



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E AZIENDALI
“M. FANNO”**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

“LA NUOVA IRI: PROFILI SISTEMATICI ED ASPETTI OPERATIVI”

RELATORE:

CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI

LAUREANDO: EDOARDO PROIETTI CONSALVI

MATRICOLA: 1131932

ANNO ACCADEMICO 2017-2018

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

INDICE

Introduzione.....	5
1 - Evoluzione legislativa dell'imposta sul reddito imprenditoriale.....	9
1.1 - Legge 388/2000: Finanziaria 2001.....	9
1.2 - La relazione della Commissione Biasco.....	14
1.3 - La Finanziaria 2008.....	18
1.4 - La Finanziaria 2014.....	20
1.5 - La mancata attuazione delle Leggi Finanziaria.....	23
2 - La nuova imposta sul reddito imprenditoriale; art. 55-bis.....	27
2.1 - Introduzione al regime.....	27
2.2 - I soggetti passivi.....	29
2.2.1 - Le società a responsabilità limitata a ristretta base sociale.....	33
2.2.2 - I soggetti a contabilità semplificata.....	36
2.3 - Durata, effetti dell'opzione e aliquota da applicare.....	38
2.4 - I prelevamenti dall'utile d'esercizio.....	39
2.5 - Le perdite rilevanti ai fini IRI.....	49
2.6 - Il trattamento delle riserve pre e post introduzione del regime IRI.....	52
2.7 - Gli aspetti operativi dell'IRI: Interessi passivi, ACE	55
2.8 - Le partecipazioni nelle società aderenti al regime IRI.....	57
2.9 - L'accertamento nei confronti delle società IRI.....	60
3 - Profili strutturali e "ratio" alla base dell'imposta sul reddito imprenditoriale.....	69
3.1 - Gli obiettivi del regime.....	69
3.2 - Considerazioni sui profili strutturali.....	72
3.3 - La realtà dell'imposta sul reddito imprenditoriale.....	74
3.4 - Il significato di "costo" del prelevamento.....	79
3.5 - Gli impatti dell'IRI sul sistema tributario nazionale.....	80
4 - Valutazioni di convenienza sul regime IRI.....	89
Conclusioni.....	109
Bibliografia.....	113

INTRODUZIONE

Il presente elaborato verrà incentrato sull'analisi della “nuova imposta sul reddito imprenditoriale” (cd. IRI) introdotta dalla “legge di stabilità 2017” nell'art.68 comma 1, e prevista dall'articolo 55-bis D.p.r. 917/1986. Come si cercherà di spiegare, l'introduzione dell'IRI è frutto di un disegno volto alla semplificazione e omogeneizzazione del sistema fiscale. Vari tentativi si sono succeduti negli anni ma sia le esigenze di gettito che la mancanza di chiarezza dei dettati testuali non portò ad alcun risultato. L'imposta in oggetto ha l'obiettivo di incentivare le società di piccole e medie dimensioni a carattere personalistico a re-investire gli utili di esercizio nell'impresa, aumentando la capitalizzazione, gli investimenti e la solidità delle stesse. L'introduzione di una tassazione separata, allineata all'aliquota IRES, dovrebbe – teoricamente - rendere indifferente per gli imprenditori, almeno da un punto di vista fiscale, la forma giuridica utilizzata per l'esercizio dell'attività d'impresa.

Il primo capitolo inizierà partendo dall'analisi dei precedenti tentativi di introduzione del regime. Si inizierà analizzando il disposto dell'art.9 della legge 23 dicembre 2000 n.23, il quale prevedeva per gli imprenditori individuali e le società in contabilità ordinaria la possibilità di adottare una tassazione separata e allineata rispetto all'aliquota IRPEG. Il tema della tassazione dell'attività dell'impresa esercitata da soggetti IRPEF e delle differenze con i soggetti IRES formò oggetto anche della relazione della Commissione Biasco. Si parlerà di come, secondo tale Commissione, la separazione tra conti personali e conti di impresa potesse avere il pregio di abituare le imprese di piccole e medie dimensioni con struttura personalistica ad avere una mentalità più capitalistica e orientata all'investimento.

Con la contestuale riduzione dell'aliquota dell'IRES dal 33% al 27,5%, con la legge 24 dicembre 2007, n.244 tornò in auge, nei commi 40, 41 e 42 dell'articolo 1, il discorso legato alla tassazione allineata all'aliquota (ridotta) dell'IRES per gli utili capitalizzati. L'imposta proporzionale avrebbe colpito gli utili purché gli stessi fossero rimasti all'interno dell'impresa. L'ultimo intervento normativo precedente rispetto la “legge di stabilità 2017” fu la legge 23/2014 con la quale si conferì al Governo la delega per l'introduzione del regime IRI. La mancata emanazione di decreti attuativi non determinò l'innovazione sistematica.

Nel secondo capitolo si analizzerà l'imposta da un punto di vista giuridico. I punti maggiormente importanti saranno, tra gli altri, la rilevanza delle perdite ai fini IRI, la mancanza di un dettato normativo che si riferisca esplicitamente alle fattispecie accertative per i contribuenti aderenti al regime stesso, il rapporto utili-prelevamenti e, importante oggetto di

analisi sarà quello riguardante il regime transitorio in entrata e in uscita dall'opzione. Ci si domanderà se inoltre le S.r.l. a ristretta base sociale, per poter aderire al regime *ex art.55-bis*, debbano obbligatoriamente scegliere anche il regime opzionale di trasparenza *ex art.116 T.U.I.R* o se, una volta scelto quest'ultimo, debbano attendere il decorso del periodo obbligatorio di vigenza – triennale – per poter adottare il regime *ex art.55-bis*. Si parlerà inoltre dei soggetti passivi i quali possono aderire a detto regime e, inoltre, del caso particolare delle società a contabilità semplificata le quali, per poter adottare tale regime, devono necessariamente adottare la contabilità ordinaria, considerando il necessario controllo capillare sui prelevamenti effettuati dai soci, dall'imprenditore e dai familiari. In breve sintesi, si toccheranno tutte le tematiche afferenti il disposto oggetto dell'elaborato da un punto di vista economico-giuridico.

Nel terzo capitolo il regime verrà valutato in considerazione delle altre norme presenti nel nostro ordinamento. Oltre ad un'analisi sulla costituzionalità dello stesso si osserveranno le conseguenze per il regime di trasparenza *ex art. 5 T.U.I.R*. Si vedrà come il regime opzionale determinerà il passaggio da una tassazione monofasica (tassazione progressiva IRPEF in capo ai soci, appunto, per trasparenza) ad una bifasica (tassazione IRI per gli utili mantenuti in società e IRPEF solo per quelli distribuiti) rendendo, di fatto, l'IRI come una sorta di acconto della successiva imposizione progressiva IRPEF in capo al socio

Nell'ultimo capitolo l'analisi sarà puramente tecnica. Cercherò di capire se effettivamente tale adozione sia conveniente e in quali casi, partendo dall'analisi dell'utilità del regime per i contribuenti alla luce del rapporto utili-prelevamenti per terminare con un'analisi prospettica incentrata sul quinquennio di vigenza del regime.

Introducendo l'elaborato preme evidenziare come la tassazione in genere, secondo diffusi studi a riguardo, genera da sé distorsioni nel mercato tali da non consentire il raggiungimento dell'ottimo paretiano, il cosiddetto *first best*. Queste considerazioni di carattere microeconomico, viste da un'altra ottica, sottolineano come la leva fiscale non dovrebbe influenzare le scelte legate allo strumento con il quale svolgere l'attività economica. In un modello sistemico ideale, ogni tipo di reddito, che esso sia di capitale o di impresa, dovrebbe esser trattato in modo uniforme. L'oggetto della trattazione – come si dirà diffusamente – cerca di ricalcare alla perfezione quanto detto. L'obiettivo del legislatore, in linea con i pensieri diffusi anche nella Comunità Europea, è quello di introdurre un regime, come potrebbe essere quello della nuova imposta sul reddito imprenditoriale, che uniformi il sistema tributario in genere, rendendolo più equo, certo e neutrale. Gli obiettivi di equità e crescita economica, alla

base di ogni sana economia, possono essere perseguiti contestualmente quando, attraverso l'eliminazione di distorsioni presenti nel sistema tributario, si migliora la sua neutralità e si rende più efficiente il sistema economico. La distorsione di cui si parla è legata ai diversi regimi applicabili alle società di capitali e di persone. Come si vedrà, la separazione del reddito d'impresa da quello dell'imprenditore garantisce un sistema di tassazione più neutrale rispetto alla forma giuridica con cui l'attività è esercitata, con l'obiettivo di non dar luogo ad effetti sostitutivi legati alla scelta della struttura societaria. L'art.55-bis, sempre che entri effettivamente in vigore, potrebbe rappresentare quel regime il quale, nel rispetto dei dettami europei, determini un'effettiva neutralità sulla tassazione diretta sul reddito delle società? Come si dirà, sarà necessario anche un adeguamento delle attività gestionali e di *reporting* dell'attività di impresa in funzione all'adesione al regime. Gli oneri gestionali legati alla maggior gestione amministrativa, l'attività di *compliance* e di controllo, consentiranno al legislatore di raggiungere gli obiettivi prefissati di semplificazione e neutralità del sistema tributario? La tassazione bi-fasica sul soggetto passivo d'imposta e sul contribuente renderanno effettivamente più neutrale il sistema?

CAPITOLO 1: Evoluzione legislativa dell'imposta sul reddito imprenditoriale.

1.1 Legge 388/2000: Finanziaria 2001.

L'art.9 della legge 23 dicembre 2000, n.388, recependo i dettami della delega 133/1999 art.2, fissò, per la prima volta, i criteri per l'individuazione di un nuovo regime fiscale che limitasse le distinzioni tra i tipi societari. Previde, per i periodi d'imposta successivi al 1 gennaio 2001, la possibilità, per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria, di aderire ad un regime impositivo che assoggettasse il reddito d'impresa ad aliquota allineata a quella dell'IRPEG. Tale regime sarebbe potuto esser applicato, in generale, alle società di persone le quali, conseguentemente, sarebbero state considerate soggetti passivi d'imposta assimilati alle società in virtù del vecchio art.87, comma 1, lettera a) T.U.I.R. oggi art.73 D.p.r. 917/86. Partendo dall'analisi interpretativa della norma, il testo fa diretto riferimento agli imprenditori individuali, alle imprese familiari e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Tenendo conto che tale regime sarebbe dovuto decorrere dal periodo d'imposta 2002, l'aliquota fu soggetta alle modifiche che avvennero per l'IRPEG; nel 2002 l'aliquota sarebbe stata del 36% mentre, per l'anno successivo, del 35%, come previsto dall'art.4 comma 1 della legge in oggetto. La decorrenza del regime opzionale, comunque, sarebbe dovuta avvenire nel periodo successivo a quello in cui si sarebbe riferita la dichiarazione di opzione. La disposizione non specificò nulla riguardo il limite temporale massimo di validità del regime, a differenza della legge di Bilancio 2017. Nonostante ciò, i soggetti aderenti avrebbero potuto rinunciare al regime facendo così sorgere problematiche in merito al trattamento fiscale degli utili in uscita dal regime; il ritorno ai dettami previsti dall'art.5 T.U.I.R. avrebbe determinato la tassazione progressiva di ricchezze già tassate, negli anni precedenti, proporzionalmente.

Il reddito d'impresa a cui si fa riferimento sarebbe dovuto esser determinato secondo l'art.52 T.U.I.R. Al contrario *“Gli utili dei periodi d'imposta nei quali è applicato il regime di cui al comma 1, se prelevati dal patrimonio dell'impresa, costituiscono per l'imprenditore redditi ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera e), del citato testo unico delle imposte sui redditi e per essi spetta il credito d'imposta secondo i criteri dell'articolo 14 di detto testo unico, come modificato della presente legge”*¹; gli altri redditi posseduti dall'imprenditore individuale, dai

¹ Art.9, comma 7, legge Finanziaria n.388/2000.

collaboratori dell'impresa familiare e dai soci, avrebbero quindi continuato a scontare gli scaglioni della tassazione progressiva IRPEF².

Così come per le altre disposizioni che hanno succeduto quella in oggetto, l'impostazione bifasica caratterizzante l'IRI determina una sostanziale identità tra imprenditore e soci di società di capitali³. Anche per quest'ultimi, ai sensi del titolo II del T.U.I.R., la tassazione progressiva sarà scontata successivamente alla tassazione proporzionale del reddito d'esercizio. Ovviamente la modalità con la quale questo avviene risulta esser diversa. Se nelle società di persone, con il regime in oggetto, l'incasso materiale dell'utile (e quindi anche la conseguente tassazione) sarebbe avvenuto mediante i prelevamenti e non necessariamente, quindi, dopo l'approvazione del bilancio, per le società di capitali la disponibilità materiale della ricchezza per i soci avviene solo dopo l'approvazione del bilancio e la delibera di distribuzione dell'utile. Ciò che cambia, essenzialmente, è la tempistica del passaggio dell'utile dalla società al socio. Come si sottolineerà più avanti, la differenza tra il principio di competenza, per la determinazione del reddito d'impresa, e quello di cassa, per i prelevamenti, ha fatto sorgere negli studiosi non poche perplessità sugli elaborati normativi analizzati in questo capitolo.

Le affermazioni sin qui fatte sul nuovo regime ci portano a fare valutazioni anche in merito al "regime di trasparenza"⁴. Come si dirà meglio nel capitolo 2, l'allineamento all'imposta proporzionale, IRPEG o IRES che sia, comporta il venir meno di tale regime il quale, dalla data della sua introduzione, caratterizza la tassazione del reddito delle società di persone; verrebbe meno la tassazione dell'utile dell'esercizio indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso. Il venir meno della tassazione monofasica-progressiva IRPEF in capo ai soci avrebbe reso, e renderebbe, la società di persone un soggetto passivo autonomo rispetto i soci, con tutte le conseguenze del caso.

Tale affermazione può esser supportata anche da quanto affermato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate in risposta alla Finanziaria del 2001, secondo cui "*(...) ai fini dei versamenti, l'imposta sul reddito d'impresa è considerata in modo autonomo rispetto all'imposta personale dell'imprenditore, per la quale è dovuto un autonomo versamento a titolo di acconto*"⁵.

La C.M. n.1/E del 2001, nel paragrafo 1.7.6, affermò l'acquisizione dell'autonomia passiva soggettiva tributaria anche ai fini dell'accertamento del reddito d'impresa rendendo, di fatto,

² Ferranti G., "Imprese individuali e società personali: le novità della prossima finanziaria", in *Corr.Trib.* n.44/2000, pag.3202.

³ Circolare dell'Agenzia Entrate n.1/E, 03/2001, par.1.7, pag.25.

⁴ Art.5 comma 1 T.U.I.R.

⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.1/E, 03/2001, par.1.7.1, pag.26

inapplicabili gli artt. 38 e 40, secondo comma, del DPR n.600/1973, recanti, rispettivamente, le disposizioni in tema di rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche e delle società indicate nell'art.5 T.U.I.R. L'ipotetico maggior reddito accertato sarebbe dovuto esser imputato alla società in quanto contribuente.

Risultava comunque impregiudicata la possibilità di applicare gli articoli appena citati alle persone fisiche. L'analisi del problema deve partire dall'art.38 DPR 600/73 vigente in quel periodo, il quale consentiva all'Amministrazione di determinare sinteticamente il reddito complessivo delle persone fisiche qualora quello accertato si fosse discostato di almeno un quarto da quello dichiarato⁶. In questo caso è da notare che se fosse stato applicato il regime, il reddito complessivo dichiarato, caratterizzato solo dagli utili effettivamente percepiti, sarebbe potuto risultare di gran lunga inferiore a quello dichiarato con il regime di trasparenza. Tutto a favore dell'accertamento sintetico.

Il problema qui posto risulta più apparente che reale. L'accertamento sintetico, oltre alla condizione di cui sopra, è ammesso quando il reddito non risulta congruo per due o più periodi di imposta. Secondo dottrina⁷ nei casi, seppur non molto frequenti, in cui ci fosse stato il rispetto di quest'ulteriore condizione, il contribuente non avrebbe potuto far valere contro la pretesa amministrativa, che il reddito fosse tassato in capo all'impresa. Tale tassazione non avrebbe giustificato, di fatto, un reddito accertato non in linea con il reddito effettivamente dichiarato.

Come si dirà nel secondo capitolo, ad oggi, la struttura designata per l'IRI, determinando l'identità tra reddito dichiarato e riscosso potrebbe ridurre le problematiche in tema di accertamento sintetico.

La duplice tassazione prevista per tale regime non comporta, in generale, una doppia tassazione. Essendo l'IRI un'imposta bi-fasica, nella tassazione progressiva si sarebbe dovuto tener conto che l'ammontare del prelievo avesse già scontato, a monte, un'altra imposta, proporzionale. La Finanziaria 2001 avrebbe ovviato a questa problematica introducendo un credito d'imposta per il socio, imprenditore o collaboratore; l'IRI avrebbe colpito interamente il reddito d'impresa dell'anno di riferimento e, successivamente, il prelevante avrebbe potuto scomputare dall'imponibile totale l'ammontare dell'imposta sostenuto a monte. Nel 2001, quindi, il tema della "*deducibilità dei prelievi dalla base imponibile IRI*"⁸ non venne ancora considerato. La

⁶ Ad oggi l'accertamento è possibile nei casi in cui il reddito accertato si discosti per almeno 1/5 dal reddito dichiarato. Modifiche apportate dal D.L. n.78/2010

⁷ Ferranti G., "Tassazione con aliquota proporzionale: i primi chiarimenti ministeriali", in *Corr. Trib.*, n.5/2001, pag.342.

⁸ Si vedano art.55-bis, comma 1, dpr.917/1986; art.11 lett.a) l. 23/2014.

seconda fase impositiva, quella progressiva, sarebbe dovuta esser applicata in proporzione alle quote di partecipazione di ogni singolo socio. Essendo però possibile la variazione delle quote nei vari periodi d'imposta in cui sarebbe stato attivo il regime, al fine di evitare problemi di imposizione, in dichiarazione sarebbero dovuti esser indicati gli utili, dell'esercizio in corso e di quelli precedenti ancora spettanti a ciascun soggetto partecipante al capitale sociale. Nel caso in cui i soci non avessero prelevato quanto spettante la società avrebbe dovuto iscrivere in bilancio un maggior debito.

Tale circolare n.1/E 2001 chiarì anche gli aspetti riguardanti gli utili non distribuiti nel caso di adozione del regime. Alla luce del comma 7 gli utili risultanti in bilancio all'ingresso del nuovo regime sarebbero stati considerati irrilevanti ai fini IRI. L'eventuale successiva distribuzione non sarebbe stata oggetto di tassazione essendo la stessa già avvenuta, per trasparenza, nel momento di produzione del reddito. Lo stesso comma, riferendosi al vecchio art.14 T.U.I.R., specificò che per il calcolo del credito d'imposta spettante sarebbe stato necessario indicare separatamente il patrimonio netto formato con gli utili non distribuiti dei periodi d'imposta in cui è applicato il nuovo regime e le altre componenti del patrimonio stesso.

La portata di quella che sarebbe potuta essere l'imposta sul reddito imprenditoriale della Finanziaria del 2001 va vista anche facendo altre considerazioni.

I prelevamenti, al netto delle somme versate nello stesso periodo d'imposta, sarebbero dovuti esser considerati a carico dell'utile dell'esercizio in cui sarebbe avvenuto il trasferimento della ricchezza dalla società alla persona fisica. Nei casi in cui le assegnazioni fossero state superiori all'utile d'esercizio sarebbero state imputate, per l'eccedenza, agli utili degli esercizi precedenti, sempre che fosse stato attivo il regime. Se le somme prelevate avessero ecceduto anche gli utili degli esercizi precedenti, l'eccedenza sarebbe dovuta esser considerata come restituzione dei conferimenti iniziali fatti dai soci in sede di costituzione della società o di aumento del capitale. Il prelievo, continuò il disposto, avrebbe potuto eccedere anche l'intero patrimonio; l'eccedenza sarebbe stata tassata negli esercizi successivi anche se i prelevamenti fossero stati effettuati in periodi precedenti. In quest'ultimo caso, come afferma la Circolare dell'Agenzia delle Entrate già citata, gli eventuali interessi passivi legati al prelievo di tali somme sarebbero stati indeducibili in quanto connessi alle esigenze personali del prelevante e non inerenti all'attività d'impresa. Nel caso di revoca dal regime, gli utili ancora esistenti nell'ultimo periodo d'imposta del regime stesso sarebbero stati considerati come prelevati concorrendo, di fatto, a tassazione progressiva per il socio, il collaboratore o l'imprenditore.

