonio netto, ma il suo stock alla chiusura del periodo d'imposta.

Anche tale modifica trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015.

Calcolo dell'acconto IRES

Ai fini del calcolo dell'acconto IRES relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 2017) occorre considerare quale imposta del periodo precedente (i.e. 2016) quella che si sarebbe determinata applicando le "nuove" aliquote del rendimento nozionale.

DICHIARAZIONI FISCALI 2017 - 06 FEBBRAIO 2017

L'ACE nel nuovo modello Redditi SC 2017

di Gianfranco Mingione - Esperto fiscale

Il nuovo modello Redditi SC 2017 recepisce le novità della legge di Bilancio 2017: in particolare, trovano spazio nel modello dichiarativo le modifiche alla disciplina per gli aiuti alla crescita economica - ACE delle società di capitali. Confermata la proroga delle agevolazioni fiscali per le spese di riqualificazione energetica e per quelle relative a interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche, nonché il nuovo credito d'imposta per gli investimenti in favore di tutti gli istituti del sistema nazionale di istruzione. Estesi i termini per optare per la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni posseduti alla data del 1° gennaio 2017.

Sono molteplici le novità normative accolte nelle nuove istruzioni e nel [modello Redditi 2017 Società di Capitali](#), approvato dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 31 gennaio 2017. Nel dettaglio, sono state recepite le modifiche alla disciplina per **aiuti alla crescita economica** delle società di capitali introdotte dalla legge di Bilancio 2017.

Leggi anche [Pronto il modello Redditi 2017 SC](#)

È stata confermata la proroga delle agevolazioni fiscali per le spese di **riqualificazione energetica** e per quelle relative a interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche, nonché il nuovo credito d'imposta per gli investimenti in favore di tutti gli istituti del sistema nazionale di istruzione.

Sono stati inoltre estesi i termini per le società che per la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni posseduti alla data del 1° gennaio 2017.

ACE nel quadro RS

L'**aiuto alla crescita economica - ACE**, introdotto dal decreto Salva Italia (art. 1, D.L. n. 201/2011) per incentivare il finanziamento delle piccole e medie imprese mediante capitale proprio, consente infatti alle stesse di dedurre dal reddito imponibile la parte che deriva dal rendimento nozionale di nuovo capitale proprio.

Per le società di capitali, il rendimento del capitale si determina applicando un'**aliquota percentuale** all'incremento del capitale rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010.

Il prossimo modello di dichiarazione accoglie le variazioni apportate dalla **legge di Bilancio 2017** (legge n. 232/2016), che ha drasticamente **ritoccato al ribasso l'aliquota**.

Infatti, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 per la determinazione dell'ACE si applicherà **l'aliquota del 4,75%**.

Ma già dal 2017, è, invece prevista la **riduzione al 2,3%**.

Dal 2018 l'aliquota sarà quindi pari al **2,7%**.

Anno	2015	2016	2017	2018
Aliquota	4,5%	4,75%	2,3%	2,7%

Come disposto dalla legge di Bilancio 2017, per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenza dei titoli e dei valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultati dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Tale disposizione, di natura **antielusiva e disapplicabile mediante interpello**, trova applicazione già dal 2016 e mira a garantire che gli aumenti di capitale derivanti dai soci dell'impresa siano effettivamente investiti nell'attività produttiva.

Nota bene

La disciplina ACE, originariamente prevista per i soggetti IRES, è stata inoltre estesa, a partire dal 2016, anche alle ditte individuali e alle società di persone, indipendentemente dall'esercizio dell'opzione per l'IRI (imposta sul reddito delle imprese).

Per calcolare la deduzione spettante sarà necessario compilare nell'apposito prospetto, i **righi**

RS113 e seguenti.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Incremento società quotata	Riduzioni	Differenz
	1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	
	RS113		Patrimonio netto	Minor importo	Rendime
			6	7	8
			,00	,00	4,5%
			Codice fiscale		Rendimento di
			9		10
	Eccedenza progressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza rip
	11	12	13	14	15
	,00	,00	,00	,00	
	RS114		Maggiorazione società di comodo		
			1	2	3
			,00	,00	
	Elementi conoscitivi				
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 si	
1	2	3	4	5	
	,00	,00	,00		
RS115		Conferimenti col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 si	
		6	7	8	
		,00	,00	,00	
		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi col. 12 si	
		10	11	12	
		,00	,00	,00	

Le altre novità del quadro RS

Debutta in dichiarazione il c.d. **School bonus**, il credito d'imposta per le erogazioni liberali in denaro destinate agli investimenti in favore di tutti gli istituti del sistema nazionale di istruzione, per la realizzazione di nuove strutture scolastiche, la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti e per il sostegno a interventi che migliorino l'occupabilità degli studenti.

Il credito spetta nella misura:

- del 65% per le erogazioni effettuate nel 2016 e 2017;
- del 50% per quelle disposte nel 2018.

L'importo massimo ammesso all'agevolazione fiscale è pari a 100mila euro per ciascun periodo d'imposta. Il credito d'imposta deve essere ripartito in tre quote annuali di pari importo.

