Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA

CORRIERE TRIBUTARIO

40 ANNI

27 FEBBRAIO 2017

9

LEGGE DI BILANCIO 2017
Determinazione del plafond e del reddito dei soggetti IRI

PROCESSO TRIBUTARIO
Spese della fase cautelare al vaglio della Corte costituzionale

PRINCIPI CONTABILI
Strumenti finanziari derivati

ACCERTAMENTO
Procedimento per adesione e motivazione per relationem

FISCALITÀ INTERNAZIONALE
- Esterovestizione
- Dividendi provenienti da paradisi fiscali

AGEVOLAZIONI
- Crediti d'imposta R&S e Sud
- Legge contro gli sprechi di prodotti alimentari e farmaceutici

IVA
Somministrazione di pasti ai dipendenti

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Abolizione degli studi di settore
- Compensi agli amministratori
- Interpello sui nuovi investimenti
- Confisca e sequestro per equivalente

Legge di bilancio 2017

- Flat tax per i neo-residenti

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216032
5 000002 160325

ON-LINE
www.edicolaprofessionale.com

Wolters Kluwer

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nuova IPSOA BIG Suite

Un mondo di contenuti

non è mai stato così facile da raggiungere.

L'unica piattaforma online che integra in una sola ricerca tutta la ricchezza dei contenuti Wolters Kluwer.

- **Completa:** tutte le aree di interesse per il professionista dalla fiscalità internazionale alla revisione, al societario e al fallimento.
- **Versatile:** contenuti e servizi per ogni tua esigenza, dall'aggiornamento all'approfondimento e alla consulenza.
- **Autorevole:** i commenti, le interpretazioni, le schede operative, sono curati dalle firme più autorevoli.
- **Efficiente:** grazie alle schede di sintesi su adempimenti e attività economiche, ti fa risparmiare tempo.
- **Sempre aggiornata:** con in più in home page le news di IPSOA Quotidiano e le segnalazioni della Redazione.

SCOPRI DI PIÙ SU
bigsuite.ipsoa.it

Wolters Kluwer

Y36ERCL BIGSUITE

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Redditi d'impresa

Chiarita la determinazione del plafond e del reddito dei soggetti IRI
L'Agenzia delle entrate ha fornito, nel corso di un incontro con la stampa specializzata svoltosi il 2 febbraio 2017, i primi chiarimenti in merito alla disciplina dell'IRI, cioè della nuova imposizione separata del reddito delle imprese introdotta, in via opzionale, dalla Legge di bilancio per il 2017. È stato affermato che le somme prelevate dai soci sono deducibili dal reddito d'impresa calcolato al lordo delle stesse e che il plafond entro il quale è possibile dedurre tali somme va determinato computando in diminuzione le sole perdite residue non ancora utilizzate. Restano, però, ancora da chiarire aspetti rilevanti della nuova disciplina, che richiedono anche l'adozione di interventi in via normativa.
di Gianfranco Ferranti **655**

Con il nuovo OIC 32 introdotto il fair value per gli strumenti finanziari derivati
I bilanci dell'esercizio 2016 vedranno la prima applicazione delle nuove regole sugli strumenti finanziari derivati introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015 ed integrate dal principio contabile OIC 32 approvato in data 22 dicembre 2016. È opportuno ripercorrere le principali implicazioni contabili, al fine di inquadrare gli impatti della nuova normativa rispetto alle precedenti disposizioni in tema di ''operazioni fuori bilancio'', sia sul bilancio, sia ai fini della determinazione del reddito d'impresa.
di Anna Maria Faienza e Luca Magnano San Lio **661**

Processo tributario

Le spese della fase cautelare al primo vaglio della Consulta
Viene attentamente valutata la pronuncia della Corte costituzionale n. 278/2016, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 156/2015, nella parte in cui ha introdotto il comma 2-quater nell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992, il quale dispone che la Commissione tributaria, con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari, provvede sulle spese della relativa fase, sollevata in riferimento alla violazione dell'art. 76 della Costituzione. Si condivide la scelta decisionale in punto ammissibilità della questione, ma si esprime qualche perplessità sul sostanziale rispetto della Legge delega e soprattutto si rimarca il forte impatto negativo della nuova norma sull'assetto sistematico della disciplina della tutela cautelare nell'ambito del processo tributario, anche in vista di rinnovati accessi alla Consulta sotto altri diversi profili di non manifesta infondatezza ex artt. 3 e 24 Cost.
di Cesare Glendi **669**