Nonostante i dettami previsti per le società di capitali fossero diversi rispetto alle previsioni per il nuovo regime, a quest'ultimo vennero associate diverse norme del T.U.I.R. proprie delle prime. Andando in ordine, sarebbe stato ripreso il vecchio art.91-bis, modificato successivamente dal D.lg. 344/2003, secondo cui sarebbe stato detraibile dall'imposta lorda il 19% delle erogazioni liberali in denaro in favore di partiti e movimenti politici per importi compresi tra 100 mila e 200 milioni di lire, nonché del 50% delle erogazioni liberali in denaro in favore delle società sportive dilettantistiche. Il riferimento fu fatto anche per gli artt.92, 93 e 94, modificati anch'essi dal D.lg. 344/2003, secondo i quali i crediti d'imposta, i versamenti in acconto (da effettuare con le modalità previste per il versamento dell'IRPEF) e le ritenute d'acconto sui proventi concorrenti alla formazione del reddito d'impresa, sarebbero stati scomputabili con le modalità previste. Inoltre venne fatto esplicito riferimento anche all'art.102 riguardante le perdite di un dato periodo d'imposta. Tali perdite però vanno inquadrare come derivanti dalla determinazione del reddito d'impresa. Sottolineo questo poiché, oltre a perdite derivanti dalle variazioni in aumento/diminuzione sull'utile, come si vedrà più avanti nella disamina dell'art.55-bis D.p.r. 917/1986, possono sorgere perdite quando il prelievo del periodo d'imposta eccede il reddito fiscalmente rilevante dello stesso periodo. Quest'ultimo aspetto, fondamentale per evitare la doppia tassazione economica, verrà considerato solo a partire dalla Legge di bilancio 2017.

Sul tema delle perdite sorse un problema in dottrina riguardo la possibilità di computare le stesse, realizzate nei primi tre periodi d'imposta, in diminuzione del reddito del periodo successivo senza limiti di tempo. Parte della dottrina⁹ non lo ritenne possibile poiché lo stesso art.8 nel comma 4 esprimeva la possibilità di poter ridurre il reddito d'impresa “...*dei periodi successivi, ma non oltre il quinto*”. Di fatto, la confusione della norma su questo aspetto sembra evidente. La stessa, infatti, affermò, nello stesso comma 4, che le perdite potessero esser considerate secondo il vecchio art.102 del T.U.I.R. ovvero riportandole, senza limiti di tempo, in riduzione della base imponibile degli anni successivi. Tesi confermata anche dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate più volte menzionata in questo capitolo. Si voleva garantire al contribuente una “*facoltà*” riconosciuta per qualsiasi tipo societario.

Importante sottolineare che anche per le imprese le quali avessero adottato il regime in oggetto, ai sensi del comma 2 dell'art.9 della legge in oggetto, sarebbe valso il regime DIT, introdotto con il d.lgs. 18 dicembre 1997, n.466 e modificato dalla stessa l. 388/2000. Generalmente la

⁹Deotto D. e Miele L., “Redditi separati dall'attività anche per i piccoli imprenditori” in, *Il sole 24 ore*, 17 ottobre 2000.

disciplina fiscale del reddito d'impresa escludeva benefici per le imprese finanziate con capitale di rischio al contrario di quelle finanziate con debito; per quest'ultime era, come tutt'ora, prevista la possibilità di poter dedurre il costo legato agli interessi passivi sostenuti. Con la DIT il legislatore volle rendere neutrali le scelte di finanziamento delle imprese dal punto di vista fiscale. Sin dalla “*legge Visco*” si perseguì l'intento, associando al finanziamento con capitale proprio una riduzione dell'imposizione. Tale regime considerava le variazioni di patrimonio verificatesi a partire dall'esercizio successivo a quello in corso alla data del 30 settembre 1996 ovvero, se successivo, a decorrere dall'esercizio nel quale sorge l'obbligo della contabilità ordinaria. In relazione a tale variazione, se in aumento, il reddito d'impresa avrebbe scontato una aliquota inferiore pari al 19%.

Evitando di dilungarmi nella descrizione del regime DIT ciò che preme sottolineare è l'obiettivo del legislatore; incentivare le imprese a ricorrere meno al capitale di debito quanto piuttosto al capitale proprio. Il combinato tra regime IRI e regime DIT guarda alla capitalizzazione delle imprese di piccole-medie dimensione, con l'intento di rendere le stesse meno esposte nei confronti del sistema bancario. Il tema verrà ripreso nel secondo capitolo analizzando anche, seppur brevemente, il regime ACE che riprende, per molti aspetti, il regime DIT sopracitato.

1.2 La relazione della Commissione Biasco

In questo excursus storico-normativo assume una certa rilevanza la relazione della Commissione Biasco la quale si occupò di uno studio approfondito sull'imposizione fiscale delle società. All'interno del paragrafo V, al punto 6, venne trattato il tema del “*sostegno alla crescita e rafforzamento produttivo come elementi strutturali del regime fiscale*”. L'elaborato di tale Commissione va letto in considerazione del D.lgs. 12 dicembre 2003, n.344 che ha istituito l'IRES in sostituzione dell'IRPEG abolendo contestualmente il credito d'imposta ed introducendo un nuovo regime per la tassazione dei dividendi societari e delle plusvalenze partecipative, la *participation exemption* (cd. PEX). L'obiettivo del nuovo regime era quello di tassare il reddito direttamente nella sua fase di produzione, incentrando quindi il momento impositivo sulla società. Nell'ottica delle considerazioni della Commissione, rilevanti ai fini dell'elaborato, vale la pena analizzare le novità principali che introdusse l'IRES, soprattutto in materia di tassazione societaria e personale.

Il credito d'imposta era lo strumento giuridico attraverso il quale l'imposizione economica a monte, quindi sulla società produttrice di reddito, rappresentava un mero acconto della successiva tassazione progressiva commisurata in capo al socio; quest'ultimo era identificato

come soggetto passivo d'imposta da tassare. L'ultima aliquota prevista per il credito d'imposta era pari al 56,52% per le distribuzioni deliberate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello corrente al primo gennaio 2001 ovvero del 51,51% per le distribuzioni deliberate successivamente al periodo d'imposta 2003; variazioni che hanno tenuto conto della riduzione dell'aliquota IRPEG, dal 36% al 35%, a decorrere dal 1 gennaio 2003. Il meccanismo applicativo prevedeva che la base imponibile del socio, il dividendo (o anche il prelievo, come detto nel paragrafo 1.1), fosse aumentato del relativo credito d'imposta in modo da ricostruire così la base imponibile sulla quale era stata tassata l'impresa. Nella fase successiva, il debito d'imposta sarebbe stato portato in diminuzione in virtù di tale credito, potendo verificarsi una situazione creditoria per il contribuente nei casi in cui l'aliquota progressiva IRPEF fosse stata inferiore all'aliquota IRPEG.

Per inciso, tale meccanismo non risultava efficace nell'evitare la doppia tassazione sulle plusvalenze da cessione di partecipazione visto che i proventi già tassati in capo alla società sarebbero stati tassati nuovamente, poiché non distribuiti sotto forma di dividendi. Al pari della doppia tassazione, ovviamente, veniva riconosciuta una doppia deducibilità nei casi di minusvalenza realizzata dal socio. Doppia tassazione solo teorica in virtù della possibilità di dedurre dalla base imponibile i costi connessi alle plusvalenze medesime.

Il regime della PEX, vigente tutt'ora, prevede invece sia un'esclusione parziale della tassazione progressiva personale, diversa in base alla qualificazione soggettiva del socio, sia un'esenzione, anch'essa parziale, sulla plusvalenza derivante dalla cessione delle quote partecipative. In quest'ultimo caso si riteneva che il corrispettivo fosse espressione sia di utili già prodotti e ancora non distribuiti sia di utili attesi¹⁰. L'introduzione dell'esenzione delle plusvalenze azionarie, e più in generale il regime PEX in sé, non fu frutto di "un'etica fiscale" decadente ma fu incentrata sull'allineamento con altri ordinamenti fiscali previsti in molti paesi europei all'epoca del disposto¹¹.

¹⁰ Beghin M., 2008, *Saggi sulla riforma dell'Ires: dalla relazione Biasco alla Finanziaria 2008*, 1° ed. Milano, Giuffrè editore

¹¹ Sui temi si segnalano gli interventi di Di Pietro, *La nuova disciplina IRES: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, in Riv. Dir. Trib., 2004, pag. 603 ss.; Stevanato, *Participation exemption, (dis)informazione mediatica ed "etica fiscale" di facciata*, 2006, in *Saggi sulla riforma dell'Ires: dalla relazione Biasco alla Finanziaria 2008* a cura di Beghin M., 2008.

La tassazione, essendo mitigata e non del tutto eliminata, garantiva, comunque, rispetto al regime del credito d'imposta, un miglior trattamento fiscale per il contribuente dal punto di vista delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazione.

Da quanto fin qui detto è facile evidenziare che il nuovo regime avesse un carattere “reale” incentrato sulla tassazione della capacità contributiva societaria e non sul percettore finale. Il baricentro della tassazione si spostò quindi dal socio alla società di capitale; solo successivamente alla distribuzione dell'utile avrebbe rilevato il socio in quanto percettore di ricchezza.

L'eliminazione del credito d'imposta fece venir meno la parità di trattamento tra gli utili distribuibili dalle società di capitali e quelli delle imprese soggette ad IRPEF. Se il vecchio regime abrogato incentivava fiscalmente la trasformazione delle società in società di capitali, per il miglior trattamento riservato agli utili non distribuiti, il nuovo regime IRES, al contrario, tendeva a tassare in modo più elevato quest'ultime. La discriminazione era evidente soprattutto se tali società avessero avuto soci con redditi medio-bassi. Il non poter usufruire più del credito d'imposta spingeva l'adozione di strutture societarie a carattere personalistico.

Tutto questo preambolo è stato necessario ai fini della valutazione delle considerazioni fatte dalla Commissione Biasco. Con questo, la Commissione ha voluto sottolineare come l'introduzione del nuovo regime IRES, e quindi anche del regime PEX, avesse ampliato le differenze tra società di persone e società di capitali a favore delle prime, con ovvie ripercussioni sulla crescita strutturale delle società stesse ed anche del sistema economico italiano. Considerazioni valide anche nell'ottica delle novità introdotte da Basilea II, il cui obiettivo era quello di assicurare una stabilità del sistema bancario e di modificare il rapporto tra banca e impresa, fondandolo su fiducia reciproca, su informazioni reali vincolate alla effettiva capacità di produrre reddito in prospettiva di una crescita futura. L'aumento delle differenze tra i due tipi societari non rispecchiava affatto l'intento della Commissione e delle Finanziarie in oggetto.

Si andava contro le considerazioni volte a rendere la tassazione societaria indipendente dalla struttura giuridica adottata; annullare le differenze impositive tra le società per una migliore efficienza e crescita del sistema economico italiano.

Le soluzioni a questa problematica, per la Commissione, partivano dall'assunto secondo cui il diritto tributario misura la capacità economica della società contribuente indipendentemente dalla struttura societaria. Quest'ultima è solo un mero strumento che non incide sulla capacità

economica della stessa. Le differenze sorte con l'IRES a favore della struttura societaria a carattere personalistico sarebbero dovute esser superate.

“(...) il problema non può che essere affrontato all'interno di una più ampia riflessione che coinvolge l'intero comparto della tassazione diretta (tassazione Irpef, dei redditi di capitale e diversi, e tassazione Ires). La tassazione delle varie tipologie di reddito (di lavoro, di capitale, di impresa, etc.) presenta, infatti, molteplici interazioni che devono essere attentamente valutate se si vuole pervenire ad un sistema organico, equo ed efficiente, di imposizione e se si vogliono evitare arbitraggi e comportamenti elusivi.

La Commissione ritiene, in proposito, che occorrerebbe mettere allo studio una ipotesi di lavoro per futuri sviluppi della tassazione del reddito di impresa, che porti a superare le attuali distorsioni, rendendo il sistema più neutrale rispetto alle scelte delle forme giuridiche e organizzative attraverso cui svolgere attività di impresa¹².”

Il problema che affligge il sistema fiscale sarebbe, secondo la Commissione, dovuto all'assenza di sistematicità ed efficacia nella tassazione delle imprese presente nella differenza di imposizione tra i diversi tipi¹³. L'introduzione dell'IRES non ha contribuito a mitigare le problematiche strutturali anzi, in parte, le ha solo incentivate.

La relazione affermava, di fatto, di comprendere tutte le società sotto un'unica tassazione proporzionale sul reddito d'impresa, evidenziando come un regime unico renderebbe più chiara la distinzione fra la tassazione societaria e la tassazione sulle persone evitando, inoltre, qualsiasi tipo di scelta opportunistica legata alla natura giuridica dell'impresa. La separazione tra conti personali e conti di impresa avrebbe avuto la peculiarità di estendere la mentalità capitalistico-imprenditoriale anche alla società di piccole-medie dimensioni¹⁴.

Pensiero fondante il regime IRI oggetto di questo elaborato.

Per far questo la Commissione suggerì due ipotetiche soluzioni. La prima era quella di assoggettare le imprese all'IRPEF con tassazione separata e stessa aliquota dell'IRES, la

¹² Relazione Commissione Biasco, capitolo 6, paragrafo 6.2, pag.86.

¹³ La stessa Commissione, nei paragrafi 6.1 e 6.2 si esprime affermando che “Attualmente, a fronte di una determinazione del reddito di impresa, che pur con alcune significative differenze (si pensi ai redditi da partecipazioni), è basata su medesimi presupposti, vi sono, nel nostro ordinamento, aliquote e sistemi di imposizione molto diversi fra soggetti che esercitano attività di impresa attraverso una ditta individuale o una società di persone, da un lato o una società di capitali, dall'altro (...) La Commissione ritiene, dunque, di segnalare al Governo un problema di sistematicità e efficacia nella tassazione delle imprese insito nella frammentazione che ora esiste tra quelle che sono tassate in modo proporzionale in sede Ires e quelle che sono tassate in sede Irpef, con tutt'altre aliquote.”

¹⁴ Ferranti G., “La nuova imposta sul reddito d'impresa”, in Il Fisco n.45/2016 pag.4307.

seconda, ritenuta dalla Commissione più conforme al sistema, comportava l'assoggettamento ad imposizione delle imprese soggette ad IRPEF con le stesse modalità previste per le società di capitali con la necessità di risolvere le problematiche in relazione alla doppia tassazione sui dividendi e sulle plusvalenze da cessione di partecipazione.

1.3 La finanziaria 2008.

La legge 244/2007 nei commi 40, 41 e 42 dell'art.1 cercò di riproporre l'introduzione di una tassazione separata con aliquota del 27,5% da poter adottare in via opzionale per i redditi delle persone fisiche titolari di redditi d'impresa o da partecipazione in società in nome collettivo o in accomandita semplice, residenti nel territorio italiano, purché gli stessi redditi non fossero prelevati o distribuiti. L'eventuale fuori uscita dell'utile dalla società avrebbe comportato l'assoggettamento a tassazione progressiva IRPEF in capo al soggetto percettore. Veniva garantito, comunque, lo scomputo dell'ammontare tassato con imposta progressiva sui redditi prelevati.

La tassazione a cui sarebbe stato assoggettato il socio era caratterizzata da diverse presunzioni assolute che, per la natura delle stesse, non avrebbero lasciato adito a prova contraria. Le somme trasferite durante l'esercizio dalla società al socio, al netto di eventuali conferimenti effettuati nello stesso periodo eccedenti l'utile dell'esercizio, sarebbero state imputate, per l'eccedenza, agli esercizi precedenti. Se, ancora, i prelievi avessero ecceduto il patrimonio netto, l'imputazione, sempre dell'eccedenza, sarebbe avvenuta sugli utili dei periodi d'imposta successivi, periodi in cui la stessa sarebbe stata assoggettata a tassazione progressiva nonostante il prelievo fosse riferibile a periodi d'imposta precedenti. Nel caso di revoca, si sarebbero considerati prelevati gli utili ancora esistenti nell'ultimo periodo d'imposta del regime. Presunzioni in linea con quanto previsto nella Finanziaria 2001.

Da sottolineare subito la particolarità del dettato testuale. A differenza della l. 388/2000 analizzata in precedenza troviamo l'espressione "*tassazione separata*". Nonostante l'esistenza su questo tema dell'art.17 T.U.I.R., fu chiaro come il regime in descrizione non rappresentasse un riferimento analogico a tale norma. Per tassazione separata s'intendeva una tassazione che slegasse il momento impositivo sui due diversi percettori, società e socio, in linea con quanto previsto in tema IRES; incentrare il momento impositivo sulla società.

Un'altra sfaccettatura del disposto è quella legata all'aliquota di riferimento. Non vi è un rimando diretto all'aliquota IRES, seppur l'aliquota applicata sul reddito d'impresa risultasse uguale a quella di riferimento per il regime delle società di capitali. Secondo dottrina

autorevole¹⁵, il disposto si espresse in questi termini per evitare che il regime in oggetto potesse esser influenzato da eventuali variazioni, in aumento o diminuzione, dell'aliquota prevista per il regime IRES. A mio modo di vedere il mancato riferimento all'IRES in sé avrebbe aumentato, nel caso di adozione del regime, le differenze tra tipi societari, considerando che l'aliquota IRI sarebbe rimasta pari al 27,5%. Chiaro è che tale mancanza avrebbe influenzato le scelte sul tipo societario con il quale svolgere attività d'impresa, contrariamente allo scopo principale ricercato dal legislatore. L'obiettivo dello stesso, infatti, era incentrato nel limitare il sempre più evidente divario alimentato anche dall'aumento della competizione fiscale successiva all'allargamento dell'Unione Europea del 2004.

L'opzione non sarebbe potuta esser esercitata da soggetti in contabilità semplificata per i quali l'art.18 del D.p.r. 600/1973 prevedeva, come tutt'ora, numerose semplificazioni contabili. Queste, nel caso in cui avessero voluto adottare il regime, avrebbero dovuto aderire alla contabilità ordinaria. Visto l'aumento delle formalità, l'adozione sarebbe dovuta avvenire solo se la tassazione proporzionale avesse comportato un effettivo risparmio d'imposta. Tra le varie formalità, che rendono valido quanto appena affermato, troviamo la necessaria indicazione del patrimonio netto formato con gli utili non distribuiti dei periodi d'imposta in cui è applicato il regime e le altre componenti del patrimonio netto stesso.

Anche in questo disposto normativo non era previsto un eventuale limite temporale di validità del regime comunque identificabile, in modo piuttosto forzato, nel periodo d'imposta in cui non si fossero più verificati prelevamenti.

Nulla fu detto riguardo le S.r.l. a ristretta base sociale per le quali fu introdotto, con il D.lgs. 12 dicembre 2003, n.344, il regime opzionale di trasparenza fiscale. Il testo del 2008 specificava che il regime opzionale sarebbe potuto esser adottato esclusivamente dalle S.n.c. e dalle S.a.s. La scelta di poter garantire il regime IRI anche alle S.r.l. a ristretta base avrebbe sicuramente evitato la disparità di trattamento tra società che, seppur diverse per natura, risultano esser accomunate dagli stessi limiti dimensionali e dalle stesse caratteristiche. Risulta esser quindi naturale pensare che anche questo particolare tipo societario possa usufruire del regime IRI in considerazione anche delle altre disposizioni presenti¹⁶.

