



Venerdì 09/12/2016

La nuova IRI (Imposta sul Reddito d'Impresa): sintesi della novità e analisi di convenienza

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

La Legge di Bilancio 2017 definitivamente approvata il 6 dicembre 2016 prevede un nuovo art. 55-bis del Tuir, che regola l'Imposta sul Reddito d'Impresa (IRI).

L'IRI è una imposta "opzionale" alla quale potranno aderire gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria e anche dalle società a responsabilità limitata trasparenti.

L'IRI è un'imposta sostitutiva dell'IRPEF che si applica con l'aliquota prevista per l'IRES (24% dal periodo d'imposta 2017) sulla quota di utili non distribuiti e quindi trattenuti presso l'impresa.

L'opzione per aderire al regime IRI dura cinque periodi d'imposta, è rinnovabile e dev'essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione.

Per impedire fenomeni di doppia imposizione, le riserve formatesi con utili di esercizi ante opzione e quindi già stati tassati secondo le regole IRPEF ordinarie, in sede di prelevamento non avranno alcun effetto sull'applicazione dell'IRI.

Le perdite d'impresa maturate in regime di IRI saranno computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza negli stessi, senza alcun vincolo temporale.

Nulla cambia ai fini previdenziali: la base imponibile per la determinazione dei contributi dovuti non deve tenere conto del reddito determinato ai fini IRI ma dell'intero reddito d'impresa conseguito dall'impresa (come avviene in caso di mancata opzione).

L'IRI è un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e quindi, in caso di opzione, le detrazioni IRPEF comprese quelle per familiari e per il versamento di contributi previdenziali obbligatori) saranno limitate alla quota di reddito che continuerà ad essere assoggettato ad IRPEF.

L'intento della norma, come emerge espressamente nella relazione illustrativa del disegno di legge, è quello di armonizzare il sistema tributario mediante un trattamento fiscale uniforme tra le imprese individuali e le società di persone (assoggettate all'IRPEF - imposta progressiva) e le società di capitali assoggettate all'IRES (imposta fissa al 24% dal periodo d'imposta 2017). L'IRI premia inoltre la crescita e lo sviluppo delle attività produttive mediante il reinvestimento degli utili all'interno delle piccole e medie imprese in regime di contabilità ordinaria.

Attenzione però perché l'IRI potrebbe non essere sempre vantaggiosa e in alcuni casi potrebbe comportare un aggravio della tassazione in capo all'imprenditore.

Come già anticipato, trattandosi di imposta sostitutiva dell'IRPEF, l'assoggettazione del reddito all'IRI potrebbe infatti compromettere la capienza del reddito imponibile IRPEF ai fini dell'integrale recupero di oneri deducibili (quali per esempio i contributi previdenziali obbligatori) o di detrazioni (per spese detraibili,



ristrutturazioni edilizie, risparmio energetico, ...).

Infine, le imprese attualmente in contabilità semplificata, dovranno tener conto anche dei maggiori oneri derivanti dal passaggio al regime ordinario. In questi casi dovrà anche essere considerata l'altra novità prevista dalla Legge di Bilancio 2017 che introduce il principio di cassa ai fini della tassazione dei redditi delle cosiddette "imprese minori" assoggettate a contabilità semplificata (art. 66 del Tuir; art. 5-bis, comma 1-bis, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; art. 18, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Anche se l'opzione andrà esercitata in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2017, è opportuno esaminare in anticipo gli effetti che l'opzione IRI potrebbe comportare, tanto più per quei soggetti che si trovano in regime "semplificato" e potrebbero decidere di passare all'ordinario già dal 1° gennaio 2017.

Per una prima valutazione di quelli che potrebbero essere gli effetti principali, abbiamo realizzato un foglio di calcolo Analisi di convenienza IRI-IRPEF 2017. Il foglio di calcolo stima il carico fiscale sulla base delle aliquote IRPEF 2017, confrontando l'ipotesi di opzione per l'IRI a quella di mantenimento del regime ordinario.

Il software consente inoltre di determinare in automatico:

- il punto di equilibrio; e quindi di determinare l'ammontare di utili prelevabili per arrivare ad una identica tassazione sia in caso di applicazione del regime ordinario IRPEF che in caso di applicazione dell'IRI;
- la miglior tassazione possibile; e quindi di determinare l'ammontare di utili prelevabili in grado di garantire il massimo risparmio possibile, applicando il regime dell'IRI rispetto al regime di tassazione ordinario IRPEF.

Il testo della legge

547. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) all'articolo 23, comma 1, lettera g), dopo le parole: «non residenti» sono aggiunte le seguenti: «, nonché quelli di cui all'articolo 55-bis, comma 1, secondo periodo»;
- b) dopo l'articolo 55 è inserito il seguente: «Art. 55-bis. - (Imposta sul reddito d'impresa) - 1. Il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, determinato ai sensi del presente capo, è escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con l'aliquota prevista dall'articolo 77. 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. 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. 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. 4. Gli imprenditori e le società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo. L'opzione ha durata pari a cinque periodi d'imposta, è rinnovabile e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione. 5. L'applicazione del presente articolo esclude quella dell'articolo 5 limitatamente all'imputazione e alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione. 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»;

c) all'articolo 116: 1) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Opzioni per le società a ristretta base proprietaria»; 2) dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: «2-bis. In alternativa a quanto disposto dai commi 1 e 2, le società ivi previste possono esercitare l'opzione per l'applicazione del regime di cui all'articolo 55-bis. Gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che esercitano l'opzione di cui all'articolo 55-bis si considerano equiparati alle somme di cui al comma 3 dello stesso articolo».

548. Per i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'articolo 55-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dal comma 547 del presente articolo, l'ammontare del contributo annuo dovuto dai soggetti di cui all'articolo 1 della legge 2 agosto 1990, n. 233, è determinato senza tenere conto delle disposizioni di cui al citato articolo 55-bis.

549. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 84, comma 3, alinea, dopo il secondo periodo è inserito il seguente: «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 decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica»;

b) all'articolo 88, comma 4-ter, il secondo periodo è sostituito dal seguente: «In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico»;

c) all'articolo 172, comma 7, il quinto periodo è sostituito dal seguente: «Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4



dell'articolo 96 del presente testo unico, nonché all'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214»;

d) all'articolo 173, comma 10, dopo le parole: «Alle perdite fiscali» sono inserite le seguenti: «, agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico, nonché all'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214»;

e) all'articolo 181, comma 1, dopo le parole: «le perdite fiscali» sono inserite le seguenti: «, l'eccedenza di interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico, nonché l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214,».