Accertamento

(Dis)orientamenti interpretativi sulla motivazione del provvedimento impositivo e sul contraddittorio
Nella sentenza n. 23812/2016 la Suprema Corte fissa, in modo inequivoco, due principi interessanti. In prima istanza, quello secondo cui non è consentita l'introduzione nel giudizio di profili di fatto e ragioni giuridiche che non siano stati espressamente e chiaramente contestati nell'avviso impugnato. Il secondo principio, desumibile dalla sentenza esaminata, è, invece, più innovativo e censura la tesi in forza della quale il contraddittorio sviluppato in sede di procedimento di adesione, ex D.Lgs. n. 218/1997, permetterebbe di integrare la motivazione del provvedimento originario sanandone così eventuali vizi o carenze. Due princìpi che possono apparire scontati, ma che, invece, è utile che siano stati richiamati con vigore, tenuto conto del fatto che affermazioni (eterodosse) di tenore differente non sono affatto infrequenti nella prassi contenziosa.
di Marco Di Siena **679**

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Fiscalità internazionale

Gli effetti di BEPS e delle ultime pronunce di legittimità sui rilievi in tema di esterovestizione
La tematica dell'esterovestizione è sempre stata di difficile inquadramento, sia a livello normativo sia dal punto di vista interpretativo. La problematica collocazione sistematica e la controversa valutazione delle risultanze fattuali di attività di verifica e accertamento rendono tale tematica particolarmente dibattuta, tra tendenze interpretative talora pro-Fisco e la necessità di preservare l'osservanza, da parte delle stesse autorità fiscali italiane, delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. Alla luce di alcune recenti sentenze della Corte di cassazione rese in contesti parzialmente differenti, è forse da rivedere l'approccio adottato in sede di verifica e accertamento in tema di esterovestizione delle società facenti parte di gruppi multinazionali, siano esse holding o imprese industriali e commerciali. Infine, non è possibile tralasciare gli studi BEPS dell'OCSE, che offrono taluni ulteriori spunti di riflessione in tal senso.
di Carlo Romano e Daniele Conti **692**

Le soluzioni ai possibili effetti distorsivi della disciplina sui dividendi black list
A seguito dell'entrata in vigore della nuova normativa sull'individuazione dei soggetti residenti in Paesi c.d. black list ai fini dell'applicazione dell'istituto delle CFC, i soci italiani dovranno prestare attenzione a come tassare (per l'intero importo o in misura limitata) i dividendi provenienti da tali Stati, anche nel caso in cui le relative riserve si siano formate in periodi in cui non erano considerati paradisi fiscali. Infatti, la norma potrebbe colpire coloro che operano e investono realmente in Stati o territori con situazioni economiche più arretrate o svantaggiate, che concedono dei benefici fiscali agli investitori stranieri. Con un'interrogazione parlamentare è stato chiesto al Ministero dell'Economia e delle Finanze se siano in atto dei correttivi per evitare questo aggravio tributario in capo ai soggetti italiani che hanno investito in Paesi, fino ad ora non considerati paradisi fiscali. La risposta fa auspicare che a breve verranno fornite alcune soluzioni interpretative, che permetteranno di evitare tali distorsioni.
di Fabio Gallio **699**

Agevolazioni

Crediti d'imposta R&S e Sud a effetto amplificato
L'Agenzia delle entrate ha fornito significativi chiarimenti, sulla disciplina del c.d. Credito d'imposta per la Ricerca e Sviluppo (risoluzioni nn. 119/E/2016 e 12/E/2017) e su quella dell'analogo incentivo fiscale per gli investimenti effettuati nel Mezzogiorno (risoluzione n. 118/E/2016), con i quali sembra aver voluto rendere più esteso il raggio di operatività delle agevolazioni in parola. Sebbene l'analisi sistematica delle norme autorizzasse a ritenere plausibili le soluzioni prospettate negli interpelli, oggi c'è l'autorizzazione esplicita del Fisco italiano all'applicazione estensiva (su specifiche fattispecie) dei meccanismi agevolativi. Via libera, dunque, al cumulo dei Fondi UE con il Bonus R&S, che potrà avvenire attraverso la segregazione delle tipologie di costi ammissibili e con un meccanismo di calcolo spiegato ''passo passo'' dai tecnici dell'Agenzia. Disco verde anche all'aiuto calcolato su test e prove di laboratorio, attività che vengono ricomprese nella categoria delle esternalizzazioni extra-muros. Per il ''bonus Sud'', infine, viene spiegato come calcolare l'incentivo sui beni necessari a far funzionare un sistema telematico strutturato con server e programmi ubicati nelle Regioni agevolate e terminali diffusi anche al di fuori di queste.
di Amedeo Sacrestano **705**