Altra questione è legata allo scomputo dell'imposta progressiva. Non era chiaro se a seguito del prelievo sarebbe potuta esser scomputata l'intera somma versata o solo una parte di essa,

¹⁵ Trevisani A., *“La tassazione proporzionale del reddito d'impresa per le ditte individuali e società di persone”*, in Corr. Trib. n.43/2007, pag.3475.

¹⁶ Art.116 D.p.r. 917/1986.

determinabile in base agli utili percepiti che, per il comma 40, sarebbe potuta esser inferiore all'imposta versata¹⁷.

Nonostante gli aspetti negativi precedentemente elencati, è da sottolineare come il regime, in alcuni casi, avrebbe comportato un risparmio d'imposta. Venne analizzato¹⁸ il cospicuo risparmio d'imposta per le persone fisiche ad elevato reddito; per questi soggetti l'onere derivante dal regime IRI sarebbe stato inferiore rispetto a quello sostenuto nel caso di applicazione dell'art.5 T.U.I.R. Lo stesso autore evidenziò l'equivalenza tra i due regimi, quello in esame e quello con imputazione per trasparenza, nei casi in cui il reddito percepito fosse stato uguale a 35.000 euro. La discriminante che il contribuente avrebbe dovuto considerare era la possibilità di poter fruire di deduzioni e detrazioni solo con il regime previsto dall'art.5 T.U.I.R. La valutazione dell'impatto fiscale dei due regimi avrebbe dovuto anche considerare la possibilità di poter usufruire, o meno, di una riduzione della base imponibile e dell'imposta lorda. La stessa tematica sarà valida anche nel 2017 e, come si vedrà, sarà una delle principali discriminanti per la determinazione della convenienza del regime.

1.4 La Finanziaria 2014.

I tentativi di ridefinizione dell'imposizione fiscale sulle società continuarono anche successivamente alla Finanziaria del 2008. Il disegno proposto dalla Finanziaria 2014 sorse a metà 2012, periodo in cui il Sen. Monti, Ministro dell'Economia e delle Finanze *ad interim*, propose, con l'Atto Parlamentare n.5291 del 15 giugno 2012, di equiparare il sistema di imposizione sulle società a quello degli altri paesi europei, con l'obiettivo di rendere la tassazione sulle società indipendente dalla struttura giuridica adottata. Volendosi allineare a quest'ordine di pensiero tale soluzione sembra aver recepito, al contrario dei precedenti interventi normativi, la soluzione più sistemica della Commissione Biasco. Il passaggio sicuramente più interessante e di rilievo ai fini di questa indagine sottolinea che *“il reddito che l'individuo ritrae dall'azienda come remunerazione del proprio lavoro è considerato come un costo per l'azienda, ed è quindi deducibile dall'imposta sulle società, e (...), come reddito delle persone fisiche è quindi soggetto all'imposta sulle persone fisiche (...)”*¹⁹; il prelievo sarebbe stato portato in deduzione dalla base imponibile per l'imposta sulle società, novità assoluta rispetto ai precedenti interventi. Il Governo venne delegato ad introdurre norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi secondo quanto previsto dall'art.11 della l. 23/2014

¹⁷ Meneghetti P., *“Prelievo dell'utile, effetto perverso sull'aliquota ridotta”*, in *Il Sole – 24 Ore*, 28 gennaio 2008.

¹⁸ Gaiani L., *“Il vantaggio può raddoppiare”*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 gennaio 2008.

¹⁹ Atto Parlamentare n.5291 del 15 giugno 2012, Capo IV, pag.8

lettere a), b) e c), con specifico riferimento all'oggetto del nostro lavoro alla lettera a). Certamente più chiaro risultò il meccanismo dell'assimilazione rispetto alla disorganica formulazione del disegno di legge del 2012. *“L'assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettandoli ad un'imposta sul reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES, e prevedendo che siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci”*. A discapito di quanto previsto dall'art.5 del T.U.I.R., l'applicazione del regime avrebbe comportato la tassazione del reddito d'impresa non secondo i meccanismi progressivi dell'IRPEF ma secondo una tassazione proporzionale allineata a quella dell'IRES. Essendo comunque società a carattere personalistico sarebbe rimasta indubbia la centralità del socio o dell'imprenditore ed infatti gli utili prelevati sarebbero stati considerati come remunerazione dell'attività svolta da quest'ultimi concorrendo, di fatto, a formare il reddito imponibile del percettore. La doppia tassazione sarebbe stata superata grazie alla possibilità di portare in deduzione l'ammontare prelevato nel periodo d'imposta di riferimento anche se, come affermato in dottrina²⁰, questo sembrò contrastare con l'art.60 del T.U.I.R. La proporzionalità, insita nel regime IRI, sarebbe stata da ricondurre al fatto che tale principio fosse valido per le società, le quali, per il reddito fiscalmente rilevante del periodo d'imposta, dovrebbero esser tassate sempre proporzionalmente²¹.

Dal punto di vista soggettivo bisogna considerare le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice. E i professionisti? Avrebbero potuto aderire a questo schema alla luce dell'“*assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) (...)*”? Il tema va valutato considerando le diverse modalità con la quale i professionisti e le società erogano i servizi ai propri clienti; differenze che influiscono sull'applicazione dell'imposta proporzionale (IRES). Il criterio discriminante tra le due tipologie di attività è legato all'organizzazione con la quale gli stessi generano il reddito oggetto di tassazione. Per le società, riferibili all'art.2195 c.c., il termine “*organizzazione*” evoca l'idea della “*spersonalizzazione*” della prestazione dei servizi riferibili ad una ben precisa struttura e non ai soci. Per i professionisti non vale questo discorso; l'organizzazione esiste ma ha un ruolo servente rispetto alla prestazione d'opera

²⁰ Cotto A., *“Sulla nuova IRI indicazioni troppo generiche”*, in Il quotidiano del Commercialista, 27 marzo 2012.

²¹ Lupi R., *Diritto Tributario, Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005, p.69.

intellettuale del professionista²². Da quanto detto, e considerando l'obiettivo di equiparazione al regime IRES, l'assoggettamento dei professionisti al regime IRI sembrerebbe inopportuno e forzato. Fatte salve queste affermazioni bisogna però considerare che le società di professionisti devono, ai sensi dell'art.10, comma 3 della legge 183/2011, costituirsi con una delle forme societarie regolate dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Questo cambia tutto. La costituzione sotto forma di società di persone avrebbe reso soggetti passivi d'imposta anche i professionisti. Sul punto la norma non risultava esser molto puntuale e chiara tant'è che, come si dirà, anche ad oggi non si è arrivati ad una soluzione chiarificatrice.

Rispetto al disposto del 2012 si evidenziò un'importante novità legata all'aliquota da applicare. Se nel disposto precedente il riferimento all'aliquota del 27,5%, uguale a quella dell'IRES, era esplicito, nel disposto oggetto del paragrafo il riferimento è diretto non più all'aliquota in sé quanto piuttosto al regime IRES. Venne meno il timore che la scelta tra i due regimi, IRI e IRES, potesse esser dettata da scelte legate alla convenienza. L'aliquota oggetto di "*(...) allineamento a quella dell'IRES (...)*" avrebbe evitato che la scelta dell'imprenditore fosse legata, tra le varie cose, alla presenza di diverse aliquote tra gli stessi. L'aliquota del regime IRI avrebbe subito le medesime variazioni apportate all'aliquota IRES rispettando l'intento legislativo; garantire omogeneità nella tassazione societaria. Se il testo risolse, da un lato, dubbi interpretativi della precedente legge, dall'altro ne introdusse di nuovi.

L'assimilazione dell'imposizione su tutti i redditi prodotti dai soggetti passivi dell'IRPEF e dei "soci" avrebbe potuto indurre a ritenere che la riforma riguardasse anche le società passive IRES con conseguente necessaria modifica della disciplina prevista per i dividendi e le plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni societarie. Precedenti studi sul tema²³ affermarono che l'intenzione del legislatore non fosse di modificare anche l'imposizione per i soggetti IRES ma solo di allineare il regime di quest'ultimi alle società di persone. Come detto nel paragrafo 1.3, la riforma del 2004 portò, oltre che l'introduzione dell'IRES anche l'abolizione del credito d'imposta e la successiva introduzione del regime PEX valido sia per i dividendi che per le plusvalenze, determinando lo spostamento del baricentro dell'imposizione dal socio alla società. I soci, tutt'ora, vengono tassati solo parzialmente e successivamente all'imposizione societaria. Se la disciplina prevista dal nuovo regime IRI fosse stata applicabile

²² Beghin M., *Diritto Tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, II edizione, Wolters Kluwer, 2015.

²³ Tesi di dottorato di Di Mambro S., *La soggettività passiva delle imprese individuali e delle attività professionali tra IRPEF ed IRES*, Libera Università degli Studi LUISS Guido Carli, a.a. 2014-2015.

anche alle società di capitali avremmo parlato di una nuova grossa modifica del baricentro impositivo che sarebbe stato nuovamente spostato dalla società al socio, in totale disaccordo con l'intervento legislativo del 2004.

Altro problema di non poco conto avrebbe riguardato il compenso per il socio accomandante il quale, soltanto sotto la direzione degli amministratori, può prestare la propria opera. Di fatto, in generale, può effettuare solo conferimenti in capitale per poter partecipare al capitale sociale. Proprio per questo il “*compenso per il contributo lavorativo*” non sembra direttamente riferibile a tale tipologia di socio, soprattutto considerando che tale compenso sarebbe stato considerato, per il soggetto prelevante, come un reddito da lavoro. Sarebbe risultata necessaria una valutazione di merito sul significato del reddito prelevato dai soci il quale, secondo dottrina²⁴, per evitare incompatibilità con la disciplina civilistica, sarebbe dovuto esser catalogato come reddito d'impresa.

Le problematiche principali del disposto in esame erano identificabili principalmente nella mancanza di un riferimento al trattamento di utili eccedenti il reddito fiscale d'esercizio e agli aspetti legati all'accertamento sul contribuente, di cui si parlerà anche nel prossimo paragrafo.

1.5 La mancata attuazione delle Leggi Finanziarie.

La Finanziaria, oggi legge di stabilità, permette al Governo di introdurre innovazioni normative in tema di entrate e di spesa. L'iter prevede la presentazione della stessa al Parlamento, entro il 15 ottobre, il quale deve esaminarla e, in caso, emendarla e approvarla entro il 31 dicembre o, ai sensi dell'art.80 comma 2 della Costituzione, entro il 30 aprile.

Ferma restando la maggioranza necessaria affinché il Parlamento introduca la legge promossa dal Governo, devono esser fatte anche valutazioni di merito sul contenuto della stessa.

Riassumendo quanto detto per i precedenti interventi normativi, è chiaro come la mancata attuazione delle Leggi Delega citate derivi dalle lacune e dalla confusione caratterizzante i testi normativi. Fermo restando il miglioramento normativo che si è avuto dalla prima Finanziaria fino a quella del 2014, alcuni dubbi interpretativi non vennero sciolti ed altri sorsero. In generale possiamo evidenziare quelle che sono state le maggiori problematiche.

La confusione testuale parte dall'analisi dei soggetti passivi dell'imposta. Oltre alla non chiarissima previsione sull'assoggettabilità del regime ai professionisti, nulla si disse con

²⁴ Bernardini A., Miele L., *Con l'introduzione dell'IRI tassazione dell'imprenditore separata da quella dell'impresa*, in Corr. Trib. n.15/2014, p.1155.

riguardo alle società di armamento di fatto, equiparate ai fini delle imposte sui redditi alle società di persone²⁵, così come per le imprese familiari qualificabili come imprese individuali²⁶. Considerando anche il disposto che verrà analizzata nel successivo capitolo, è chiaro come anche su questi particolari tipi societari possa esser applicato l'IRI. Sul tema della soggettività passiva è importante anche il tema delle S.r.l. a ristretta base azionaria. La fattispecie dell'art.116 T.U.I.R., introdotta nel 2004, consente a tali società di aderire al regime opzionale di trasparenza nel caso di società partecipate esclusivamente da persone fisiche, che abbiano ricavi non superiori a 5.164.569 euro e non più di dieci soci (venti per le cooperative); requisiti che devono necessariamente sussistere sin dal primo giorno dell'esercizio a partire dal quale si vuole optare per il regime della trasparenza. Tale regime è stato introdotto - a seguito dell'abolizione del credito di imposta sui dividendi – con l'obiettivo di eliminare fenomeni di doppia imposizione nei casi di distribuzione di dividendi.

La sua introduzione ha, di fatto, allineato questo particolare tipo di S.r.l. alle società a carattere personalistico, ritenute simili in virtù della struttura, della capacità di generare reddito e della tipologia di soci caratterizzanti il proprio capitale sociale. Questa equiparazione porterebbe ad affermare, quindi, che anche tali S.r.l. potrebbero optare per tale regime. Nessun disposto, fino al 2014, si è occupato di tale aspetto, determinando una lacuna normativa di non poco conto. Il tema è comunque delicato; dovrebbe esser previsto se per l'applicazione del regime IRI debba esser necessario l'adozione del regime *ex art.116* oppure basti semplicemente aderire al regime in oggetto o se, in caso di adozione del regime di trasparenza opzionale, per aderire al regime IRI, si dovesse abrogare o meno quello vigente.

Tra le varie problematiche quella sicuramente più evidente è legata al momento dell'effettivo prelevamento. Sappiamo che il reddito fiscale rileva, per le società, secondo il principio di competenza. Nonostante questo è consuetudine che i soci prelevino non in base alla maturazione della ricchezza quanto piuttosto ad esigenze personali di liquidità. È possibile, quindi, che alcuni prelevamenti si riferiscano ad annualità precedenti a quella di riferimento. Sorgono, di converso, problemi legati alla doppia tassazione IRI e IRPEF e, non di meno, al trattamento degli utili ottenuti precedentemente all'entrata in vigore del nuovo regime.

Per superare la prima problematica apparve necessario, come sarà introdotto successivamente nella legge di bilancio 2017, considerare delle perdite fiscalmente rilevanti ai fini IRI. Rendere “(...) *deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate*

²⁵ Art.5, comma 3, lettere a) e b) T.U.I.R.

²⁶ Art.230-bis c.c. e art.5, comma 4 T.U.I.R.

dall'imprenditore e dai soci”, avrebbe sì consentito di evitare la doppia tassazione IRI e IRPEF ma solo per un prelievo pari, al massimo, all'utile ottenuto durante l'esercizio, precludendo ai soci o agli imprenditori di prelevare somme eccedenti il reddito fiscale del periodo d'imposta. La perdita garantirebbe la possibilità di prelevare somme maggiori del reddito d'esercizio, nel limite delle riserve di utili già tassate ai fini IRI. Per evitare la doppia tassazione la perdita IRI sarebbe stata portata in diminuzione, nell'anno successivo, della base imponibile rilevante ai fini del regime. Si sarebbe concessa la possibilità ai soggetti di poter usufruire di maggior reddito nel rispetto delle disposizioni del nostro ordinamento; il maggior prelievo sarebbe avvenuto solo nel caso in cui fossero esistite riserve di utili realmente conseguiti e già tassati con l'aliquota proporzionale. I mancati interventi su questo aspetto contribuirono a rendere di non facile interpretazione le previsioni testuali.

Per la seconda casistica i disposti analizzati non dissero nulla a riguardo, nonostante risulti necessaria una valutazione in questo senso. Questi utili hanno subito già la tassazione IRPEF ai sensi dell'art.5 T.U.I.R. e, proprio per questo, il legislatore avrebbe dovuto stabilire dei criteri, presuntivi, che stabilissero l'irrelevanza fiscale in tema IRI, onde evitare una doppia tassazione.

Altro punto negativo del disposto perpetrato negli anni riguarda sicuramente l'aspetto accertativo. Il prelievo in sé, più o meno facilmente a seconda della diversa struttura societaria, potrebbe esser occultato dalla contabilità. Per evitare questo il legislatore avrebbe dovuto lavorare sulla semplificazione del sistema, rendendo meno gravosi gli adempimenti dichiarativi. Nel caso di società di persone assoggettate al regime *standard* previsto dall'art.5 del T.U.I.R., l'accertamento di utile o di reddito evaso viene imputato, per trasparenza fiscale, ai soci stessi. Adottando il regime in oggetto le società saranno investite dall'avviso di accertamento, in quanto soggetti passivi IRI, e i soci saranno considerati come “prelevanti” di quell'utile extra-contabile occulto. Di conseguenza, il controllo da parte dell'Amministrazione si concentrerà sia sulla società che sui soci stessi. Per questo, quindi, risulterebbe puntuale una previsione normativa che regoli questa tematica in modo puntuale, per evitare una doppia imposizione tributaria in capo alla società e al socio.

Questi furono i principali motivi per i quali ai testi delega non fu dato seguito. Pur essendo ragionevoli i tentativi di omogeneizzazione del sistema impositivo sulle società nulla può esser lasciato al caso. La bontà delle motivazioni alla base del regime devono esser seguite anche da riferimenti testuali che non lascino spazio a dubbi interpretativi della portata di quelli succitati. Gli stessi, così come previsti, avrebbero aumentato i problemi per tutti quei contribuenti i quali, in virtù della loro dimensione, avrebbero preferito un sistema fiscale lineare, chiaro e

semplificato. Le valutazioni *de iure condito* fatte in merito, tra le quali quella citata nel paragrafo 1.4, lasciano il tempo che trovano; seppur viene mostrata la validità del regime molti aspetti sostanziali non vengono considerati. Si dovrebbe quindi partire dalle idee di equiparazione delle società personali a quelle di capitali e, da lì, creare tutta una disciplina “ad hoc” nel rispetto della normativa, nazionale ed europea, vigente. Con il proseguimento dell’elaborato si parlerà di come il nuovo art.55-bis D.p.r. n.917/1986 abbia introdotto novità importanti rispetto le precedenti previsioni, pur rimanendo diversi aspetti che necessariamente dovranno esser chiariti.

CAPITOLO 2: La nuova imposta sul reddito imprenditoriale; art. 55-bis.

2.1 – Introduzione al regime

L'art.1 comma 547 lett. b), L. 232/2016 ha introdotto l'art. 55-bis del D.p.r. con l'obiettivo di favorire lo sviluppo delle imprese di modeste dimensioni attraverso l'imposizione proporzionale, pari al 24%, sugli utili trattenuti all'interno delle stesse garantendo la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa i prelevamenti effettuati dall'imprenditore, dai soci e dai collaboratori familiari. Possiamo già affermare come premessa che il nuovo regime si pone l'obiettivo, in sostanza, di tassare le società in quanto generatrici di reddito, considerandole separate dagli imprenditori, evidenziando il contributo lavorativo apportato da questi attraverso la deducibilità – e conseguente tassazione sugli stessi – della ricchezza prelevata.

L'IRI rappresenta un regime opzionale a cui possono aderire le società di persone derogando al regime ordinario basato sulla tassazione del reddito in capo alla persona fisica indipendentemente dalla sua percezione. Conseguentemente, il regime naturale per tali società resta quello della trasparenza, derogabile esclusivamente in via opzionale con il regime in oggetto della trattazione. Il comma 5 dell'art.55-bis esprime a chiare lettere come l'applicazione del regime in oggetto escluda il regime di trasparenza *“limitatamente”* a quella prevista dall'art.5 T.U.I.R. Il limitatamente sotto intende come le altre previsioni, diverse da quelle previste al primo comma del citato articolo, risultino applicabili al regime IRI. Si pensi ad esempio alle quote di partecipazione all'utile; anche nell'IRI vi sarà la presunzione di partecipazione al capitale in rapporto ai conferimenti effettuati, salvo diversa previsione nella scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico. Su questo tema si percepisce, considerando anche le modifiche avvenute all'articolo di riferimento, il coordinamento tra il regime IRI e un altro regime di trasparenza, quello opzionale previsto dall'art.116 T.U.I.R per le S.r.l. a ristretta base societaria, di cui si parlerà più avanti. Pur essendoci l'intento di equiparare le società aderenti al regime IRI alle società di capitali, la determinazione del reddito d'impresa, come si vedrà, garantisce sempre l'attuazione delle disposizioni previste nel capo VI del T.U.I.R. sia che le società siano di persone sia che siano S.r.l. a ristretta base sociale.