Per fruire del bonus bisognerà compilare il **rigo RS252**.

Credito d'imposta per le erogazioni liberali a sostegno della scuola (School bonus)	RS252	Residuo precedente dichiarazione	Credito maturato periodo d'imposta 2016	Credito maturato periodo d'imposta 2017	Credito maturato periodo d'imposta 2018	Credito ri
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	

È stata disposta fino al 31 dicembre 2017 la proroga dell'agevolazione fiscale che consente di detrarre dall'imposta lorda il 65% delle spese relative a interventi di **riqualificazione energetica degli edifici**.

Per gli interventi relativi alle parti comuni degli edifici condominiali o che interessano tutte le unità immobiliari del singolo condominio l'agevolazione è invece prorogata fino al 31 dicembre 2021. Gli interventi che interessano l'involucro dell'edificio e quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica beneficiano di una maggiore percentuale di detrazione.

Nello specifico, per fruire della detrazione, bisognerà utilizzare il prospetto dedicato, compilando uno o più righe da **RS80** a **RS87** (in base al numero degli interventi effettuati).

Nel rigo **RS88** andrà invece indicato l'importo totale.

Spese di riqualificazione energetica (Art. 1, commi da 344 a 349, legge 296/2006)	Interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti							
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS80	Anno	Tipo	Totale spesa	Spesa sostenuta	Detrazione	Rate annuali	Rata n.	Importo
RS81			,00	,00	,00			
RS82			,00	,00	,00			
RS83			,00	,00	,00			
RS84			,00	,00	,00			
RS85			,00	,00	,00			
RS86			,00	,00	,00			
RS87			,00	,00	,00			
RS88	Totale							

Sono stati estesi i termini anche per avvalersi dell'agevolazione per le spese per **interventi** effettuati su edifici ricadenti nelle **zone sismiche**. Le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2021, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la data di entrata in vigore della legge n. 232/2016, potranno usufruire della detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50%, ripartita in cinque quote annuali di pari importo.

Qualora dalla realizzazione dei precedenti interventi derivi una **riduzione del rischio sismico** che determini il passaggio

- a una classe di rischio inferiore, la detrazione spetta nella misura del 70% della spesa sostenuta o del 75%, se gli interventi sono realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali.
- a due classi di rischio inferiori, la detrazione spetta nella misura dell'80% della spesa sostenuta o dell'85%, se gli interventi sono realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali.

Nel dettaglio, nei righe da **RS150** e **RS151** andrà riportato l'importo della spesa, l'anno in cui è stata effettuata, e il codice fiscale del soggetto che ha sostenuto la stessa. Nel rigo **RS152** andrà riportata la somma totale detraibile. Nei righe da **RS153** e **RS154**, andranno infine indicati i dati catastali degli immobili.

Spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche	Anno								Tipo								Codice fiscale								Totale																																																																											
	1	2	3	4	5	6	7	8	1	2	3	4	5	6	7	8	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11																																																																									
RS150	Spesa sostenuta								Detrazione								Rata								Importo rata																																																																											
RS151	,00								,00																,00																																																																											
RS152	Totale																																																																																																			
Altri dati																																																																																																				
RS153	N. d'ordine immobile				Codice comune				T/U				Sez. Urb./Comune catast.				Foglio				Particella				Subd																																																																											
RS154																																																																																																				
RS155	CONDUTTORE (estremi registrazione contratto)																DOMANDA ACCATASTAMENTO																																																																																			
	N. d'ordine immobile		Condominio		Data		Serie		Numero e suffonumero		Cod. Ufficio Ag. Entrate		Data		Numero		R		Ag		9																																																																															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100

Nel quadro RQ la rivalutazione beni di impresa

Tra le novità contenute nel quadro RQ, rientra invece la proroga della possibilità di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni posseduti alla data del 1° gennaio 2016 (o del 1° gennaio 2017).

Il valore delle partecipazioni e dei terreni deve risultare da un'apposita **perizia giurata di stima** redatta da professionisti abilitati entro il termine, rispettivamente del 30 giugno 2016 (o 30 giugno 2017).

Sarà necessario a tal fine versare un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura unica dell'8%, entro rispettivamente il 30 giugno 2016 (o il 30 giugno 2017).

Le operazioni relative alla rideterminazione del valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola, andranno riportate nei righi **RQ58** e **RQ59**.

Le operazioni relative alla rideterminazione del valore della partecipazioni, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati andranno invece inserite nei righi **RQ60** e **RQ61**.