Profili fiscali della Legge contro gli sprechi di prodotti alimentari e farmaceutici
La Legge n. 166/2016, sulla donazione e distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi, apporta modifiche alla disciplina delle cessioni gratuite alle ONLUS e alle previsioni IVA relative alla presunzione di cessione di beni. La gamma di operazioni agevolabili viene ampliata e gli adempimenti connessi semplificati, in un'ottica di incentivazione della lotta agli sprechi che passa attraverso misure di natura fiscale.
di Domenico Buono e Marta Proietti **711**

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IVA

Il pasto ai dipendenti non è autoconsumo di beni ai fini IVA
Secondo quanto disposto dalla sentenza della Corte di cassazione n. 21290/2016, la somministrazione di alimenti e bevande ai dipendenti segue lo stesso trattamento, sia ai fini delle imposte sui redditi, sia per quanto riguarda l'IVA. Si tratta di ricavi per l'impresa, se i pasti sono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, mentre sono spese deducibili per l'impresa (le quali non concorrono a formare il reddito del dipendente), quando sono i lavoratori a beneficiare della somministrazione. Dal punto di vista dell'IVA, i pasti e le bevande consumate dall'imprenditore configurano un autoconsumo, mentre le somministrazioni in favore del personale dipendente sono irrilevanti, non costituendo prestazioni di servizi per espressa previsione di legge.
di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta **717**

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla ***Banca Dati BIG Suite***, IPSOA.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica
Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico
Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico
Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano
Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara
Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova
Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova
Angelo Busani - Notaio in Milano
Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano
Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano
Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano
Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea
Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa
Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova
Luca Miele - Dottore commercialista in Roma
Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria
Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne
Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma
Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania
Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia
Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma
Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME
Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - http://www.ipsoa.it
Direttore responsabile Giulietta Lemmi
Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità

Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Realizzazione grafica
Ipsoa

Fotocomposizione
Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa
ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02 92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 15 febbraio 2017

Contributi redazionali
Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
Ipsoa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione
Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:
Ipsoa Servizio Clienti
Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti
Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it
L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario
Italia Abbonamento annuale € 380,00
Estero Abbonamento annuale € 760,00
Prezzo copia € 18,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione
Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Chiarita la determinazione del plafond e del reddito dei soggetti IRI

di Gianfranco Ferranti (*)

L'Agenzia delle entrate ha fornito, nel corso di un incontro con la stampa specializzata svoltosi il 2 febbraio 2017, i primi chiarimenti in merito alla disciplina dell'IRI, cioè della nuova imposizione separata del reddito delle imprese introdotta, in via opzionale, dalla Legge di bilancio per il 2017. È stato affermato che le **somme prelevate** dai **soci** sono **deducibili** dal **reddito** d'**impresa** calcolato al lordo delle stesse e che il **plafond** entro il quale è possibile dedurre tali somme va determinato computando **in diminuzione** le sole **perdite residue non** ancora **utilizzate**. Restano, però, ancora da chiarire aspetti rilevanti della nuova disciplina, che richiedono anche l'adozione di interventi in via normativa.

Il *plafond* IRI, nei limiti del quale è consentita la deduzione delle somme prelevate dall'imprenditore, dai collaboratori familiari e dai soci, 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. La base imponibile dell'IRI va determinata deducendo dal reddito derivante dall'applicazione delle regole ordinarie le somme prelevate, salvo il rispetto del detto *plafond*.

Questi chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate in sede di risposta ai quesiti formulati nel corso di un incontro con la stampa specializzata svoltosi il 2 febbraio 2017.