Come fin qui posto, il regime sembra ricalcare alla perfezione quanto previsto dalle precedenti leggi finanziarie ma, come vedremo nel proseguo della trattazione, non è effettivamente così, viste e considerate le migliorie apportate rispetto i precedenti tentativi normativi.

Prima di addentrarci nell'analisi dell'art.55-bis è necessario fare alcune considerazioni in merito alle recenti notizie riguardanti l'impatto che il rinvio dell'IRI avrà sul gettito fiscale dello Stato. Le stime della relazione tecnica alla Legge di bilancio 2017 evidenziarono il cospicuo risparmio d'imposta per i contribuenti aderenti al regime IRI che si traduceva, ovviamente, in un minor gettito per le casse erariali. Si è stimato come circa 184mila società di persone potrebbero adottare tale regime e che di queste solo un 80% ha ottenuto un utile nei precedenti anni. I soci di dette società, con l'introduzione dell'IRI, andrebbero a prelevare circa 6.2 miliardi di euro con un carico progressivo pari a circa 4.09 miliardi. L'IRI dovuta dalle società sarà determinata al 24% su un imponibile di 5.1 miliardi di euro, consentendo un risparmio di imposta, rispetto al regime di trasparenza, di 761 milioni di euro. Stesso discorso va fatto per le imprese individuali, tra le quali non sono state considerate quelle che potenzialmente potrebbero essere assoggettate al regime forfettario della legge n.190/2014. Le imprese con reddito d'impresa positivo obbligano gli imprenditori a dichiarare 1,79 miliardi di euro. L'introduzione dell'IRI consentirebbe, al netto dei prelevamenti di utili, un imponibile di circa 2,86 miliardi di euro. La stima fatta dalla suddetta relazione vede un risparmio di imposta di circa 451 milioni di euro.

Se dal lato del contribuente l'introduzione del regime comporta un beneficio – che come si dirà nell'ultimo capitolo non può essere sempre definito tale rispetto al regime di trasparenza - dall'altro lato, quello del Fisco, si registrerebbe una rilevante riduzione del gettito fiscale, con conseguenze importanti sul debito pubblico dello Stato; minori entrate fiscali determinano una maggior esposizione debitoria dello Stato nei confronti dei terzi.

Queste considerazioni sono importanti nell'ottica, come detto, delle ultime novità in tema IRI. La legge di bilancio 2018, nel comma 1063 dell'art.1, ha determinato lo slittamento dell'introduzione dell'IRI di un anno, determinando non pochi problemi applicativi per coloro i quali avevano già delineato uno schema di prelevamenti, rilevanti per cassa, e di acconti per il pagamento dell'imposta. Secondo quanto affermato²⁷, soprattutto quest'ultimo punto sembra essere il più rilevante principalmente nel caso in cui lo stesso sia stato determinato con metodo previsionale basato su prelevamenti futuri programmati ovvero in caso di riserve pre-regime capienti, ipotizzando un reddito partecipativo nullo per il 2017 il quale determinerebbe un mancato versamento degli acconti. Dovranno essere tutelati quei soggetti, i quali, in buona fede e nell'ottica dell'adozione del regime, abbiano registrato un acconto incapiente. C'è chi

²⁷ Gavelli G., "IRI, scelte da rivedere su prelievi e contabilità", in *Il Sole 24 Ore*, 23 ottobre 2017, pag.20

definisce il fisco “senz’anima”²⁸ per la sua incapacità di intrattenere un sano rapporto con i cittadini-contribuenti basato su interessi, seppur diversi, interconnessi tra loro. Il rinvio, ritenuto addirittura “*determinante per il completamento delle coperture*”²⁹ da parte della Corte dei Conti, fa venir meno qualsiasi principio di certezza del diritto e di pianificazione fiscale per il contribuente. Considerando il discorso fin qui fatto, è chiaro che lo Stato ha rinviato il regime *ex art.55-bis* nell’ottica del reperimento di risorse necessarie per bilanciare le proprie spese. È stato infatti affermato nel “Documento programmatico di bilancio” approvato dal Consiglio dei Ministri che tale rinvio gioverebbe alle casse dello Stato per circa 2 miliardi di euro pari allo 0,112% del PIL 2018. Nonostante le associazioni dei commercialisti espressero con forza il loro disappunto, l’approvazione della Camera del disegno di legge ha determinato l’effettivo rinvio del regime al periodo d’imposta 2018. La retroattività del rinvio sembra ostare lo Statuto dei Diritti del Contribuente “*e ogni principio di civiltà giuridica, vanificando l’obiettivo dichiarato della capitalizzazione delle PMI e perpetuando l’inaffidabilità della legislazione tributaria italiana anche agli occhi degli investitori italiani ed esteri*”³⁰. Il riferimento all’art.3 comma 1 della legge 212/2000 è chiaro; le norme tributarie non possono avere effetto retroattivo. La modifica a discipline di tributi periodici sono illegittime in assenza di deroga espressa alla disposizione *ex art.3* comma 1 della legge 212/2000, ritenuta principio generale dell’ordinamento tributario³¹. Affinché la deroga al regime IRI possa ritenersi legittima, dev’essere espressamente prevista la deroga a quanto disposto nello Statuto del Contribuente. La retroattività delle disposizioni mina il rapporto tra fisco e contribuente³², soprattutto nel caso in cui, a distanza di tempo, venga alterato il criterio di riparto e le modalità con la quale l’imposta è determinata.

2.2 - I soggetti passivi

*“Il reddito d’impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, (...), è escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con l’aliquota prevista dall’art. 77.”*³³

Tale citazione ci spinge ad affermare come possano optare per l’opzione IRI sul reddito d’impresa, come sopra anticipato, gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e le

²⁸ Padula S., “Dall’IRI alle fatture, un fisco senz’anima”, in Il Sole 24 Ore, 23 ottobre 2017, pag.10.

²⁹ Audizione della Corte dei Conti sulla legge di bilancio 2018, pag. 6, novembre 2017

³⁰ Comunicato stampa congiunto ADC, AIDC, ANC, ANDOC, UNAGRACO, UNGDCEC, UNICO, 19 ottobre 2017.

³¹ Cass. n.15528/2010.

³² Beghin M., *cit.*

³³ Art.55-bis, comma 1, D.p.r. 917/1986.

società in accomandita semplice. Oltre a queste tipologie di società, andando oltre la *litera legis* di riferimento, la possibilità di optare per il regime IRI è riservata anche ad altri contribuenti. Possono esser paragonate alle S.n.c. le società di fatto (esercenti attività commerciale) e le società di armamento costituite all'unanimità, mentre alle S.a.s. le società di armamento costituite a maggioranza³⁴. Al pari di queste, l'individualità delle società familiari, come espresso da prassi³⁵ e da sentenze di legittimità³⁶, consente alle stesse di adottare il regime in oggetto. Gli obblighi di natura fiscale, come ad esempio la soggettività passiva IVA, sono in capo all'imprenditore il cui reddito personale costituisce anche quello dell'impresa. L'affermazione appena fatta va letta anche considerando il testo normativo in sé³⁷ e il discorso fatto nel paragrafo precedente, secondo cui il regime IRI deve tener in considerazione anche quanto disposto nell'art.5 T.U.I.R., ad eccezione del primo comma.

Infatti, come se non bastassero i riferimenti sopra citati, la bontà di quanto affermato è insita nella possibilità, per i collaboratori familiari, di poter prelevare dalla società parte dell'utile che successivamente verrà tassato progressivamente. Il regime in oggetto potrebbe esser anche fruibile dalle aziende coniugali se costituite dopo il matrimonio e gestite in forma societaria ovvero dall'impresa individuale se viene garantito al coniuge non imprenditore un reddito pari al 50% dell'utile ottenuto, considerando l'assimilazione delle stesse alle società personali secondo le istruzioni del modello dei redditi. La scelta dell'opzione IRI può esser anche effettuata dalle società agricole. Bisogna però fare delle considerazioni per questo tipo sociale in merito al regime catastale. In caso di adesione al regime catastale non ha senso applicare l'IRI; l'imposta proporzionale colpirà al 24% il reddito fondiario, ma i prelevamenti dei soci, essendo quelli catastali e non effettivi, concorreranno per intero alla formazione del loro reddito³⁸.

Tra i soggetti passivi rientrano anche gli imprenditori individuali esercenti attività di agenzia, mediazione, procacciamento di affari e rappresentanza di commercio. Per questi, in caso di adozione del regime, non troverebbe spazio quanto previsto in tema di ritenute dall'art.25-bis D.p.r. 600/1973. Non esiste un diretto riferimento ma sicuramente il comma 5 dell'articolo oggetto di analisi può venirci in aiuto. Se, come affermato dal citato, la trasparenza fiscale viene

³⁴ Art.5 comma 3, lett. A) e B) D.p.r. 917/1986.

³⁵ Risoluzione Agenzia delle Entrate n.75/E/2015.

³⁶ Cass.10017/2009

³⁷ *"Dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate (...) a favore dei (...) collaboratori familiari"*.

³⁸ Su questo tema, Ferranti G., *"L'imposta sul reddito d'impresa in cerca di chiarimenti"*, in Corr. Trib., n.7/2017, pag.496. e Ferranti G., *"La nuova imposta sul reddito d'impresa"*, in Il Fisco n.45/2016, pag.4308.

meno, questa riguarderà sia i redditi che l'imputazione delle ritenute ai soci. Considerando che l'obiettivo del legislatore è quello di favorire la capitalizzazione delle imprese, le ritenute sulle provvigioni dovrebbero esser detratte dall'IRI. Nei casi in cui le ritenute eccedano il reddito queste dovranno esser attribuite proporzionalmente ai soci in detrazione dell'imposta IRPEF, nell'ottica del reddito comunque prelevabile da parte dei soci³⁹.

Per quanto riguarda i professionisti valgono le considerazioni fatte nel paragrafo 1.4. Analizzando l'art.10 comma 3 e 8, L.12/11/2011, sembrerebbe valido anche per questi soggetti il regime IRI purché venga svolta attività commerciale sotto forma di società di persone. L'Agenzia delle Entrate stessa, in risposta ad alcune domande di interpello, ha affermato che *“Dette società non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile e, pertanto, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello prescelto (...)”*⁴⁰. Il punto di vista dell'Agenzia fa assumere rilevanza alla forma societaria e al tipo di contabilità adottata (che dev'essere necessariamente quella ordinaria per aderire all'IRI) rispetto al mero esercizio dell'attività svolta, in linea con quanto affermato da altri interventi di prassi⁴¹. In virtù di quanto appena affermato alle stesse si applicano gli artt. 6, ultimo comma, e 81 del T.U.I.R. Alla luce di questo troviamo anche altre valutazioni dottrinali⁴², le quali confermano l'applicabilità del regime anche alle società tra professionisti in virtù della struttura giuridica adottata.

Partendo da questo assunto troviamo diverse altre considerazioni, anche contrastanti tra loro, in merito alla qualificazione del reddito di tali soggetti. L'Agenzia, con risoluzione del 2001⁴³, affermò come il reddito delle società di professionisti, nello specifico avvocati, potesse esser ricondotto a reddito da lavoro autonomo. Da quanto detto si evidenzia che i redditi prodotti da avvocati, nel caso di specie analizzato dalla citata risoluzione e assimilabili alle società di professionisti in genere, costituiscano redditi di lavoro autonomo in virtù dell'applicazione della disciplina delle associazioni senza personalità giuridica costituita da persone fisiche per l'esercizio di arti e professioni⁴⁴. Sulla stessa linea di pensiero la Circolare CNDCEC 19

³⁹ Avella F., Mollica V., *“IRI, ritenute sulle provvigioni con margini per la detraibilità”*, in Quotidiano del Fisco, 17 maggio 2017

⁴⁰ Parere Agenzia delle Entrate n. 954-55/2014.

⁴¹ Massima Comitato Notarile Triveneto settembre 2013 n.Q.A.2.

⁴² Sanna S., Suma S., *“Regime IRI anche per le società tra professionisti”*, in Eutekne.info, 20 gennaio 2017. Secondo tali autori, muovendo dalle considerazioni dell'Amministrazione in tema di rilevanza del profilo soggettivo, ovvero della forma societaria adottabile, sembrano poter fruire del regime in oggetto anche le società tra professionisti.

⁴³ Risoluzione Agenzia delle Entrate n.118/E/2003

⁴⁴ Art.5, comma 3, lett. C) D.p.r. n.917/1986.

settembre 2013 n.34/IR. L'intervento del Consiglio Nazionale partiva dall'analisi del disegno di legge governativo "*misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e di riordino normativo*"⁴⁵ il quale si esprimeva affermando "*alle società costituite ai sensi dell'art.10 della legge 12 novembre 2011, n.183, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, si applica (...) il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio di arti e professioni di cui all'art.5, comma 3, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi (...)*"⁴⁶ Considerando quanto detto, il reddito attribuito ai soci sarebbe di natura autonoma per coloro i quali esercitano attività intellettuale. Su questa linea di pensiero anche parte della dottrina⁴⁷, la quale, oltre a negare la possibilità di adozione del regime per gli esercenti professioni e arti, sottolinea l'impossibilità di adozione anche per le società semplici e gli enti non commerciali che pur svolgono attività commerciale. In forza di questo pensiero ricorre il tema dell'applicabilità dell'art.5 T.U.I.R. anche al regime IRI che paragona dette "*associazioni (...) per l'esercizio di arti e professioni*", a società semplici per le quali non è applicabile il regime di tassazione separata del reddito d'impresa.

Sul tema delle società di professionisti, come affermato nel capitolo precedente, non c'è una chiara interpretazione; si dovrà aspettare un diretto intervento del legislatore che chiarisca la fattispecie in tema di applicazione dell'imposta proporzionale sul reddito d'impresa. Le differenze interpretative analizzate precedentemente non consentono di far luce oggettivamente sulla questione.

Per quanto fin qui detto risulta evidente che i diversi orientamenti partono da due punti di vista diversi; l'ultimo orientamento dell'Amministrazione valuta dette società da un punto di vista soggettivo, sottolineando l'importanza della struttura con la quale viene esercitata l'attività economica. Considerando l'assimilazione alle società di persone, tale orientamento accoglie la possibilità di applicazione dell'IRI. Gli altri orientamenti, invece, valutano le stesse da un punto di vista oggettivo, paragonando dette società ad associazioni non riconosciute e, conseguentemente, ritenendo il reddito determinato ai sensi del titolo V capo I. Per questo pensiero non è possibile applicare il regime in oggetto anche alle società tra professionisti, in quanto le società IRI generano reddito d'impresa, ai sensi del titolo VI capo I.

⁴⁵ D.L. n.958/2013.

⁴⁶ Legge di stabilità n. 183/2011, art.27 comma 4.

⁴⁷ Ferranti G., "*Chiarito il regime transitorio dell'IRI ma restano aperte altre questioni interpretative*", in Il Fisco 23/2017 pag.2225.

L'autore, riprendendo quanto affermato dal citato intervento di prassi, ritiene non applicabile il regime IRI alle società tra professionisti, considerando il reddito generato dagli stessi di tipo autonomo.

Il regime in oggetto potrà esser utilizzato anche da società di persone con soci residenti all'estero. Seppur il tema verrà toccato più avanti con riferimento al trattamento fiscale per questi particolari soci, è bene sottolineare come l'art.23 comma 1, lett. g) T.U.I.R. sia stato modificato dall'art.1 comma 547, lett. a) della legge di bilancio in esame. Tale modifica comporta l'assoggettamento dei redditi ottenuti da tali soggetti a tassazione italiana.

2.2.1 - Le società a responsabilità limitata a ristretta base sociale

Ai fini del paragrafo in oggetto, un ulteriore profilo rilevante è sicuramente legato al tema delle S.r.l. a ristretta base azionaria. L'introduzione nell'art.116 T.U.I.R. del comma 2-bis ha posto chiarezza ad una delle principali lacune dei precedenti interventi normativi. L'articolo 116, ora denominato "*Opzioni per la società a ristretta base proprietaria*", stabilisce che alternativamente al regime previsto dall'art.5 comma 1 si possa optare per il regime *ex art.55-bis*. Al fine di esercitare l'opzione devono comunque esser rispettati gli stessi requisiti richiesti per l'adozione del regime di trasparenza opzionale; la società non deve avere ricavi superiori a 5.164.569, limite previsto per gli studi di settore, e deve avere una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10, in caso di società cooperativa 20.⁴⁸ Nella Relazione illustrativa al Disegno di legge di bilancio 2017⁴⁹ già era evidente l'obiettivo del legislatore di integrare l'art.116 del T.U.I.R. in virtù dell'introduzione del nuovo regime, al fine di evitare il sorgere di una disparità di trattamento tra società - di persone e società di capitali - le quali, seppur diverse per tipo sociale, si trovano, come più volte ripetuto, in una situazione del tutto analoga dal punto di vista della struttura societaria e dei limiti dimensionali. Il riferimento alla cancellazione del regime di trasparenza previsto nella norma riguarda esclusivamente quella dell'art.5 T.U.I.R. mentre, come affermato, il legislatore ha predisposto un coordinamento con la trasparenza opzionale per le S.r.l. Il principale problema che potrebbe sorgere riguarda la possibilità di adottare il regime senza aver precedentemente aderito a quello in oggetto. Parte della dottrina⁵⁰ ha affermato che sia possibile optare direttamente per il regime IRI senza dover aderire a quello previsto dall'art.116, comma 1 del T.U.I.R.

Il problema potrebbe sorgere quando la società decida di revocare il regime di trasparenza prima della sua scadenza triennale per adottare il regime oggetto della relazione. Operazione sensata

⁴⁸ Leo M., "*Le imposte sui redditi nel testo unico*", Tomo II, Milano, Giuffrè Editore, 2010,

⁴⁹ Atto camera n.4127, art.68, comma 1.

⁵⁰ Ferranti G., *cit.*, pag.2225. L'affermazione del citato autore parte dal presupposto secondo il quale il regime IRI rappresenta un'alternativa a quello di trasparenza opzionale. Alternatività che, quindi, è sinonimo di possibilità di aderirvi in via autonoma, senza precedenti vincoli ad altri regimi.

quando si prospetta un andamento economico-produttivo tale da determinare un elevato utile, incentivante sicuramente l'adozione del regime IRI per l'impatto relativo della tassazione progressiva sul socio. L'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale ex art. 116 del T.U.I.R., di durata triennale ed irrevocabile ai sensi del comma 4 dell'art. 115 del T.U.I.R.⁵¹, potrebbe, infatti, comportare per le suddette società il dover attendere il decorso naturale della medesima opzione, al fine di applicare, poi, la tassazione IRI⁵². Dottrina⁵³ si è espressa affermando la possibilità di adottare il regime oggetto della discussione anche durante il triennio, in considerazione del comma 1 art.1 D.p.r. n.442/1997⁵⁴. La modifica conseguente alle nuove disposizione normative consentirebbe quindi alle S.r.l. a ristretta base di poter adottare l'IRI anche durante il secondo anno di regime di trasparenza. In forza di ciò è intervenuta l'Agenzia delle Entrate in risposta ad un interpello⁵⁵ presentato da una S.r.l. la quale richiedeva la possibilità di interrompere anzitempo il regime di trasparenza, adottato nel 2015, al fine di beneficiare dell'imposta proporzionale. Specificando preliminarmente che l'eventuale, poi avvenuta, posticipazione del regime IRI avrebbe comportato, di fatto, il venir meno della problematica, visto che il triennio della trasparenza sarebbe terminato da sé, l'Agenzia entrò nel merito della problematica, affermando che, in coerenza con il comma 1 art.1 D.p.r. n.442/1997, le società aderenti all'art.116 T.U.I.R., possano optare per il regime IRI durante il triennio, revocando, di fatto, il regime di trasparenza. Con il rinvio dell'IRI al 2018, *“le Srl in trasparenza che hanno optato per il 2016 (triennio 2016-2018) o nel 2017 (triennio 2017-2019) potranno, il prossimo anno, uscire anzitempo dal regime per passare subito alla nuova tassa piatta”*⁵⁶.

