

OPZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI- 27 MAGGIO 2017 ORE 06:00

Chance IRI alla prova della convenienza

Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima Giuseppe Lo Presti - Loconte & Partners

L'opzione IRI potrà essere esercitata nella dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 2017. La manifestazione di volontà avviene a posteriori, consentendo ai soggetti interessati di valutarne la convenienza nel corso dell'anno, con riferimento a quelle che sono le operazioni concretamente effettuate. Una volta esercitata, l'opzione vincolerà il contribuente per un quinquennio. Uno dei primi aspetti da valutare riguarda la tenuta della contabilità ordinaria da parte dell'impresa: l'adozione del regime di contabilità ordinaria implica di certo una maggiore onerosità in termini di costi.

Una delle novità più importanti contenute nella legge di Bilancio per il 2017 riguarda l'introduzione dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI).

I soggetti che si devono interrogare sulla convenienza o meno di esercitare l'opzione per la nuova imposta, sono tutti i **soggetti IRPEF** (imprese individuali e società di persone) che adottano il regime di **contabilità ordinaria**. Tale requisito è indispensabile, in quanto per la determinazione del tributo è essenziale la contabilizzazione dei prelievi degli utili e delle riserve da parte del titolare dell'impresa o dei soci della società di persone (art. 55-*bis*, comma 1, TUIR).

Consulta il [Dossier IRI e ACE](#)

È proprio questo uno dei primi aspetti in relazione al quale occorrerebbe valutare la convenienza per l'applicazione del regime, dato che la tenuta di una contabilità ordinaria da parte dell'impresa, implicherebbe di certo una maggiore onerosità in termini di costi.

Inoltre, dato che il regime in questione dispone il **superamento del regime di trasparenza** tipico delle società di persone, di cui all'art. 5 TUIR, la disposizione normativa modifica l'art. 116 TUIR, introducendo il nuovo comma 2-*bis* e consentendo anche alle società a responsabilità limitata a ristretta base societaria la possibilità di optare per tale regime. Naturalmente, affinché possa risultare applicabile, nella compagine societaria devono risultare solo soci persone fisiche, in numero non superiore a 10.

Società a responsabilità limitata

Compagine societaria	Opzione IRI
- 3 soci persone fisiche	Esercitabile
- 1 socio persona fisica	Non esercitabile
- 1 socio società di capitali	Non esercitabile

Si tratta, dunque, di un regime opzionale, per il quale si può propendere in sede di compilazione

della dichiarazione dei redditi relativa alla prima annualità in cui si intende applicare il nuovo regime (quindi modello **Redditi 2018** se si intende applicarlo già per il 2017).

La manifestazione di volontà avviene, dunque, a posteriori, consentendo al soggetto interessato di valutarne la convenienza nel corso d'anno, con riferimento a quelle che sono le operazioni concretamente effettuate. Una volta esercitata, l'opzione vincolerà il contribuente per un quinquennio.

Si tratta, inoltre, di una **imposta** che potremmo definire anche "**duale**" in quanto, è doveroso procedere alla separazione tra:

- la "tassazione dell'impresa", che avviene applicando una imposta proporzionale (con aliquota pari al 24%),
- la tassazione del "socio - imprenditore", operata sulla base delle aliquote IRPEF progressive.

Si comprende bene come il beneficio derivante dall'esercizio dell'opzione, che il contribuente è chiamato a valutare in termini di propria convenienza, si traduca nella differenza percentuale tra l'aliquota IRI del 24% e l'aliquota IRPEF propria di ciascun socio-imprenditore.

Quindi, ad esempio, se nei confronti della persona fisica si rendesse applicabile una tassazione ai fini IRPEF con aliquota del 43% e, allo stesso tempo, l'impresa realizzi utili di importo rilevante, l'opzione IRI consentirebbe istantaneamente un notevole **risparmio di imposta**.

In tal caso, infatti, verrebbe meno l'applicazione del principio di trasparenza di cui all'art. 5 TUIR, vale a dire, l'imputazione immediata del reddito in capo ai soci. Il beneficio, però, non riguarderà in maniera indistinta tutto il reddito, bensì soltanto quello che si è venuto a formare sfruttando gli utili conseguiti a decorrere dal periodo d'imposta nel quale è stata esercitata l'opzione.

In pratica, si considera esistente una **presunzione di formazione nel tempo delle riserve**, per cui occorrerà azzerare prioritariamente le riserve esistenti alla chiusura dell'ultimo periodo d'imposta tassato secondo i criteri ordinari.

Da questo momento in avanti, inoltre, bisognerà tenere in debita considerazione il fatto che l'opzione per l'applicazione del regime IRI, determinerà, in pratica, un **ridimensionamento della capienza del reddito imponibile** ai fini IRPEF. Ciò, potenzialmente potrebbe compromettere l'integrale recupero di **oneri deducibili e spese detraibili**, nel caso in cui, ad esempio, siano state poste in essere operazioni di ristrutturazione edilizia o di risparmio energetico.

Inoltre, il nuovo art. 55-*bis* prevede che i prelievi di utili o di riserve di utili assumeranno rilevanza, al fine della deducibilità in capo alla società (e della tassazione sui soci), nei limiti dei redditi d'esercizio o di esercizi precedenti che hanno già scontato la tassazione separata.

Il plafond di deducibilità è quantificato al netto delle perdite riportabili, sia che esse derivino da eccedenze di somme prelevate rispetto al reddito proprio dell'esercizio, sia che originino da vere e proprie perdite di gestione.

Anche in merito alla disciplina del **riporto delle** perdite, il contribuente dovrebbe valutare la convenienza per l'applicazione del regime IRI.

Infatti, nel caso in cui si esercitasse l'opzione, le perdite sono riportabili negli anni successivi in cui si applica la nuova imposta per l'intero importo e **senza limiti di tempo**.

Si tratta di una disciplina certamente più favorevole:

- di quella ordinariamente prevista per le imprese soggette ad IRPEF (perché la deduzione avviene oltre il quinto anno successivo anche per i soggetti che non si trovano nei primi tre anni di attività);
- di quella applicabile alle imprese soggette all'IRES (perché non opera, ai fini del riporto, il limite dell'80% del reddito di ciascun esercizio successivo).

Si comprende bene come la quantificazione in bilancio di ciascuna voce, implichi una **costante e necessaria attività di monitoraggio** di tutte quelle che sono le operazioni eseguite nell'intero arco temporale di vigenza del regime.

Alfa S.n.c.					
Anno	Reddito	Prelievo di utili	Deduzione operata dalla società	Imponibile IRI	Perdite riportabili
2017	150	130	130	20	
2018	60	75	75	0	-15
2019	70	80	75	0	(-5) + (-15) = -20
2020	110	115	110	0	-20
2021	130	100	100	(30 - 20) = 10	0

Un'ulteriore questione da risolvere, in quanto non espressamente prevista dalla norma, riguarda il **trattamento degli utili** formati nel periodo di vigenza del regime, i quali, però, verranno distribuiti alla fine del canonico quinquennio.

Proprio in relazione a tali poste, nel corso del quinquennio, non è stata operata alcuna deduzione dall'imponibile IRI. Pertanto, alla fine del quinquennio ed in caso di mancato rinnovo dell'opzione, si ritiene non debba operare la tassazione integrale sul socio. Nel caso in cui, infatti, non si tenesse conto del 24% che è stato già corrisposto all'erario, il contribuente dovrebbe interrogarsi sulla convenienza, in termini di rapporto costi-benefici, per l'esercizio del regime opzionale.