In un precedente intervento sulla *Rivista* (1) è iniziato l'esame della disciplina dell'IRI - introdotta dall'art. 1, comma 547, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017) -, illustrando le modalità di esercizio dell'opzione, le valutazioni di convenienza, il meccanismo applicativo della stessa e le modalità di imposizione dei prelevamenti in capo ai "partecipanti". Nel presente intervento è approfondita la disciplina dell'applicazione dell'imposta da parte dell'impresa - in merito alla quale sono intervenuti i detti chiarimenti dell'Agenzia - nonché quelle dell'entrata e della fuoriuscita dal regime, delle perdite e dell'accertamento.

Restano, al riguardo, ancora aperte numerose problematiche, alcune delle quali - connesse all'entrata e all'uscita dal regime e all'accertamento - richiedono l'introduzione di chiarimenti in via normativa.

La determinazione della base imponibile dell'IRI

L'IRI va applicata, come stabilito nel comma 1, primo periodo, dell'art. 55-*bis* del T.U.I.R., sul reddito d'impresa determinato adottando le ordinarie regole di determinazione previste nel capo VI del titolo I del T.U.I.R.

L'Agenzia delle entrate ha confermato tale principio in sede di risposta ad un quesito proposto nel menzionato incontro con la stampa specializzata. Restano, quindi, le differenze rispetto ai criteri applicati dai soggetti IRES, quale quella relativa agli interessi passivi, per i quali non si applica, di conseguenza, il limite del 30% del ROL.

Nel secondo periodo dello stesso comma si afferma 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 tassa-

(*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Si veda G. Ferranti, "L'imposta sul reddito d'impresa in cerca di chiarimenti", in *Corr. Trib.,* n. 7/2017, pag. 495.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

zione 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".

Al riguardo si è posta innanzitutto la questione se tale disposizione trovi applicazione anche ai prelievi "in conto utili" effettuati nel corso dell'anno, facendo la stessa letteralmente riferimento all'utile, che viene determinato, in sede di bilancio, dopo la chiusura dell'esercizio.

A tale quesito l'Agenzia delle entrate ha dato risposta positiva, affermando 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.

È stato poi osservato (2) che "letteralmente, il *plafond* è costituito dalla sommatoria dei redditi imponibili IRI, i quali, a loro volta, sono quantificati al netto delle deduzioni. Si dovrebbe dunque considerare il *plafond* residuo dell'anno precedente, senza aggiungere l'imponibile dell'anno, pena l'insorgenza di un calcolo circolare".

Anche tale questione è stata risolta dall'Agenzia, che ha ritenuto che "la determinazione della base imponibile IRI vada effettuata in due *step*: prima è necessario determinare il reddito d'impresa secondo le ordinarie disposizioni previste dal capo VI del titolo I del T.U.I.R. e poi portare 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, che risulta in linea con gli esempi formulati nella relazione illustrativa del disegno di Legge di bilancio.

Un altro problema che è stato sollevato riguarda "le perdite: se si portano a riduzione del *plafond* quando sorgono, il reddito degli anni successivi dovrebbe ricaricare il *plafond* al lordo e non al netto, pena una doppia decurtazione" (3).

Al riguardo l'Agenzia 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 nei periodi di imposta precedenti) e in diminuzione le perdite residue non ancora utilizzate. Pertanto, laddove tali perdite siano utilizzate, le stesse non dovranno più essere portate in diminuzione del *plafond* IRI". Le perdite vanno, quindi, dedotte in sede di calcolo del *plafond* soltanto se sono ancora riportabili, al fine di evitare la reiterazione della loro deduzione.

Va altresì considerato che il reddito assoggettato all'IRI può risultare superiore o inferiore all'utile prodotto nello stesso anno, a causa delle variazioni imposte ai fini fiscali. L'Agenzia non ha affrontato tale questione, che trova, però, soluzione nella norma.

Nel comma 1, secondo periodo, dell'art. 55-*bis* è, infatti, stabilito, come già detto, che il reddito è diminuito delle somme prelevate, a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili, "nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata".