I soci non potranno scomputare le perdite dal proprio imponibile, considerando che delle stesse usufruirà il “nuovo” soggetto passivo d'imposta, la società. L'operazione di cambio in corsa,

⁵¹ Il comma 1 dell'art.116 T.U.I.R. afferma che le modalità con la quale si può usufruire di detto articolo sono le stesse dell'art.115 ad eccezione di quanto sancito nel comma 1; risulta applicabile anche il periodo triennale di valenza e l'irrevocabilità della stessa.

⁵² Sanna S., Summa S., *“Alternativa IRI alla <<piccola>> trasparenza fiscale”*, in Il Quotidiano del Commercialista Eutekne, 13 marzo 2017.

⁵³ Meneghetti P., *“Chance IRI per le <<piccole>> Srl”*, in Il Sole – 24 Ore, 16 gennaio 2017, pag.17. L'autore, spiegando il suo punto di vista, parte dall'assunto dell'art.1, comma 1, D.p.r. 442/1997. Il regime opzionale non vincola la società aderente; è ben possibile, secondo l'autore, che, in virtù di nuove disposizioni normative, vi sia la convenienza ad adottare un altro regime, anch'esso opzionale. Il cambio in corsa è consentito da disposizioni normative presenti nel nostro ordinamento.

⁵⁴ *“È comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative”*.

⁵⁵ Interpello n.954-1384/2017.

⁵⁶ Gaiani L., *“Decadenza dal regime prima del triennio per chi sceglie l'IRI”*, in Il Sole 24 Ore, 8 dicembre 2017, pag.24

quindi, dovrà esser valutata bene considerando che sono sottili le differenze tra i regimi di riferimento.

Per tali S.r.l. a ristretta base potrebbe esser possibile che vengano meno le condizioni necessarie per l'applicazione del nuovo regime opzionale. Se, nel quinquennio, le stesse venissero meno, è coerente pensare che venga contestualmente meno anche il regime IRI. Per analogia può esser considerata la circolare dell'Agenzia delle Entrate n.49/E/2004 la quale, al paragrafo 3.4, ritiene annullabile il regime di trasparenza per le S.r.l. nel caso in cui vengano meno le condizioni (uguali affinché le stesse possano applicare il regime IRI) necessarie per l'adozione dell'art.116 T.U.I.R.; *“i requisiti di ammissione al regime devono essere posseduti “a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata (...) e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo d'opzione”*. Sembra quindi sensata l'affermazione fatta ad inizio periodo.

Una S.r.l. con compagine sociale ridotta ha, di fatto, tre diverse possibilità: adottare il regime IRES con aliquota del 24% sul reddito fiscale e trattamento dei dividendi come reddito da capitale per la persona fisica; adottare il regime di trasparenza con tassazione IRPEF pro quota sul reddito d'impresa di ogni socio; adottare il regime IRI con tassazione progressiva IRPEF esclusivamente sugli utili prelevati dai soci – redditi d'impresa - o dall'imprenditore.

Altra questione interpretativa è legata alla natura fiscale degli utili derivanti da partecipazioni. L'adesione al regime in oggetto fa venir meno le caratteristiche delle società a stampo capitalistico. L'art.116, al comma 2-bis, rimanda direttamente all'art.55-bis comma 3, il quale afferma che il reddito dovrà esser determinato ai sensi *“del presente capo”* (VI, titolo I). Questi utili prelevati non costituiranno redditi di capitale bensì redditi d'impresa e non saranno assoggettati, quindi, alle disposizioni di esenzione previste per i dividendi. Di fatto, non dovranno esser effettuate neanche le ritenute previste dagli artt. 26 e seguenti del D.p.r. n.600/1973.

Oltre alle considerazioni sulla natura del reddito, il passaggio ai dettami del capo VI del titolo I modifica anche il calcolo della deducibilità degli interessi passivi, risultando necessario considerare non più il disposto *ex art.96 T.U.I.R.* bensì quanto sancito *ex art.61 T.U.I.R.*, con tutte le conseguenze del caso. Differenze derivanti dal passaggio da un capo all'altro del T.U.I.R. rilevano anche in tema di perdite. Se per le società di capitali vi era un limite nel riporto in avanti delle stesse – quantitativo, scomputabili solo per l'80% del reddito a partire dal quarto esercizio successivo a quello in cui si è verificata - per i soggetti IRI non esiste alcun limite né quantitativo né tanto meno temporale, come invece previsto per le società di persone.

Lo scomputo delle perdite da parte delle società, sia in caso di tassazione IRES che IRI, il diverso trattamento delle perdite fiscalmente rilevanti e i minori interessi passivi gravanti sulle società aderenti al regime, devono esser valutate attentamente dai contribuenti.

2.2.2 - *Soggetti a contabilità semplificata*

L'adozione del regime IRI presuppone l'applicazione della contabilità ordinaria. Di conseguenza, le società a contabilità semplificata non possono aderire al regime *ex art.55-bis* se non aderendo precedentemente alla stessa. L'art.1 comma 22, L.232/2017 ha modificato la disciplina della contabilità semplificata⁵⁷ allineandosi ai criteri contabili vigenti per le imprese che aderiscono al nuovo regime di cassa. L'obbligo di adesione diventa tale al superamento di alcuni limiti di ricavi, diversi in base al tipo di attività svolta, da considerare nell'ultimo anno di applicazione del regime ordinario. Le società erogatrici di servizi devono obbligatoriamente aderire al regime al superamento di 400.000 euro di ricavi, mentre le altre società con diverso oggetto sociale al superamento di 700.000 euro. Al fine di valutare i ricavi rilevanti per la determinazione del superamento dei limiti quantitativi previsti, bisogna considerare gli artt. 87 e 57 del T.U.I.R. Tra i ricavi da considerare troviamo i corrispettivi derivanti dalle cessioni di beni/servizi alla cui produzione è rivolta l'attività d'impresa, i corrispettivi di cessione di materie prime e sussidiarie funzionali all'attività produttiva dell'impresa, i beni destinati ad attività estranee all'impresa e via dicendo.

Fermo restando quanto detto, l'art.55-bis nulla dice in merito all'obbligo di adozione della contabilità ordinaria. La mancanza di un riferimento testuale non influisce su quanto affermato ad inizio paragrafo; il necessario coordinamento tra utili e prelevamenti, previsto dal regime in oggetto, rende necessaria la "tracciabilità" di ogni movimentazione dà e per la società. Come si può evincere dallo stesso nome, la contabilità semplificata non garantisce una documentazione tale da consentire la verifica dei prelevamenti di utili effettuati dall'imprenditori o dai soci. Come in parte già accennato nelle pagine precedenti, per il regime IRI, le società potranno rimandare la decisione di adozione sino al termine ultimo per la presentazione del modello UNICO 2019, in virtù della deroga prevista dalla legge di bilancio 2018. Se l'opzione IRI viene valutata a posteriori, stesso discorso non può esser fatto per l'adozione della contabilità ordinaria. A ben intendere le società devono aderire, con la prospettiva di adesione all'IRI, al regime di contabilità ordinaria a partire dal 1 gennaio 2018; *conditio sine qua non* per l'applicazione del regime *ex art.55-bis* è la tenuta delle scritture

⁵⁷ Art.18, comma 1, D.p.r. 600/1973.

contabili in forma ordinaria. Proprio in relazione a questo, dev'esser valutata dettagliatamente la convenienza nell'aderire al regime in oggetto visto che il passaggio alla contabilità ordinaria, che risulta quindi necessario, preveda molti più oneri documentali e costi di gestione. Tale fattore, come si dirà nel quarto capitolo, potrebbe disincentivare l'adozione dello stesso.

Viene assunto che l'esercizio dell'opzione della contabilità ordinaria debba seguire il vincolo temporale dell'IRI; l'ipotetico rinnovo dev'essere posto in essere sia per il regime IRI che per il regime a contabilità ordinaria.

Le formalità necessarie per il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria sono previste dagli artt.1 e 5, comma 2 lett.a), del D.p.r. 126/2003. Innanzitutto dev'esser riportato sul libro degli inventari, un prospetto delle attività e delle passività dettagliate dal contribuente. Per determinare il patrimonio netto sarà quindi necessario valutare ogni singola posta sia di attivo che di passivo. Per la redazione del prospetto dovranno esser seguite le valutazioni previste dal D.p.r.689/1974, diverse per ogni singola voce. Le società di persone dovranno indicare tutte le poste mentre gli imprenditori individuali soltanto le attività e le passività relative alle imprese o alle attività commerciali. La società deve comunicare l'esercizio dell'opzione per la contabilità ordinaria mediante la compilazione del quadro VO nella prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta. Non risulterebbe applicabile tale regime ordinario nel caso di mancata comunicazione del modello IVA escludendosi, di fatto, la possibilità di applicare l'istituto della "*remissione in bonis*".⁵⁸

In relazione a quanto detto, i soggetti IRPEF che si trovano in regime di contabilità semplificata dovrebbero, nel caso in cui vogliano adottare l'IRI, disporre di un sistema di rilevazione contabile, e anche finanziario, idoneo a gestire le maggiori problematiche che si presentano. Le problematiche di cui si parla rappresentano un forte disincentivo per quei contribuenti che godono di notevoli semplificazioni nella gestione operativa della propria società.

A queste considerazioni dovrebbe esser associato anche il tema dei conti correnti della società e dell'imprenditore. È comunque corretto affermare che non necessariamente vi dovrà esser una corrispondenza tra prelevamenti realizzati sul conto corrente dedicato e accrediti sul conto corrente personale. L'uso "*promiscuo*"⁵⁹ - dove per promiscuo deve intendersi uso inerente tanto alla sfera personale quanto all'attività d'impresa - potrebbe rendere ardua l'identificazione

⁵⁸ Portale R., "*IVA – Imposta sul Valore Aggiunto*", Milano, Giuffrè, 2017.

⁵⁹ Forte N., Petruzzellis G., "*Contabilità per cassa e nuova IRI*", Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2017. Gli autori, con il loro punto di vista, affermano che tanto per la tracciabilità della ricchezza quanto per evitare problematiche con l'Amministrazione, sia preferibile adottare una contabilità separata volta ad identificare dettagliatamente gli spostamenti della ricchezza tassabile.

delle spese personali che invece necessitano di una valutazione per entrambi i regimi. Per questo risulta esser corretto pensare alla creazione di due conti correnti separati che consentano un monitoraggio separato tra quelle che sono le movimentazioni legate all'impresa e quelle alla sfera personale. Seppur non sussiste alcun tipo di obbligo di separazione dei conti, tale *step* sembra esser necessario, tanto per una miglior gestione delle proprie risorse quanto per evitare vari problemi con l'Amministrazione finanziaria. Le somme prelevate e fruite in modo promiscuo potrebbero esser oggetto della presunzione di redditività *ex art.32* comma 1, n.2, D.p.r. 600/1973⁶⁰, recentemente modificata dal D.L. 22 ottobre 2016, n.193 con l'obiettivo di ridurre le presunzioni legali sui prelevamenti bancari non giustificati. Preliminarmente bisogna constatare come il decreto legge in oggetto non ha portato alcun tipo di modifica sulle presunzioni riguardanti i versamenti non giustificati, le quali continueranno a valere indipendentemente dall'importo.

Nella disciplina previgente l'amministrazione avrebbe potuto rettificare i prelevamenti di imprese e professionisti qualora fossero ritenuti non giustificati, ovvero se il contribuente non avesse indicato il beneficiario delle stesse e qualora non risultassero dalle scritture contabili. Con il nuovo decreto fiscale viene eliminata la presunzione legale relativa alle movimentazioni bancarie del contribuente, in linea con la sentenza della Corte costituzionale n.228/2014, la quale definì arbitrarie le considerazioni sulla non coerenza dei prelevamenti da parte di un lavoratore autonomo. Vengono introdotti dei parametri quantitativi i quali, ove non superati, non consentono l'applicazione della presunzione di evasione. Questa non opera qualora i prelievi non siano superiori a 1.000€ giornalieri o a 5.000€ mensili, introducendo una sorta di "scudo" per quelli disposti nell'ottica della sopravvivenza quotidiana. Al superamento, la presunzione opererà esclusivamente per l'eccedenza dalla franchigia.

2.3 – Durata, effetti dell'opzione e aliquota da applicare.

All'interno della disciplina in oggetto non è chiaro se per l'adozione del regime sia necessario il consenso unanime redatto in forma scritta oppure sia sufficiente una decisione presa a maggioranza. Si ritiene che debba far fede quanto previsto dall'atto costitutivo in merito alle decisioni dei soci. Il comma 4 dell'art.55-bis T.U.I.R. afferma che l'opzione dev'esser esercitata nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di riferimento (a partire dal Modello Redditi 2019), da cui decorreranno gli effetti fiscali sulla società e sui soci. Questo permette al contribuente di poter valutare effettivamente la convenienza del regime essendo la scelta

⁶⁰ Forte N., "Il reddito dei professionisti", in Argomenti tributari, Il Sole 24 Ore, 2004.

formale posticipata alla data di presentazione della dichiarazione⁶¹. L'opzione vincola il contribuente per 5 anni ed è rinnovabile anche se non tacitamente. Questo sia perché l'art.55-bis non fa menzione alcuna a riguardo e sia perché *“le parole: “mancato rinnovo, ovunque ricorrono, sono sostituite dalla seguente: “revoca”, con la conseguenza che il tacito rinnovo ora è previsto per tutti i regimi opzionali previsti nel T.U.I.R. (...)”*⁶². Considerando che il regime IRI è stato introdotto successivamente alla norma citata si può affermare come non si possa fare riferimento al disposto. Al termine del quinquennio obbligatorio la scelta del regime dovrà nuovamente esser espressa, non essendo contemplato alcun rinnovo tacito. Ovvio è che in virtù del rinvio del regime, secondo quanto previsto dal comma 1063 dell'art.1 della legge di bilancio 2018, varranno sempre le stesse considerazioni posto che il regime sarà adottabile a partire da UNICO 2019.

La tassazione proporzionale, essendo allineata all'IRES, dovrà prevedere anche la stessa aliquota del 24%, in considerazione delle recenti modifiche effettuate all'art.77 T.U.I.R. Le modifiche di cui si parla, previste dalla legge di bilancio 2016, sono state effettuate nell'ottica di ridurre l'impatto fiscale sulle società. Non poteva esser quindi esentata l'IRI da questa aliquota, sia per il necessario allineamento a quanto previsto per l'IRES sia per le motivazioni sottostanti al regime in oggetto; i discorsi legati alla patrimonializzazione ben si associano con quelli della riduzione del calcolo fiscale, nell'ottica di uno sviluppo, economico e strutturale, delle imprese italiane e, nel caso specifico di quelle piccole-medio imprese che, vuoi per la *“credito-dipendenza”* vuoi per la mancanza di lungimiranza degli imprenditori da sempre trovano difficoltà nell'affermarsi all'interno del panorama economico italiano ed, anche, europeo.

2.4 – I prelevamenti dall'utile d'esercizio

In tema di prelevamenti da parte del socio, dell'imprenditore o del collaboratore familiare bisogna considerare il secondo periodo del primo comma, il secondo comma e il terzo comma dell'art.55-bis. Il riferimento ai tre commi è molto importante visto che, grazie ad essi, viene evitata una doppia tassazione economica. Come si cercherà di spiegare, il prelevamento verrà tassato progressivamente sul socio/imprenditore/collaboratore familiare e, soltanto al momento dell'effettivo prelevamento, lo stesso dovrà esser portato in deduzione dalla base imponibile, su cui verrà applicata l'imposta proporzionale. Il prelevamento può esser effettuato nei limiti

⁶¹ Precedentemente all'approvazione della legge di stabilità 2018 il termine di presentazione era il 30 settembre. Con l'approvazione della stessa il termine viene posticipato al 31 ottobre.

⁶² Art.7 quater, comma 27 D.l. 193/2016

del reddito già assoggettato ad IRI, da intendersi sia come il reddito d'impresa del periodo di riferimento sia come i redditi precedentemente non distribuiti. Questo non toglie la possibilità di prelevare utili per un valore eccedente il reddito d'impresa del periodo. Tale evenienza farà sorgere delle perdite rilevanti ai fini IRI, ed è qui che rileva il secondo comma dell'articolo oggetto del capitolo. Prelevare utili per un valore maggiore del reddito d'impresa significa "tirar fuori" dalla società utili che già sono stati tassati proporzionalmente negli esercizi precedenti. Proprio per questo, la perdita, al fine di evitare una doppia imposizione, determinerà una riduzione del limite massimo degli utili deducibili (cd. *Plafond*) nell'anno di riferimento, non comporterà alcuna tassazione nel periodo d'imposta per la società e potrà esser scomputata, senza limiti temporali e/o quantitativi, dalla base imponibile IRI dei successivi periodi d'imposta. In questo paragrafo mi concentrerò sull'analisi dei prelievi e della tassazione sul socio per poi analizzare le perdite nel paragrafo successivo.

Il secondo periodo del primo comma afferma come il prelevamento debba esser portato in deduzione dalla società per la determinazione della base imponibile mentre, per il terzo, a conferma di quanto detto, rileverà la tassazione progressiva IRPEF. È il secondo comma, oggetto di spiegazione più dettagliate nel successivo paragrafo, a dettare previsioni sulle perdite per questo particolare regime.

Come già detto nel primo capitolo, una delle principali problematiche del regime è legata al momento dell'effettivo prelievo. Nonostante rilevi il principio di competenza per la determinazione del reddito nelle società di persone, è molto frequente che il prelievo, sotto forma di acconto, preceda l'approvazione di bilancio.

In generale può ritenersi valida l'assunzione secondo cui bisogna tenere in considerazione anche i prelievi avvenuti prima dell'approvazione del bilancio. La previsione che subordina la percezione degli utili per i soci delle società semplici successivamente all'approvazione del rendiconto potrebbe esser derogata mediante apposita clausola prevista, a maggioranza o all'unanimità, all'interno del contratto sociale ai sensi di quanto affermato nell'art.2262 c.c. La possibilità di derogare prevista dall'articolo in questione non risulterebbe quindi applicabile anche per le S.n.c. e le S.a.s. Per quest'ultime, l'art.2303 c.c. afferma come non sia possibile dar luogo a ripartizione di utili se non realmente conseguiti. Di fatto, non può esser definito conseguito l'utile se non a seguito di approvazione del rendiconto finanziario. La mancata previsione normativa sulla possibilità di poter dimostrare, al contrario, l'effettività degli utili prelevati sia per le società in nome collettivo che per quelle in accomandita semplice è stata colmata dalla sentenza della Cassazione n.10786/2003. Secondo i giudici di legittimità,

l'art.2303 c.c. rappresenta una disposizione complementare, e non alternativa, all'art.2262 c.c.; affermazione che rende valido il pensiero dottrinale⁶³ secondo cui può esser prevista una clausola statutaria che garantisca la possibilità di usufruire di acconti su utili anche per le S.n.c. e le S.a.s. La possibilità di porre una clausola statutaria che rimetta la distribuzione dell'utile alla maggioranza dei soci sembra esser una scelta oculata nell'ottica dell'adozione del regime IRI. La mancata espressione della volontà dei soci, considerando quanto previsto in tema di trasparenza⁶⁴, pone gli utili accantonati a riserva non come incremento patrimoniale quanto piuttosto come crediti erogati dai soci e vantabili nei confronti della società⁶⁵, mettendo a rischio il funzionamento effettivo dell'IRI. Come affermato da precedenti interventi di merito⁶⁶, in mancanza di detta clausola, gli utili delle società di persone non distribuiti conserverebbero la loro originaria natura di crediti dei singoli soci nei confronti della società. Questa possibilità determina una delle principali differenze con le società di capitali per le quali, invece, il passaggio dell'utile dalla società al socio può avvenire solo previa approvazione del bilancio.

Il problema può porsi nei casi in cui, successivamente al prelevamento sotto forma di acconto, non vi sia un'effettiva capienza negli utili d'esercizio. I riflessi di tale fattispecie riguardano sia i soci che i terzi creditori. Per i soci, in quanto debitori nei confronti dell'impresa, l'acconto sarà considerato come un finanziamento verso soci. La Cassazione ha comunque affermato che la responsabilità illimitata del socio di società di persone mitiga l'ipotetico danno da incapienza degli utili, visto che gli stessi concorrono anche con il loro patrimonio nei confronti dei terzi⁶⁷.