SEZIONE XVII		Valore del terreno		Imposta		Rideterminazione		Versamento cumulo			
Imposte sostitutive sulla rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni (art. 7, D.L. n. 70/2011, conv. L. n. 106/2011)	RQ58	1	.00	3	.00	4		5			
	RQ59	1	.00	3	.00	4		5			
		Valore della partecipazione		Aliquota		Imposta		Rideterminazione		Versamento cumulo	
	RQ60	1	.00	2		3	.00	4		5	
	RQ61	1	.00	2		3	.00	4		5	

DICHIARAZIONI FISCALI 2017 - 20 FEBBRAIO 2017

Redditi SP 2017: come gestire l'agevolazione ACE

di Federico Lozzi - Dottore commercialista in Torino e Milano

Il modello Redditi 2017 Società di persone ha recepito le novità introdotte dalla legge di Bilancio per il 2017, che hanno modificato le modalità di determinazione dell'ACE riconosciuta alle imprese individuali, alle società in nome collettivo e a quelle in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, equiparandole a quelle previste per le società di capitali e per gli enti commerciali. Le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015: interessano, pertanto, il modello Redditi 2017 per l'anno d'imposta 2016.

La legge di Bilancio 2017 (art. 1, comma 552) ha apportato un'importante modifica all'art. 1, comma 7, del D.L. n. 201/2011 (Aiuto alla crescita economica - ACE), eliminando il richiamo alle modalità di determinazione dell'agevolazione stabilite dal D.M. 14 marzo 2012 ed equiparando le modalità stabilite per le società di capitali e per gli enti commerciali alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice in regime di **contabilità ordinaria**.

Le nuove disposizioni si applicano dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2015** e, quindi, interessano il **modello Redditi 2017** per l'anno d'imposta 2016.

Legge di Bilancio 2017 - Novità per società di persone

Base di calcolo ACE

Modalità previste per le società di capitali

Rendimento nozionale

4,75% per il 2016

2,3% per il 2017

Sterilizzazione della base ACE

Incrementi di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	,00	2	,00	3	,00	4	
RS45	Patrimonio netto				Minore importo		Rendimento	
Codice fiscale	5	,00	6	,00	4,75% ⁷	Rendimenti totali		
8	Rendimento attribuito		9		,00	10		

In **colonna 1** del rigo **RS45** deve essere indicata la somma tra

- gli incrementi di capitale proprio rilevati nel **periodo d'imposta 2016**, determinati con le regole **valide per i soggetti IRES**
- l'importo dato dalla differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

Per quanto riguarda il dato da indicare in colonna 1 del rigo RS45 si ritiene che

- il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 debba comprendere anche l'utile d'esercizio 2015 che, pertanto, non dovrà essere ricompreso tra gli incrementi patrimoniali del 2016
- se la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 è negativa, il valore da assumere è pari a zero.

Su tali aspetti sono attesi chiarimenti di fonte ufficiale.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	,00	2	,00	3	,00	4	
RS45	Patrimonio netto				Minore importo		Rendimento	
Codice fiscale	5	,00	6	,00	4,75% ⁷	Rendimenti totali		
8	Rendimento attribuito		9		,00	10		

In **colonna 2** del rigo **RS45** deve essere indicato l'importo dei decrementi del capitale proprio rilevati nel periodo d'imposta 2016, determinati con le regole **valide per i soggetti IRES**.

In **colonna 3** del medesimo rigo deve essere indicato l'ammontare relativo agli incrementi registrati nel **periodo 2011-2016**, rispetto a quanto risulta dal **bilancio al 31 dicembre 2010**, riferiti:

- agli acquisti di titoli e valori mobiliari (novità introdotta dalla legge n. 232/2016);
- agli acquisti di partecipazioni in società controllate;
- agli acquisti di aziende o di rami di aziende;
- ad altre operazioni individuate da disposizioni aventi finalità antielusive (conferimenti in denaro effettuati a favore di società controllate o società "sorelle", conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti ma controllati da soggetti residenti, conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti localizzati in Stati a fiscalità privilegiata, a crediti da finanziamento nei confronti di società appartenenti al medesimo gruppo).

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	,00	2	,00	3	,00	4	
RS45	Patrimonio netto				Minore importo		Rendimento	
Codice fiscale	5	,00	6	,00	4,75% ⁷	Rendimenti totali		
8	Rendimento attribuito		9		,00	10		

In **colonna 5** del rigo **RS45**, deve essere indicare l'importo del **patrimonio netto risultante**

dal bilancio dell'esercizio al 31 dicembre 2016, comprensivo dell'utile o della perdita dell'esercizio.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Elementi conoscitivi				
	Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 ster
RS46	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 ster
	6	7	8	9	
		,00	,00	,00	
		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 ster
	10	11	12	13	
	,00	,00	,00		

Atteso che è prevista la possibilità, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212 del 2000 (**Statuto dei diritti del contribuente**), di interpellare l'Amministrazione finanziaria al fine di dimostrare che, in relazione alle disposizioni con finalità antielusive, le operazioni effettuate non comportano duplicazioni dell'agevolazione, qualora non sia stata presentata l'istanza di interpello o sia stata presentata ma la risposta pervenuta non sia stata **positiva**, è possibile fruire ugualmente dell'agevolazione ACE indicando nel **rigo RS46** una serie di dati e informazioni, da considerarsi quale set minimo di elementi conoscitivi che devono essere portati a conoscenza dell'Agenzia delle Entrate.