Pertanto, l'utile distribuito deve sempre assumere rilevanza, ai fini sia della deduzione da parte dell'impresa che dell'imposizione in capo ai partecipanti, nel limite del reddito dei periodi d'imposta nei quali è applicata la nuova imposta che non risulta ancora "prelevato". In tal modo si garantisce la irrilevanza fiscale della parte di utile eccedente il reddito assoggettato all'IRI.

Nella relazione di accompagnamento al disegno di legge è stato affrontato anche il caso in cui sia il reddito assoggettato all'IRI a risultare superiore all'utile conseguito. In tale ipotesi "i redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio in modo definitivo restano assoggettati esclusivamente ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelevamento,

(2) Da L. Gaiani, "*Flat tax* al 24% anche per i piccoli", in *Il Sole - 24 Ore* del 13 dicembre 2016, pag. 43.

(3) Così L. Gaiani, op. loc. ult. cit.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

analogamente a quanto avviene con riferimento alla tassazione IRES". Si verifica, quindi, una deroga al principio in base al quale l'imposizione definitiva avviene in capo ai "partecipanti" e applicando le aliquote progressive dell'IRPEF.
La stessa Legge di bilancio per il 2017 ha stabilito che l'ACE si applica per i soggetti IRPEF con le modalità previste per i soggetti IRES (4). Tale beneficio opera, quindi, per le imprese che optano per l'IRI con le stesse regole previste per le imprese soggette all'IRPEF o all'IRES.

IL PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Imposizione sul reddito d'impresa
L'Agenzia ha chiarito che la determinazione della **base imponibile IRI** va effettuata in due fasi. Va innanzitutto determinato il **reddito** d'**impresa** secondo le **ordinarie disposizioni** previste dal capo VI del titolo I del T.U.I.R. Successivamente vanno portate in **deduzione** dal reddito così determinato le **somme prelevate**, nei limiti del **plafond** IRI. Per calcolare tale plafond il reddito dell'anno va, pertanto, assunto nel suo ammontare "**lordo**", cioè senza considerare la deduzione dell'utile, che va effettuata successivamente. Tale regola è applicabile anche ai prelievi "in conto utili" effettuati prima dell'approvazione del bilancio.

Le perdite IRI

Il reddito dell'esercizio e di quelli precedenti va considerato, come già detto, al netto delle perdite IRI riportabili, che possono essere - come precisato nella stessa relazione - sia dovute "a eccedenze di somme prelevate in altro periodo rispetto agli utili realizzati nello stesso periodo che trovano capienza negli utili conseguiti in esercizi precedenti sia ... conseguite nell'ordinaria attività".
Può, infatti, accadere che i prelevamenti degli utili già assoggettati all'imposta proporzionale siano di importo superiore a quello del reddito dello stesso anno, risultante dalla somma algebrica degli elementi positivi e negativi. In tal caso si genera una perdita riportabile, per l'intero importo, in diminuzione dei redditi degli anni successivi, in quanto gli utili dedotti dall'impresa sono assoggettati, per lo stesso importo, ad imposizione in capo ai soci.
Le perdite delle imprese individuali e delle società commerciali di persone in contabilità ordinaria sono riportabili in avanti in diminuzione dal reddito dei cinque anni successivi o senza limite di tempo per le perdite dei primi tre anni di attività.
Le perdite delle imprese che adottano il regime IRI sono, invece, riportabili negli anni successivi in cui si applica la nuova imposta per l'intero importo e senza limiti di tempo, come stabilito nel comma 2, primo periodo, dell'art. 55-*bis*.
Nel terzo periodo dello stesso comma è poi precisato che le perdite delle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.
Tale disciplina è, quindi, più favorevole di quella ordinariamente prevista per le imprese soggette all'IRPEF (perché la deduzione avviene oltre il quinto anno successivo anche per i soggetti che non si trovano nei primi tre anni di attività) e all'IRES (perché non opera, ai fini del riporto, il limite dell'80% del reddito di ciascun esercizio successivo).