Dopo aver effettuato questo breve preambolo sulle dinamiche legate al prelievo degli utili nelle società di persone, si passerà ad analizzare il rapporto tra i prelievi ed il regime in oggetto.

I prelievi, considerati come costi per l'impresa - anche se nel terzo capitolo si dirà che il termine costo non è quello più propriamente corretto - sono tassati progressivamente in capo al soggetto che ha effettuato il prelevamento nel periodo d'imposta di riferimento. Il legislatore ha dovuto introdurre questo particolare assunto per evitare che la stessa ricchezza fosse tassata

⁶³ Meneghetti P., "Acconti sugli utili nello statuto", in *Il Sole 24 Ore*, 2 novembre 2016, pagina 37. L'autore afferma che le norme generali in tema di società semplici possono esser adottate allorquando non siano previste disposizioni specifiche nei capi III e IV incompatibili con le regole generali disposte per le società semplici.

⁶⁴ Le quali, non avendo capacità giuridica, non hanno il potere delle società di capitali di poter deliberare attraverso i loro organi la distribuzione o meno degli utili ai soci.

⁶⁵ Sanna S., Suma S., "Statuti di snc e sas sotto esame per gli utili IRI", in *Eutekne.info*, 17 gennaio 2017. Secondo gli autori, riprendendo le Sentenze App. Milano, 29 giugno 1993 e Trib. Lecco 23 maggio 1990, la decisione unanime della distribuzione degli utili risulta esser condizione necessaria per catalogare gli stessi come incremento del patrimonio netto della società.

⁶⁶ Cass. n.2569/2009

⁶⁷ Cass. n.38529/2009

su due soggetti differenti, aggirando, così, la doppia tassazione economica. Il contribuente persona fisica, di fatto, sarà tassato secondo le regole previste dal T.U.I.R. mediante l'applicazione delle aliquote IRPEF di riferimento e delle addizionali regionali relative. Dal regime di trasparenza vi è quindi il passaggio ad un regime molto più simile alle dinamiche legate alla distribuzione dei dividendi nelle società di capitali, anche se, come si dirà, molte e importanti sono le differenze tra gli stessi. Secondo quanto disposto dall'art.1 del DPR n.917/1986 il presupposto applicativo dell'imposta sulle persone fisiche è il possesso dei redditi. Per possesso deve intendersi la titolarità della fonte produttiva della ricchezza; nell'ottica dell'IRI, quindi, il soggetto che effettua il prelevamento è visto come colui che assolve al complessivo pagamento dell'imposta, considerando anche che l'imposta assolta a monte dalla società è vista come un mero acconto del complessivo carico tributario⁶⁸. Il reddito, nel nostro caso quello prelevato rilevante ai fini IRI, non dev'esser considerato come un reddito a sé stante bensì come reddito rientrante nelle categorie elencate nell'art.6 del DPR n.917/1986; detti prelevamenti saranno catalogati come redditi d'impresa. Il beneficio della tassazione separata, quindi, rileva esclusivamente per la tassazione proporzionale e non anche per il socio che, come detto, rimarrà assoggettato agli scaglioni progressivi dell'IRPEF. Evitare che la tassazione separata determini benefici diretti anche per il socio è volta ad evitare l'aumento delle disparità di trattamento tra questi contribuenti e altri soggetti ad IRPEF, come ad esempio i lavoratori autonomi.

Possiamo affermare che la convenienza di suddetto regime si avrà nel caso in cui la società ottenga un rilevante utile e quando vi siano, contestualmente, prelevamenti non eccessivi. La bontà di quanto affermato risulta evidente considerando il minor impatto fiscale che gli utili avrebbero con tale regime – tassazione proporzionale al 24% - rispetto a quello sostenuto in caso dell'intero prelievo dell'utile; ipotizzando un alto reddito si sconteranno aliquote IRPEF più elevati. La conseguente maggior patrimonializzazione deve far conto con l'ingente liquidità derivante dalla realizzazione della fattispecie appena citata; da qui si pone il problema di stabilire se la liquidità appartenga effettivamente alla società aderente al regime *ex art.55-bis*. Bisogna distinguere tra l'impresa individuale e le società di persone. Nel primo caso rientrano tra i beni dell'impresa, tra cui anche la liquidità e/o gli investimenti finanziari, quelli previsti nell'inventario redatto ai sensi dell'art.2217 c.c.⁶⁹ Nel secondo caso possono esser considerati

⁶⁸ Ferranti G., *cit.*, pag.2223.

⁶⁹ Art.65, D.P.R. 917/1986.

beni dell'impresa tutti quelli coloro i quali risultano esser effettivamente nella sua disponibilità⁷⁰.

Sul tema va comunque considerato che spesso le società di persone, soprattutto nelle imprese individuali, assumono posizioni debitorie nei confronti dell'imprenditore; caso in cui, ad esempio, i ricavi non siano sufficienti a far fronte alle spese sostenute. Il riferimento è, quindi, ai versamenti a titolo personale da parte del socio, paragonabili ai finanziamenti soci effettuati nelle società di capitali. Proprio per questo sarà necessario stabilire la priorità con la quale l'imprenditore creditore possa effettuare i prelievi, ipotizzando che il reinvestimento delle somme da lui garantite abbia generato un utile. Non essendo prevista alcuna norma in tema di priorità di imputazione, l'imprenditore effettuerà la scelta per lui più conveniente. Si potrebbe quindi "aggirare" la tassazione progressiva IRPEF facendo risultare il prelievo come una restituzione del credito al titolare.

I contribuenti persone fisiche che presentano la relativa dichiarazione dei redditi hanno l'obbligo di versare le imposte tramite F24 entro le due fasi previste dalla legge; il saldo, relativo all'anno oggetto della dichiarazione e l'acconto dell'anno successivo, da pagare, in base alla tipologia dell'importo, in una o due rate. Il saldo risultante dal modello Redditi PF e la prima rata di acconto devono esser versati entro il 30 giugno o, comunque, entro il 30 luglio previo il pagamento di interessi per un ammontare dello 0,40% dell'importo. La seconda rata, ipotetica, dovrà esser pagata entro il 30 novembre. L'acconto dovrà esser pari al totale dell'imposta e dovrà esser versata entro il 30 novembre nel caso in cui l'acconto, del 40%, risulti inferiore a 257,52 euro. La determinazione degli acconti può esser disposta anche in base a quelle che potrebbe esser le previsioni dell'anno successivo, mediante il cosiddetto metodo previsionale.

Al momento non sono previste disposizioni riguardanti la determinazione ed il versamento degli acconti per i soci delle società aderenti al regime *ex art.55-bis T.U.I.R.* Il tema degli acconti non è però di poco conto. È possibile che, nell'ottica dell'adozione dello stesso, sia determinato l'acconto diversamente rispetto al regime di trasparenza, soprattutto nel caso in cui si usi il metodo previsionale. Analoga situazione si evidenzia nel caso di versamento dell'acconto IRPEF di una persona fisica nel periodo d'imposta in cui vi è la revoca della trasparenza, a seguito del termine della durata dell'opzione, adottata precedentemente per le "piccole S.r.l." ai sensi dell'art.116 T.U.I.R. Su questo tema si è espresso l'art.9 comma 2 D.M. 23 aprile 2004 il quale sancì che la determinazione dell'acconto da parte dei soggetti persone

⁷⁰ Art.65 comma 3, D.P.R. 917/1986

fisiche debba considerare come imposta del periodo precedente, quella ottenuta in caso di assenza dell'opzione. L'imposta su cui determinare l'acconto sarebbe dunque da considerare al netto del reddito imputato dalla S.r.l. per trasparenza. L'Agenzia delle Entrate⁷¹ consente, comunque, di determinare l'acconto mediante il metodo previsionale rimanendo, in qualsiasi caso, fermo l'obbligo di effettuare il versamento in acconto IRPEF. Dottrina afferma che tali considerazioni valgono anche per i soci di S.n.c. e S.a.s. per i quali dovrebbero esser considerate comunque le disposizioni ordinarie. Tali disposizioni prevedono una procedura standard di pagamento in due rate, giugno e novembre, oppure un pagamento in un'unica soluzione entro il 30 novembre. L'acconto è calcolato sull'imponibile al netto dei crediti d'imposta, delle ritenute d'acconto e delle detrazioni. Pur essendo un pagamento anticipato rispetto al sorgere dell'effettiva obbligazione tributaria è consentito, come detto prima, l'utilizzo del metodo "previsionale" per determinarlo. Nel nostro caso, l'imposta dovuta, essendo basata sugli utili, sulle ritenute e sulle detrazioni/deduzioni che potrebbero verificarsi nell'anno di riferimento, potrebbe addirittura annullare il versamento per acconti dovuti nel periodo d'imposta di riferimento. Si pensi al caso in cui non avvengano prelevamenti oppure, nonostante questi vengano effettuati, al caso in cui esistano riserve pre-regime capienti. Nel caso in cui venga utilizzato tale metodo è necessario che il versamento sia pari al 100% dell'IRPEF dovuta al fine di evitare l'applicazione delle sanzioni e degli interessi di mora, ove previsti.

La novità introdotta legge di bilancio 2018 potrebbe suscitare alcune problematiche in tema di acconti per l'adozione del regime IRI. Come detto, molti imprenditori hanno già scelto di aderire al regime in oggetto e, di conseguenza, hanno determinato gli acconti dovuti e, in alcuni casi, anche modificato le scritture contabili passando dal regime semplificato al regime ordinario mettendo in conto, evidentemente, il sostenimento di maggiori oneri. Fermo restando che non dovrebbero esserci problemi per i contribuenti che hanno determinato quest'ultimi con il metodo storico⁷², problemi potrebbero porsi per quei soggetti i quali non hanno versato alcun acconto o l'hanno fatto in misura minore rispetto a quanto dovuto nell'ottica di patrimonializzazione della società, evitando di prelevare risorse dalla stessa. Tale situazione potrebbe verificarsi qualora esistano delle riserve generate con utili tassati per trasparenza. In questo caso, l'acconto IRPEF sarebbe se non nullo molto esiguo – considerando la non rilevanza ai fini IRI dei prelevamenti effettuati da dette riserve generate ante-regime - e

⁷¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.49/2004 paragrafo 2.15.

⁷² Negro M., Suma S., *"Il rinvio dell'IRI spiazza gli acconti dei soci"*, in Eutekne.info, 31 ottobre 2017. L'autore considera il metodo storico esentato da problematica visto che la base imponibile verrà determinata considerando i precedenti versamenti.

sicuramente inferiore a quello registrato in caso di vigenza del regime di trasparenza⁷³. La situazione paradossale che potrebbe crearsi vedrebbe un versamento inferiore a giugno per il primo acconto. Ci sarebbero quindi gli estremi per evidenziare un omesso versamento da parte degli stessi. Ai sensi dell'art.13 comma 1 del D.lgs. 471/1997 la sanzione potrebbe esser pari al 30% per ogni importo non versato ridotta al 15% per i versamenti con ritardi non superiori ai 90 giorni. La regolarizzazione della propria posizione può comunque avvenire entro il 30 novembre 2018 con il pagamento di una sanzione del 30% ridotta di 1/8 in caso di ravvedimento operoso. Nel caso in cui ci sia stato il versamento dell'acconto ma inferiore a quanto dovuto, sarebbe stato più conveniente regolarizzare la propria posizione entro il 20 novembre 2017, data che precede il pagamento del secondo acconto. Oltre a dover integrare l'importo mancante si dovrebbero pagare anche gli interessi legali e una sanzione del 15%, ridotta di 1/9 se il versamento è effettuato entro 90 giorni, sull'importo omesso. Secondo i più recenti interventi⁷⁴ il carico della sanzione derivante dal ravvedimento sarebbe lo stesso – compresi i quasi inesistenti interessi legali – se questo venisse esercitato entro il 30 novembre oppure entro giugno 2019, essendo la stessa ridotta, comunque, di 1/8. Al netto delle eventuali clausole di salvaguardia, che potrebbero esser previste con riguardo ai contribuenti aderenti al regime IRI, sarebbe opportuno evitare l'applicazione di sanzioni per soggetti i quali non hanno ottemperato ai propri obblighi non per una condotta dolosa o colposa ma semplicemente per una modifica normativa intervenuta successivamente all'atto di pagamento costretti, di conseguenza, anche a rimodulare gli acconti previsti per novembre⁷⁵. Un caso analogo fu trattato dall'Agenzia delle Entrate⁷⁶. Nel caso di specie venne esclusa inizialmente da IRAP la concorrenza di particolari contributi regionali successivamente abrogata con la contestuale determinazione di un acconto IRAP inferiore rispetto a quello determinabile in virtù della successiva modifica. L'Amministrazione esclude la sanzione per il minor acconto versato, decisione che, a rigor di logica, dovrebbe adottare anche nella fattispecie ad oggetto.

Parlando dei temi legati al socio persona fisica, sembra opportuno fare qualche richiamo anche ai contributi previdenziali dovuti dagli stessi. Il comma 548 dell'art.1 della legge 232/2016 sancisce l'irrelevanza del regime *ex art.55-bis* sugli aspetti contributivi. A conferma di ciò il

⁷³ Tosoni G.P., "Il rinvio dell'IRI spiazza gli acconti", in Il Sole 24 Ore, 29 dicembre 2017, pag.22. Il tema posto dall'autore non è banale. Secondo lo stesso, si potrebbero verificare casi in cui il socio, avendo ipotizzato di accantonare tutta la ricchezza a riserva, non versi nulla come acconto rischiando di incorrere in sanzioni amministrative.

⁷⁴ Tosoni G.P., "Senza l'IRI versamenti pesanti per le imprese individuali", in Il Sole 24 Ore, 30 novembre 2017, pag.38.

⁷⁵ Poggiani F. G., "Rinvio IRI, acconti scombinati", in Italia Oggi, 3 novembre 2017, pag.28

⁷⁶ Risoluzione Agenzia delle Entrate 176/E/2003.

contributo annuo dovuto dovrà esser considerato senza tener conto di quanto previsto dall'articolo oggetto del capitolo. Si presume, quindi, che il contributo dovuto alla Gestione degli artigiani e commercianti dell'INPS rispetti la considerazione secondo cui i redditi, da qualsiasi fonte provengano e indipendentemente dall'oggetto sociale, sono imputati a ciascun socio proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili. La base imponibile su cui calcolare il contributo dovuto sarà quindi pari alla somma dei redditi posseduti dal socio persona fisica, compresi quelli d'impresa imputati per trasparenza, nel rispetto di limiti minimali e massimali di reddito previsti dalla legge⁷⁷. Considerando una S.n.c. con unico socio il contributo dovrà esser calcolato sul reddito d'impresa complessivo, indipendentemente dal prelevamento effettuato dallo stesso, sia che il soggetto sia iscritto nella Gestione Commercianti che nella Gestione Artigiani.

Per quanto sin qui detto, è chiaro come il rapporto socio-società risulti ancora di più esser stretto. L'imposta proporzionale dovuta dalla società dipenderà dal reddito prelevato dal socio della stessa. Lo stesso dev'essere inteso come un "*corrispettivo per l'attività lavorativa*"⁷⁸ effettuata dallo stesso.

La determinazione della base imponibile IRI risentirà quindi del prelevamento effettuato dal socio, dal collaboratore o dall'imprenditore - come anche delle perdite, di cui si parlerà più avanti. Il calcolo della stessa deve partire dall'utile o perdita d'esercizio. Successivamente, dopo aver applicato le variazioni, in aumento e in diminuzione previste dal capo VI, titolo I, del T.U.I.R., si dovranno dedurre, per l'appunto, le somme prelevate. I prelevamenti effettuati sono deducibili dalla base imponibile IRI nel limite massimo del *plafond* del periodo d'imposta di riferimento.

Lo stesso *plafond* è dato dal reddito dell'esercizio e da quelli di esercizi precedenti già assoggettati ad IRI, al netto delle perdite fiscali ancora da riportare.

Considerando il disposto normativo, nel calcolo del *plafond* IRI, e quindi del livello massimo di prelevamenti deducibili, dovrebbe rilevare direttamente l'imponibile IRI, considerato come differenza tra il reddito d'impresa del periodo e i prelievi effettuati dai soci, collaboratori familiari o dall'imprenditore. Al fine di evitare un "*calcolo circolare*"⁷⁹ è intervenuta l'Agenzia

⁷⁷ Tosco F., "*IRI non rilevante ai fini contributivi*", in Eutekne.info, 19 gennaio 2017.

⁷⁸ Capolupo S., "*Luci e ombre della tassazione separata del reddito d'impresa*", in Il Fisco, n.3/2017, pag.237. Secondo l'autore è la tassazione bi-fasica in sé a determinare la separazione tra reddito della società e reddito del socio. In virtù di tale distinzione, la ricchezza acquisita dal socio sarà tale in virtù dell'attività svolta per la società.

⁷⁹ Gaiani L., "*Nuova IRI: deducibili anche i prelievi del primo anno*", in "Il Fisco", n.10/2017, pag. 1-915

delle Entrate⁸⁰ determinando il valore del reddito da considerare ai fini del calcolo del *plafond*. Il problema che si pone non è di poco conto, soprattutto nell'ottica della valutazione del singolo periodo di imposta; considerare l'imponibile al netto o al lordo dei prelievi altera in maniera significativa il *plafond* e, conseguentemente, il limite massimo di prelievi deducibili. Partire dal reddito presente nel quadro RF della dichiarazione UNICO consente di dedurre interamente dalla base imponibile i prelevamenti effettuati, i quali saranno successivamente tassati in capo ai soggetti prelevanti; la tassazione sarà frutto della differenza tra il reddito e il prelievo effettuato. Al contrario, partendo dal reddito netto (al netto dei prelievi), i prelievi saranno deducibili solo in parte, a differenza del caso precedente.

Per chiarire il tema, ipotizziamo che il reddito fiscale della società ottenuto nel primo periodo d'imposta di applicazione del regime IRI, sia pari a 100 e che vengano effettuati prelevamenti per un ammontare pari a 70. In riferimento al primo caso esposto in precedenza, la società sarà tassata IRI per 30; i 70 concorreranno a formare reddito IRPEF in capo ai soggetti il *plafond* sarà pari a 30 e i prelevamenti saranno interamente deducibili. Nel caso in cui si consideri il *plafond* come reddito netto (100-70) l'importo deducibile sarebbe limitato a 30 e si dovrebbe ricostruire a ritroso quel valore che eguagli gli importi dedotti e il reddito da tassare proporzionalmente. Quest'ultima casistica, in virtù dell'esempio presentato, rischierebbe di determinare una doppia tassazione sul differenziale tra prelevamenti effettuati e prelievi deducibili, 40; tale somma concorrerà a tassazione progressiva IRPEF e proporzionale IRI, in quanto non sarà deducibile dalla base imponibile di quest'ultima.

Propendendo per la correttezza della prima ipotesi, l'Agenzia è arrivata a confermare che il *plafond* IRI debba calcolarsi partendo dal reddito d'impresa dell'esercizio, ottenuto seguendo le disposizioni del capo IV titolo I del T.U.I.R., a cui va aggiunto l'imponibile IRI assoggettato negli anni precedenti a tassazione – nell'esempio di prima pari a 30 - al netto delle perdite riportate a nuovo. In breve sintesi, l'adozione della prima casistica determina l'intera deducibilità del prelievo effettuato dalle persone fisiche. Secondo quanto detto, in relazione al tema degli acconti su utili precedentemente analizzato, anche questi, al termine del periodo d'imposta di riferimento, potranno esser dedotti dall'imponibile IRI anche se al momento dell'effettivo prelievo l'imponibile ancora non era né generato né determinabile.

⁸⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n.8/E

Di seguito un esempio illustrativo⁸¹, nell'arco di un triennio, volto a spiegare analiticamente il meccanismo di deduzione dei prelievi.

Nel primo anno ipotizziamo un reddito d'impresa pari a 100 e dei prelievi pari a 40; quest'ultimi concorreranno a tassazione progressiva pro-quota sui soggetti prelevanti. Il differenziale tra i due valori (60) sarà tassato proporzionalmente al 24% e costituirà il *plafond* residuo per l'anno successivo. Nel secondo anno il reddito determinato ai sensi del capo VI titolo I del T.U.I.R. è pari a 50 con prelievi effettuati dai soci per 65. Secondo quanto detto nei periodi precedenti il *plafond iniziale* sarà costituito dalla somma tra 50, reddito dell'anno di riferimento, e 60, *plafond* residuo da "n-1". Per questo, l'ammontare del prelievo di 65 è interamente deducibile, considerando un *plafond iniziale* pari a 110. La differenza tra reddito d'impresa e prelievi, 50-65, evidenzia una perdita rilevante ai fini IRI la quale non determina il sorgere di un'obbligazione tributaria per il contribuente. Il *plafond finale* sarà pari alla somma tra 60, reddito in "n-1", e il differenziale tra reddito d'impresa e prelievi dell'anno "n". Sorgendo una perdita, riportabile nell'anno successivo, pari a 15 (50-65), il *plafond* sarà pari a 45. Nel terzo anno registreremo un reddito d'impresa negativo pari a 20 ma, nonostante ciò, i soci, l'imprenditore e/o i collaboratori familiari effettueranno prelievi per 15. Il *plafond iniziale* consente la piena deducibilità dei prelievi visto che risulta esser pari alla somma tra il *plafond* dell'anno "n-1" e la perdita dell'anno di riferimento; $45-20=25$. Non vi sarà alcuna tassazione proporzionale considerata la base imponibile negativa pari a 35. Le perdite riportabili saranno quindi pari a 50, ovvero pari alla somma tra le perdite negli ultimi due esercizi visto che le perdite (15) del precedente periodo d'imposta non sono state usate per incapienza reddituale. Il *plafond finale* sarà invece pari a 10, derivante dalla differenza tra il reddito imponibile dell'anno precedente, 60, e il valore complessivo delle perdite riportabili, 50.

Questo semplice esempio evidenzia, da un punto di vista analitico, che esistono due *plafond* successivi al primo periodo di applicazione del regime, quello iniziale e quello finale. Sembra ovvio che nel primo anno di adozione del regime il *plafond* sarà determinato dalla merda differenza tra utili e prelevamenti, ovvero dall'imponibile soggetto a tassazione separata.

Il primo *plafond*, secondo quanto affermato dalla succitata Circolare dell'Agenzia delle Entrate, sarà dato dalla somma tra il *plafond* finale del primo anno e il reddito d'impresa rilevante nell'esercizio, mentre quello finale sarà pari alla somma tra il reddito rilevante nell'anno precedente e il differenziale tra il reddito rilevante del periodo e i prelievi effettuati dai soci.

⁸¹ Gaiani L., "Nuova IRI: deducibili anche i prelievi del primo anno", in Il Fisco n.10/2017.

Nel caso in cui all'uscita dal regime si registri la presenza di un *plafond*, questo verrà imputato ai singoli soci con, secondo dottrina⁸², un duplice svantaggio che difficilmente si potrà constatare operativamente. La concorrenza al reddito per la persona fisica avrebbe potuto determinare l'applicazione di un'aliquota superiore al 24% in considerazione anche di altri ipotetici redditi vantati dal soggetto stesso. I mancati prelevamenti non avrebbero influito sul reddito d'impresa quali componenti negativi e, di fatto, verrebbe meno il principio della corrispettività. Ho parlato ad inizio periodo di come sarebbe stato difficile, non prevedendo nessuna esenzione a riguardo, che tale situazione sarebbe potuta crearsi. È presumibile infatti che considerando la volontà di uscire dal regime, o approssiando alla fine del quinquennio del regime, si sarebbero effettuati prelevamenti tali da azzerare il *plafond* al fine di evitare il sorgere delle dinamiche specificate più in alto. Tale orientamento è stato comunque superato visto l'intervento normativo⁸³ con il quale è stato introdotto il comma 6-bis nell'art.55-bis, di cui si parlerà più avanti.

Pur non avendo ancora avuto modo di parlare della tematica legata alle perdite è evidente come queste abbiano un ruolo chiave all'interno del regime IRI poiché evitano che si verifichi una doppia tassazione sulla stessa ricchezza per due soggetti diversi. Oggetto del prossimo paragrafo saranno quindi le perdite rilevanti ai fini dell'art.55-bis, vera novità rispetto i precedenti tentativi di introduzione del regime.

Per riassumere, l'imponibile da assoggettare al 24% dev'esser determinato in modo analogo ai soggetti IRPEF ordinari, aggiungendo un passaggio in più, consistente nella deduzione dei prelievi effettuati, sempre nel rispetto del limite del *plafond* IRI.

2.5 – Le perdite rilevanti ai fini IRI

Come detto le perdite assumono una certa rilevanza in tema IRI visto che il legislatore ha introdotto una disciplina *ad hoc* per detto regime. Queste possono sorgere in due casi; quando i componenti negativi eccedono i componenti positivi oppure, come già detto in precedenza, quando i prelevamenti effettuati dai soci, dall'imprenditore o dai collaboratori familiari eccedono il reddito fiscalmente rilevante del periodo d'imposta di riferimento⁸⁴. Il riferimento normativo è quello del secondo comma dell'articolo 55-bis comma 2 del T.U.I.R. Come già si è potuto constatare precedentemente, l'ammontare delle perdite potrà esser portato in

⁸² Capolupo S., *Luci e ombre, cit.*, pag.238. L'affermazione dell'autore dev'esser letta, come detto successivamente, nell'ottica dell'introduzione del comma 6-bis, il quale prevede, adesso, un credito d'imposta, pari al 24%, per le ricchezze costituenti il *plafond* imputate proporzionalmente ai soci.

⁸³ D.L. 50/2017.

⁸⁴ Ferranti G., *"Iri, il riporto delle perdite è senza limiti di tempo"*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 ottobre 2016.

diminuzione nei redditi dei periodi successivi, ferma restando la capienza degli stessi. Gli aspetti da considerare sono diversi. Il comma sopra citato evidenzia la deroga al regime vigente per le società di persone *ex art.8 comma 3 T.U.I.R.* Per le società aderenti al regime IRI le perdite potranno essere riportate anche oltre il quinto esercizio successivo alla generazione delle stesse. Inoltre non dev'esser applicata neanche la disciplina propria delle società di capitali *ex art.84 T.U.I.R.* visto che dette società, ferma restando la necessaria capienza del reddito, hanno la possibilità di riportare le stesse negli anni successivi per l'intero ammontare del reddito d'esercizio e non solo per l'80%, limite applicabile dal quarto anno successivo alla rilevazione della stessa. Questo "mix" tra le discipline delle società di persone e di capitali viene ripreso in egual modo dalla disciplina delle start-up anche se non vi è un collegamento diretto con il regime IRI.

Anche in questo caso il legislatore ha voluto dare un'impronta autonoma al regime rispetto a quello ordinario.

Nel caso di fuoriuscita dal regime della tassazione separata le perdite che ancora non sono state utilizzate verranno considerate, secondo i dettami presenti nel nostro ordinamento, ovvero *ex art.8 comma 3 del T.U.I.R.*; sarà possibile riportarle solo nel quinquennio successivo all'ultimo periodo di applicazione del regime in oggetto. Verranno imputate per trasparenza ai singoli soci in proporzione alle loro quote le perdite maturate dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, considerate maturate nell'ultimo periodo d'imposta del regime nonostante siano frutto di periodi d'imposta precedenti. Se quindi, l'ultimo periodo d'imposta del regime IRI fosse il 2023, considerando il quinquennio dal 2018, vista l'approvazione della legge di bilancio 2018, in caso di mancato rinnovo dello stesso, le perdite sarebbero riportabili fino al quinto anno successivo al termine del regime, ovvero il 2027. Su questo tema dev'esser valutata anche la questione legata alle S.r.l. che hanno adottato il regime IRI anche se, ad oggi, non esiste alcun riferimento normativo in merito. La mancanza di una disciplina e la necessaria coerenza con il sistema fa propendere per lo stesso trattamento riservato alle società di persone, per il solito discorso di equiparazione tra i due diversi tipi societari; applicazione, per lo meno per i successivi cinque anni, dell'art.8 comma 3 T.U.I.R. Anche su questo punto sarebbe opportuno un intervento chiarificatore da parte del legislatore onde evitare problematiche.

Come è stato evidenziato nel calcolo del paragrafo precedente, il *plafond*, che determina il massimo livello di prelevamento effettuabile dai soggetti, è strettamente legato anche al tema delle perdite, oltre che agli utili prelevati. Gli incrementi pari al valore degli utili tassati IRI, sia nel periodo d'imposta di riferimento che in quelli precedenti, vanno ridotti per il valore delle

perdite rilevanti ai fini IRI, sempre che le stesse non siano ancora usate. Risulta necessario fare un esempio per capire il reale significato di “*utilizzo delle perdite*”. Nel caso in cui in un determinato esercizio “n” sorgano delle perdite, come detto, è possibile utilizzare le stesse in riduzione della base imponibile nel periodo successivo, fermo restando che le stesse concorreranno in riduzione del *plafond* solo nell’anno in cui sono state sostenute. L’utilizzo nell’esercizio “n+1” delle stesse determina la riduzione della base imponibile assoggettata ad IRI ma non la contestuale riduzione del *plafond* dell’anno, considerando che, comunque, il *plafond* stesso abbia già scontato la riduzione nell’anno precedente, anno in cui si è verificata la perdita. Questo quesito è stato preso in considerazione dall’Agenzia⁸⁵ - il cui esempio verrà riportato di seguito - al fine di dissipare ogni dubbio sull’utilizzo delle stesse.

Si ipotizzi che vi siano tre periodi d’imposta. Nel primo la società, in virtù delle disposizioni previste dal titolo del T.U.I.R. riguardante i redditi d’impresa, ottiene un reddito fiscalmente rilevante pari a 1000. I soggetti autorizzati effettuano prelievi per un ammontare pari a 700, determinando un’imponibile IRI e un *plafond* pari a 300. Nel secondo periodo d’imposta a fronte di un reddito d’impresa pari a 100 l’imprenditore effettua prelievi per un valore pari a 400. L’eccedenza di tale prelievi genera una perdita di 300. Tale perdita implica la non rilevanza della tassazione proporzionale nel periodo d’imposta di riferimento e la riduzione del *plafond* in “n+1”; di fatto, il valore dello stesso si annulla. Il quesito posto all’Amministrazione richiedeva delucidazioni in merito alla determinazione del *plafond* nel periodo “n+2” considerando la possibilità di riportare le perdite in quest’ultimo periodo. Il reddito d’impresa pari a 500 era ridotto a seguito di prelievi pari a 150. Il *plafond*, considerando la perdita riportabile di 300, sarebbe stato pari a 350 (mera differenza tra reddito d’impresa e prelievi) o a 50 (alla differenza di cui prima un ulteriore scomputo di 300, perdita pregressa)? La precedente domanda avrebbe dovuto tener in considerazione anche l’utilizzo della perdita (300) in riduzione della base imponibile IRI del periodo “n+2”; base imponibile IRI “n+2” pari a 50 (Reddito d’impresa al netto dei prelievi e delle perdite pregresse derivante dalla differenza tra il reddito (1500), il prelievo (150) e la perdita pregressa (300)). La risposta al quesito è chiara; il *plafond* sarebbe dovuto essere determinato seguendo il primo caso (pari quindi a 350) visto e considerato l’utilizzo da parte del contribuente delle perdite pregresse (300) in riduzione della base imponibile in “n+1” e, aggiungo io, considerando che le perdite siano state utilizzate in riduzione del *plafond* nell’esercizio “n+1”, tant’è che lo stesso – quello finale – risultava essere azzerato. Di conseguenza, il *plafond* iniziale in “n+2”

⁸⁵ Circolare dell’Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n.8/E

sarà pari alla somma tra 0 (*plafond* finale dell'anno "n+1") e il reddito d'impresa al netto dei prelevamenti (350).

Ho voluto evidenziare come le perdite, oltre a derivare dall'eccedenza di prelevamenti sul reddito d'impresa, possano derivare o da una perdita d'esercizio, magari incrementata a seguito delle variazioni previste dalle disposizioni di riferimento, o da un reddito d'impresa negativo, generato da un utile d'esercizio influenzato negativamente dalle variazioni fiscali. Se la perdita rientrasse nelle fattispecie appena esplicitata, i procedimenti rilevanti per i prelevamenti sarebbero gli stessi analizzati più in alto. Con questo voglio dire che essendo il disposto normativo generico sul significato di perdita, come d'altronde è logico pensare, ci si può riferire a tutti i vari casi citati non sussistendo alcun motivo per escludere una tipologia di perdita piuttosto che l'altra. Anche nei casi evidenziati, nell'ultimo periodo, la perdita concorrerà a riduzione del *plafond* del periodo d'imposta di riferimento e potrà esser riportata negli anni successivi, senza limiti quantitativi e temporali, ad abbattimento della base imponibile rilevante ai fini IRI e non anche del *plafond* dello stesso periodo.

Ovvio è considerare fiscalmente irrilevanti le perdite prodotte dalla società nei periodi precedenti all'introduzione dell'imposta. Pur non essendo regolata la fattispecie, sembra opportuno ritenere che le stesse non assumano rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile IRI essendo già state imputate, come avviene per gli utili, per trasparenza ai soci. Saranno questi ultimi, quindi, a poter ridurre negli anni successivi il proprio reddito in virtù delle stesse. Per proprio reddito andrebbe quindi inteso anche quello derivante dai prelevamenti effettuati durante il regime IRI. Non essendoci stato, come detto, alcun intervento normativo il condizionale è d'obbligo anche se la soluzione prospettata sembra esser quella più coerente con il sistema tributario e con la disciplina in oggetto.

2.6 – Il trattamento delle riserve pre e post introduzione del regime IRI

Il trattamento delle riserve pre e post introduzione del regime IRI è sicuramente un aspetto importante il quale, se fosse stato trascurato dal legislatore nella sua determinazione, avrebbe sicuramente comportato una doppia tassazione economica contraria ai principi costituzionali di capacità contributiva.

Partendo dall'analisi delle riserve di utili pre-IRI, bisogna valutare il tipo di regime presente in quel contesto. Come più volte ripetuto, il regime *standard* delle società di persone è il regime di trasparenza il quale determina una tassazione dell'utile in capo al socio indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso. Questa affermazione mi fa constatare che le stesse

mantengono la natura di riserve già tassate e, conseguentemente, i prelevamenti a carico di dette riserve durante il regime IRI dovranno esser fiscalmente irrilevanti. La sottolineata irrilevanza va intesa come la non concorrenza delle somme prelevate a tassazione in capo al socio (imprenditore o collaboratore familiare) e, per il coordinamento necessario tra tassazione e deduzione alla cui base è fondato il diritto tributario, la non deducibilità delle stesse dalla base imponibile della società, nonostante magari siano state prelevate durante il regime opzionale oggetto dell'elaborato. La regola per la quale tali riserve non rilevano fiscalmente è, secondo alcuni autori⁸⁶, analogica a quella prevista dall'art.170, comma 3 del T.U.I.R. in tema di trasformazione societaria progressiva. Tutto ciò perché le somme a riserva hanno già concorso a tassazione per trasparenza in capo ai soci. Il comma 6 dell'art.55-*bis* fa riferimento ad una presunzione relativa, come affermato in dottrina⁸⁷, riguardo le riserve (cosiddette *miste*) formatesi con utili riferibili sia all'attività precedente al regime sia all'attività svolta durante lo stesso. Secondo tale presunzione al fine di rendere immune il soggetto prelevante da tassazione, *“le riserve da cui sono prelevate le somme si considerano formate prioritariamente con utili di tali periodi d'imposta”* dove, per *“tali periodi d'imposta”*, devono intendersi quelli precedenti al regime opzionale IRI. Essendo una presunzione relativa, il contribuente avrà la possibilità di dimostrare che il prelievo sia stato eseguito prioritariamente sugli utili del periodo d'imposta in cui è stato introdotto il regime in oggetto, al fine di ridurre l'impatto impositivo progressivo. Altro orientamento dottrinale⁸⁸ ritiene, in base al tenore normativo, che tale presunzione non possa esser derogata nel caso in cui quanto descritto possa favorire il contribuente in termini di detrazioni e deduzioni al momento della dichiarazione dei redditi. In base a quanto detto, la distribuzione delle riserve di utili ante-regime avrà come effetto principale quello di rettificare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in diminuzione per un valore pari all'importo distribuito, nei limiti comunque dei redditi imputati per trasparenza negli esercizi precedenti, così come previsto dall'art.68 del T.U.I.R.⁸⁹, con ripercussioni sulla componente di reddito derivante dalla cessione delle partecipazioni.

⁸⁶ Cerato S., *“Riserve ante Iri senza altre tasse”*, in Italia Oggi, 16 dicembre 2016, pag. 33. L'autore afferma la non rilevanza fiscale per il regime in oggetto in considerazione del principio di capacità contributiva. Lo stesso sottolinea che l'ipotetica ed eventuale rilevanza fiscale avrebbe contrastato con il principio sancito costituzionalmente.

⁸⁷ Artina R., *“IRI: il trattamento delle riserve di utili”*, in IPSOA quotidiano, 2 febbraio 2017.

⁸⁸ Ferranti G., *“Chiarita la determinazione del plafond e del reddito dei soggetti IRI”*, in Corr. Trib., n.9/2017, pag.655.

⁸⁹ *“Per le partecipazioni nelle società indicate dall'articolo 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 (...)”*

Riguardo il trattamento degli utili accantonati durante il regime IRI, solo l'intervento del D.L. 50/2017 di aprile ha in qualche modo messo un punto fermo sulla questione legata agli stessi confermando, di fatto, quanto si era ipotizzato in dottrina. Il nuovo comma 6-bis afferma che in caso di fuoriuscita dal regime, da intendersi anche come cessazione dell'attività, le somme prelevate dalle riserve di utili, formate nel periodo in cui vigeva la tassazione proporzionale IRI, "*nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata*", concorreranno a formare il reddito dei soci/imprenditori/collaboratori familiari ai quali verrà riconosciuto un credito d'imposta pari al valore dell'imposta di cui al comma 1. Per analogia, tale disposto va applicato oltre che alle somme prelevate a carico delle riserve anche agli utili dell'ultimo periodo d'imposta non prelevati. Il valore dell'imposta citato va inteso come il valore dell'IRI applicata sul reddito a cui si riferiscono gli utili distribuiti. Tale credito spetta solo ai soci che risultano esser tali al 31 dicembre dell'anno in cui interviene la distribuzione degli utili.

Ipotizziamo una situazione tale per cui durante il regime IRI si evidenzino utili pari a 1000 i quali sconteranno, in mancanza di prelevamenti, una tassazione integrale pari al 24%. Considerando il disposto normativo nel suo complesso, solo una parte di utile sarà assoggettato a tassazione. Post regime è plausibile che gli utili vengano distribuiti per l'intero ammontare della riserva generata durante il regime IRI. Confluiranno a tassazione sul socio persona fisica tutti e 1000 gli utili di riferimento. Al soggetto sarà dunque garantito un credito d'imposta pari all'effettivo valore concorso a tassazione durante il regime. In dichiarazione il contribuente dovrà scomputare dalla imposta dovuta, in cui si terrà conto di tutti i redditi vantati dallo stesso, i 240 tassati proporzionalmente, al fine di evitare una doppia tassazione economica. L'esempio riportato presuppone che vi sia un unico imprenditore individuale che avrà su di sé tutto l'onere tributario. Ovvio è che in caso di ripartizione del capitale sociale tanto le riserve quanto il credito d'imposta dovranno esser ripartiti pro quota tra i vari soci.

Per quanto detto è consigliabile che le imprese mantengano distinte le riserve generate pre adozione del regime e le riserve generate durante il regime stesso visto e considerato che quest'ultime dovranno esser confrontate con i redditi assoggettati ad IRI ai fini del calcolo del credito d'imposta.