L'entrata nel regime IRI

La disciplina delle perdite prodotte dalle società di persone nei periodi precedenti a quello di entrata nel regime in esame non è regolata espressamente nell'art. 55-*bis*, ma appare

(4) Nella relazione al disegno di legge è stato precisato che la riforma normativa "è volta a calcolare il beneficio ACE per i soggetti IRPEF secondo il criterio 'incrementale' che misura gli incrementi e decrementi di capitale proprio tipico dei soggetti IRES in luogo di quello finora adottato e riservato ai soggetti IRPEF per i quali rilevava l'intero patrimonio netto risultante al termine di ciascun esercizio. Per le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che nel 2016 applicheranno il nuovo criterio è riconosciuta ai fini dell'ACE 'di partenza' la differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 - in luogo degli incrementi e decrementi di capitale proprio realizzati dall'esercizio 2011 da computarsi, in linea 'teorica' nel nuovo assetto, analiticamente -. Ovviamente, se i soggetti interessati sono stati in regime di contabilità semplificata in anni successivi al 2010, la differenza andrà calcolata tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto dell'esercizio in cui è avvenuto il passaggio al regime di contabilità ordinaria. La norma si applica 'a regime', anche per gli anni successivi al 2016".

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

evidente che le stesse 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*). Anche l'imprenditore individuale in regime IRI può utilizzare tali perdite "pregresse" per compensare il reddito derivante dai prelevamenti di utili. Sarebbe, comunque, opportuno l'intervento di chiarimenti ufficiali al riguardo, anche in via normativa.

Le somme prelevate dalle riserve formate con utili dei periodi precedenti a quello di adozione dell'IRI non assumono rilevanza ai fini reddituali, essendo stati già assoggettati ad imposizione per trasparenza.

Si presume, altresì, che siano prelevati prioritariamente gli utili dei periodi precedenti. Si ritiene, in base al tenore letterale della norma, che tale presunzione non 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.

È stato, inoltre, osservato (5) che l'applicazione della norma potrebbe risultare penalizzante per i contribuenti in presenza di riserve pregresse in regime di sospensione d'imposta, che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito. Nell'art. 47, comma 1, ultimo periodo, del T.U.I.R. è, invece, espressamente stabilito, in merito alla presunzione di prelevamento di riserve di utili in luogo di quelle di capitale, che sono fatte salve le dette riserve in sospensione d'imposta.

Al riguardo appare opportuno l'intervento di chiarimenti ufficiali.

L'uscita dal regime IRI

Nel comma 2, secondo periodo, dell'art. 55-*bis*, è precisato che le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime IRI tornano a fruire del trattamento ordinario stabilito nell'art. 8, comma 3, del T.U.I.R. e sono riportabili dall'imprenditore e dai soci (in base alla partecipazione agli utili di ciascuno di essi) nei cinque anni successivi a quello nel quale si verifica la detta uscita, che viene considerato quello "di maturazione delle stesse".

Non viene, invece, regolamentata la sorte degli utili accantonati in riserva prodotti nel periodo di vigenza del regime in esame e già assoggettati all'IRI e la relativa disciplina si ritiene debba essere introdotta in via normativa.

Al riguardo è stato osservato (6) che potrebbe stabilirsi la prosecuzione del regime IRI fino a esaurimento o "una tassazione ridotta in capo ai soci (alla stregua di quanto previsto per i dividendi delle società di capitali su partecipazioni qualificate), senza alcuna deduzione per la società. La prima soluzione, che ha il pregio di rendere omogeneo il regime dei prelievi di redditi tassati in base all'IRI, a prescindere dal momento di effettuazione, potrebbe generare qualche problema applicativo laddove si dovesse continuare a monitorare il *plafond* di deduzione (soprattutto in presenza di perdite riportabili al momento di uscita dal regime). Più semplice, invece, pare la seconda ipotesi: uscendo dal regime IRI, ciò che non è stato prelevato, diventa reddito di capitale a imponibilità parziale per tener conto (art. 47 del T.U.I.R.) della tassazione già avvenuta a carico della società".

Si ritiene che vada certamente evitata una duplicazione impositiva e che il sistema più semplice ed efficace - da stabilire normativamente - possa essere 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.

(5) Da P. Meneghetti - G. P. Ranocchi, "Iri, opzioni disallineate nei tempi", in *Il Sole - 24 Ore* dell'8 febbraio 2017, pag. 31.

(6) Da L. Gaiani, "*Rebus* tassazione degli utili al termine della nuova IRI", in *Il Sole - 24 Ore* del 30 gennaio 2017, pag. 21.