Quindi, il *plafond* – che rappresenta le riserve generatesi durante il quinquennio – concorrerà a tassazione per trasparenza al termine del regime potendo comunque sfruttare un credito d'imposta normativamente garantito.

Dopo aver parlato delle caratteristiche generali dell'imposta e di come queste possano influenzare la tassazione tanto per la società quanto per il socio, risulta coerente parlare anche

di altri aspetti che, pur essendo marginali rispetto a quanto detto in precedenza, possono comunque influenzare sia la scelta per l'adozione del regime che la tassazione sui soggetti passivi d'imposta.

2.7 – *Gli aspetti operativi dell'IRI: Interessi passivi, ACE*

La tassazione separata per i soggetti IRI non introduce alcuna modifica alle disposizioni previste per le società di persone in tema di deducibilità degli interessi passivi. La disposizione di riferimento è l'art.61 del T.U.I.R. non essendo prevista alcuna estensione all'articolo 96 T.U.I.R., valido per le società aderenti all'IRES; la marcata distinzione posta dal legislatore, in contrasto con l'intento di equiparare dette società con quelle di capitali, è posta per garantire maggiori semplificazioni in tema di oneri finanziari per le società soggette ad IRPEF. Per dette società, la deducibilità degli interessi passivi è calcolata sulla base del rapporto fra ricavi (ed altri proventi) i quali non concorreranno a formare reddito d'impresa e il complesso dei ricavi e proventi della società. Fermo restando il principio di inerenza che determina la deducibilità del componente negativo di reddito, il limite del pro rata rileverà solo nel caso in cui esistano componenti positivi che non concorrono a tassazione. Quanto sin qui detto varrà anche per le S.r.l. aderenti al regime IRI le quali dovranno adottare quanto previsto *ex art.61 T.U.I.R.* La possibilità di dedurre più interessi passivi rappresenta un punto a favore delle società di persone e, quindi, anche delle società aderenti al regime IRI, rispetto alle società di capitali. Se, infatti, gli unici limiti per le società IRI sono quelli specificati in alto, per le società di capitali si dovrà tenere in considerazione il limite degli interessi attivi del periodo d'imposta (la piena deducibilità è garantita solo fino a concorrenza degli stessi) e del ROL (l'eccedenza negativa può essere dedotta nel limite del 30% del ROL dell'esercizio) anche se gli interessi eccedenti la percentuale prevista potranno essere dedotti nei periodi d'imposta successivi.

La differenza di trattamento è importante soprattutto per le società neo-costituite che si spongono fortemente al capitale di debito. Considerando anche che il ROL, almeno inizialmente, è molto esiguo, se non addirittura negativo, la disposizione in tema di deducibilità degli interessi potrebbe sicuramente favorire l'adozione del regime IRI.

La continuità nell'applicazione delle disposizioni *ex art.61 T.U.I.R.*, fa sì che a seguito dell'opzione IRI i soggetti IRPEF, oltre ai vantaggi connessi legati all'aliquota progressiva prevista per soggetti IRES, potranno continuare a beneficiare delle maggiori semplificazioni riguardo la deduzione dei predetti componenti negativi.

L'agevolazione ACE, introdotta dall'articolo 1 del D.L. 201/2011, rispecchia a pieno le motivazioni alla base dell'IRI. Per entrambi i regimi l'obiettivo è quello di incentivare le società ad investire in capitale di rischio riducendo l'esposizione debitoria che, come è noto, spesso è stata una delle principali cause di dissesto societario. L'agevolazione prevista da tale regime prevede la deducibilità dal reddito dichiarato del cosiddetto rendimento nozionale del capitale proprio garantito alla società a partire dal gennaio 2011. La legge di bilancio 2017, oltre a stabilire il quoziente del rendimento nozionale pari al 2,3% per il periodo d'imposta 2017 e al 2.7% per il successivo, ha sancito l'equiparazione delle disposizioni in tema di società di capitali alle società di persone e agli imprenditori individuali anche in tema ACE.

La determinazione dell'agevolazione dovrà partire dall'analisi della differenza tra il capitale proprio ad inizio periodo con il capitale proprio a fine periodo. L'ammontare su cui applicare il rendimento nozionale dovrà quindi considerare come componenti positivi i conferimenti in denaro e gli utili accantonati mentre come componenti negativi le attribuzioni di patrimonio netto, a qualsiasi titolo, ai soci. Per i soggetti IRPEF (e quindi anche per quelli aderenti al regime IRI), la base imponibile dell'ACE dovrà esser determinata considerando tre componenti; il patrimonio netto esistente al 31 dicembre 2010, l'incremento di patrimonio netto nel periodo 31 dicembre 2010 e 31 dicembre 2015 e, la variazione patrimoniale (in aumento o diminuzione in base alle componenti specificate più in alto) dal 1 gennaio 2016, determinata secondo le regole dei soggetti IRES. Come evidenziato in dottrina⁹⁰, non sarà necessario per le società di persone ricreare analiticamente il calcolo delle movimentazioni di patrimonio, essendo lo stesso calcolato sommando alla differenza tra patrimonio netto in data 31 dicembre 2015 e patrimonio netto a dicembre 2010, gli eventuali incrementi registrati nel 2016.

In tema di IRI rileva il regime ACE soprattutto riguardo il tema della presunzione sull'imputazione dei prelevamenti effettuati dai soci. Dovendo considerare prelevati in via prioritaria gli utili formati in esercizi precedenti, l'introduzione del regime IRI a partire dal 2018 potrà in qualche modo modificare, nel caso specifico in senso negativo, l'agevolazione ACE prevista dalla normativa. Infatti, come detto, i prelevamenti rappresentano una componente negativa ai fini del calcolo di quest'ultimo regime in virtù della conseguente riduzione di patrimonio netto. L'impresa che quindi vorrebbe adottare il regime *ex art.55-bis*, e che dispone già di riserve formatesi precedentemente l'esercizio dell'opzione, dovrà tenere in considerazione che tutti i prelevamenti che verranno effettuati saranno considerati come componente negativo ai fini del calcolo dell'agevolazione ACE del periodo, considerando che

⁹⁰ Miele L., "Stretta Ace per i soggetti Irpef", in *Il Sole 24 Ore*, 30 novembre 2016.

gli stessi sono imputati prioritariamente alle riserve già formatesi. Sul tema della futuribilità del legame tra IRI e ACE vanno fatte ulteriori considerazioni. Ipotizzando l'estensione dei due regimi anche nei periodi d'imposta successivi, e quindi ipotizzando il calcolo dell'agevolazione ACE su periodi in cui per la società vige il regime *ex art.55-bis*, gli incrementi del patrimonio netto, da intendere come incremento delle riserve, concorreranno sia a garantire il beneficio della tassazione IRI, sempre che questo possa esser definito tale, e sia a garantire l'incremento della base imponibile ACE da poter usare in deduzione con il reddito dichiarato. L'intento del legislatore, almeno apparente, è sicuramente apprezzabile; nell'ottica dello sviluppo delle imprese di piccole e medie dimensioni il connubio IRI-ACE potrebbe rappresentare un forte incentivo per maggiori investimenti nelle stesse visto che vengono allineati agli incentivi sul capitale di debito anche quelli per investimenti in capitale di rischio. Queste considerazioni devono però scontrarsi con la realtà dei fatti. Il tentativo di posticipazione del regime IRI evidenzia sempre più come il legislatore badi più a politiche di risparmio piuttosto che a politiche incentrate sullo sviluppo e sugli incentivi imprenditoriali. Indipendentemente da questo, per una miglior gestione del rapporto sopracitato, sarebbe auspicabile un intervento normativo volto alla determinazione dello stesso. A scanso di equivoci, indipendentemente dal regime a cui aderiscono, le società dovrebbero creare dei prospetti extra-contabili in cui evidenziare le varie stratificazioni del patrimonio netto in modo da rendere più semplice la gestione, tra le altre, del calcolo dell'ACE.

2.8 – Le partecipazioni nelle società aderenti al regime IRI

Il tema riguardante il valore delle partecipazioni in una società aderente al regime IRI è strettamente legato alla sospensione del regime trasparenza, in deroga all'art.5 T.U.I.R. La suddetta sospensione determina, di fatto, anche il “congelamento”⁹¹ del valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni. Tale affermazione prende spunto dai dettami previsti in tema di società di persone. Per quest'ultime, infatti, la partecipazione è direttamente influenzata dall'ammontare degli utili e dalle perdite imputate per trasparenza. Ai sensi dell'art.68 comma 6 T.U.I.R., il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e da questo si scomputano, fintanto che ci sia concorrenza con gli utili già imputati, gli utili distribuiti al socio. Tutto il regime IRI designato dal legislatore, principalmente il comma 6 del più volte citato articolo 55-bis, lasciano intendere che per tutta la durata del quinquennio del

⁹¹ Cerato S., “Iri, l'opzione congela il costo fiscale della partecipazione”, in Italia Oggi, 7 gennaio 2017, pag.29. L'autore definisce il valore della partecipazione “congelato” alla luce del regime di trasparenza; le modifiche al valore che si avrebbero nel caso in cui vigesse l'ordinario regime, non valendo, determinano un blocco quinquennale del valore il quale, per lo stesso autore, dovrà esser tenuto in considerazione per l'adozione.

regime il valore della partecipazione non possa subire alcuna modifica. L'autonomia soggettiva che la società aderente ottiene, evita l'imputazione diretta dell'utile o della perdita in capo al socio e, conseguentemente, il valore della partecipazione non potrà esser influenzato, contrariamente a quanto affermato *ex art.5 T.U.I.R.* Quanto sin qui detto risulta esser chiaro ma, per quanto detto sopra, bisogna far considerazione di merito anche sul trattamento delle riserve createsi precedentemente all'adozione del regime IRI. Come detto vige una presunzione di preventiva distribuzione degli utili appartenenti a tali riserve – quindi già tassati per trasparenza – rispetto a quelli determinati nel periodo di adesione al regime in oggetto. Nonostante vi sia un'irrelevanza fiscale in tema IRI di questi utili, è chiaro che gli stessi influiscano, negativamente, sul valore della partecipazione visto che, per gli stessi, si debba far riferimento alla disciplina *ex art.68 comma 6 del T.U.I.R.*, la quale, come detto, prevede una riduzione del costo della partecipazione in caso di prelevamento o di perdita imputata per trasparenza.

L'aspetto che quindi non dev'esser sottovalutato dal contribuente è che con il regime IRI la determinazione del *capital gain* derivante dalla cessione della partecipazione, *ex art.67, lett. c)* risulta esser diverso rispetto al caso di validità del regime di trasparenza.

Prendendo per buono il fatto che il regime di cui si discute venga adottato solo da società aventi elevati utili o, quanto meno, importanti variazioni in aumento, ed esigui prelevamenti volti ad evitare la tassazione progressiva, il valore fiscale della partecipazione non si ridurrà e non aumenterà – come invece avrebbe fatto in caso di trasparenza fiscale – determinando, di fatto, una minore o maggiore plusvalenza in caso di vendita delle partecipazioni, considerando che la stessa è determinata dalla differenza tra corrispettivo percepito e costo fiscale della partecipazione – che, come detto, rimarrà cristallizzato per tutta la durata del quinquennio.

Per chiarire il tema, si ipotizzi che l'unico socio di una S.n.c. vanti il 100% del capitale sociale con un costo fiscale delle partecipazioni pari a 100€. Si ipotizzi che nell'anno “n+1” un terzo soggetto faccia un'offerta di 200€ per acquisire l'intero capitale sociale. Prima della vendita si configura un utile pari a 100€, un contestuale reddito d'impresa pari ad 80€ e dei prelevamenti pari a 20€. Nel caso di vendita al terzo, l'adesione o meno al regime IRI influisce diversamente sulla determinazione della plusvalenza fiscalmente rilevante. Nel caso in cui non si sia optato per il regime *ex art.55-bis*, il costo fiscalmente riconosciuto sarà pari alla somma tra 100, costo fiscale della partecipazione del precedente periodo, e 80, reddito d'impresa imputato per trasparenza, al netto dei prelevamenti, pari a 20; la plusvalenza sarà pari, quindi, a 40, dato dalla differenza tra il prezzo di acquisto (200) e il costo fiscalmente riconosciuto rideterminato (160).

Nel caso in cui si aderisca al regime IRI, le dinamiche fiscali sopra elencate non influiscono sulla determinazione del costo fiscale della partecipazione. La plusvalenza sarà quindi pari alla differenza tra 200 e il valore della partecipazione (100) nell'anno precedente l'adozione del regime. Da questo semplice esempio si può notare come l'introduzione del regime disincentivi la cessione delle partecipazioni, in virtù della maggior plusvalenza oggetto di tassazione. A parere di chi scrive, il blocco del valore della partecipazione dev'esser letto sempre nell'ottica dello sviluppo dell'investimento nella società da parte del socio. È comunque possibile aggirare tale maggior plusvalenza mediante l'affrancamento dei valori fiscali ai maggiori valori contabili, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva pari all'8% incrementato. In questo modo, anche nel caso in cui ci sia l'adesione al regime oggetto della trattazione, la plusvalenza fiscalmente rilevante sarà annullata, sempre che il terzo acquisti ad un prezzo pari al valore contabile a cui è iscritta la partecipazione. L'esempio è molto semplificato rispetto a quanto potrebbe accadere. In effetti potrebbero esistere, come già ampiamente detto, delle riserve con utili accantonati precedentemente all'adesione del regime IRI. La non rilevanza degli stessi in tema di deducibilità dalla base imponibile IRI non deve trarre in inganno. Il prelevamento di tali utili non è suscettibile di ridurre il reddito della società ma gli stessi andranno a "correggere" il costo fiscale delle partecipazioni, secondo quanto affermato più in alto⁹².

Il discorso legato al valore delle partecipazioni in società IRI rileva tanto per soci persone fisiche quanto per soci società di persone o di capitali. L'art.2361 c.c. afferma come le S.p.a., le S.a.p.a. e le S.r.l. possano assumere partecipazioni in società di persone. In quest'ultimo caso vale il principio *ex* art.68 comma 6 T.U.I.R.⁹³ secondo il quale al costo fiscale dovrà esser scomputato l'ammontare dei dividendi da questi riscossi. Per analogia, ad idea di chi scrive, può esser estesa anche la considerazione della cristallizzazione del valore partecipativo in tema di adozione IRI della società controllata dagli stessi. Anche in questo caso, quindi, le differenze saranno rilevanti in tema di determinazione del *capital gain ex* art.67, lett. c) T.U.I.R. il quale, comunque, genererà reddito d'impresa.

È pur vero che l'eventuale eccesso di liquidità presente nelle società aderenti all'IRI, visto che in termini di convenienza dovrebbero esser presenti elevati utili e scarsi prelievi, possa esser sfruttata agendo sul mercato mobiliare, con acquisto e vendita di titoli. In questo caso è

⁹² Liburdi D., Sironi M., "La convenienza dell'Iri guarda gli utili progressi", in Italia Oggi, pag.32, 1 dicembre 2016. L'autore afferma che, pur non essendo rilevanti fiscalmente gli utili di riserve accantonate prima dell'adesione al regime, queste dovranno esser considerate per la determinazione del valore della partecipazione poiché tassate progressivamente e non proporzionalmente, per il regime IRI.

⁹³ Risoluzione Agenzia delle Entrate 22.10.2008 n.398.

importante valutare l'iscrizione delle stesse nell'attivo circolante, la cui gestione può determinare ricavi/costi, o nelle immobilizzazioni finanziarie, per le quali potrebbero sorgere plusvalenze o minusvalenze.

Le società aderenti al regime IRI, in tema di trattamento fiscale di detti titoli, devono far riferimento agli artt. 58, comma 2, 64, comma 1, 56, 94 e 92 del T.U.I.R. Nello specifico, il primo di questi consente di ottenere l'esenzione pari al 60% della plusvalenza ottenuta a seguito della cessione delle partecipazioni delle società ed il secondo, riprendendo l'art.58 comma 2, determina l'indeducibilità delle eventuali minusvalenze sostenute. La parzialità della fattispecie potrebbe determinare un disallineamento tra l'utile d'esercizio e il reddito fiscalmente rilevante, vista la variazione in aumento o diminuzione che potrebbe discenderne. Il problema che potrebbe sorgere nel caso in cui l'utile sia maggiore del reddito fiscalmente rilevante è che parte dell'utile civilistico – pari all'ammontare della plusvalenza esentato – determina la mancata tassazione sia sul versante IRI, visto che non concorre alla formazione della base imponibile, sia sul versante IRPEF, sia in considerazione del fatto che non risulta esser prelevabile in quanto non fiscalmente rilevante, considerando una successiva distribuzione della riserva formatasi⁹⁴. Eventuali dividendi erogati a favore delle società IRI dalle partecipate il cui reddito è tassato IRES concorreranno a tassazione solo per il 58,14% del loro effettivo ammontare sulla base del principio di cassa. Ovviamente, considerando la parziale concorrenza dell'utile distribuito al reddito fiscale della società aderente all'IRI anche in questo caso troveremo un reddito fiscalmente riconosciuto inferiore all'utile d'esercizio.

2.9 – *L'accertamento nei confronti delle società IRI*

In tema di obblighi dichiarativi nulla è stato previsto in tema di società aderenti al regime *ex* art.55-bis. Visto e considerato questo, sembra comunque logico ritenere che entrambi i soggetti di riferimento, società e socio, debbano ottemperare ai propri, e diversi, obblighi dichiarativi. La separazione degli obblighi è evidente anche alla luce della soggettività passiva che la società assume dopo aver aderito al regime. L'adesione dovrà esser evidenziata, come già detto, all'interno del modello UNICO. Considerando quanto previsto in tema di riserve di utile (preventiva distribuzione di utili tassati per trasparenza) sembra necessario prevedere un "prospetto del capitale e delle riserve", come già previsto nel modello UNICO SC, volto sia a distinguere dette riserve, che a evidenziare eventuali prelevamenti e eventuali utili distribuiti. Ferma restando la necessaria compilazione del quadro RF, volto a determinare il reddito

⁹⁴ Feller G., Mazzocchi S., "Con il rinvio dell'IRI cruciale la gestione della liquidità", in *Il Sole 24 Ore*, 13 novembre 2017, pagina 22.

d'impresa soggetto alle opportune variazioni, ai sensi del titolo VI del T.U.I.R., al fine di determinare l'imposta netta sarebbe necessario prevedere anche un rigo in cui vengano evidenziati i prelievi da scomputare alla suddetta base, nonché il *plafond* dell'anno, necessario, come detto, per valutare il massimo valore di deducibilità dei prelevamenti. Al contempo andrebbero eliminati tutti quei rigi utili per l'imputazione, pro quota, dei redditi in capo ai soci, visto la deroga al regime di trasparenza.

Per questi ultimi sarà necessario continuare a dichiarare i redditi percepiti all'interno del modello UNICO PF compilando, tra gli altri, i quadri RV e RN. In entrambi i casi la presentazione della dichiarazione risulta necessaria per il successivo pagamento dell'imposta dovuta. La presentazione delle stesse – relative comunque al periodo d'imposta precedente – dovrà avvenire entro il 31 ottobre, come previsto dalla legge di bilancio 2018 recentemente approvata.

Bisogna sottolineare che le società *ex art.55-bis*, essendo soggetti passivi d'imposta, avranno obblighi relativi alla presentazione delle dichiarazioni IVA, scadenza 28 febbraio, e delle dichiarazioni IRAP, anche in questo caso scadenza 31 ottobre.

È bene affermare che nel regime di trasparenza gli obblighi dichiarativi della società sono funzionali per la determinazione dell'effettiva ricchezza dei soci, i quali avrebbero dovuto riportare la stessa nella propria dichiarazione dei redditi. Con l'IRI, quindi, verrà mutato quel meccanismo consolidato di determinazione del reddito imponibile della società e del socio rappresentando, il tutto, un aumento della complessità nella determinazione della ricchezza. La principale preoccupazione è che la società non sia in grado di elaborare tutte le informazioni, tra cui ad esempio le varie componenti reddituali che hanno concorso alla determinazione della ricchezza generata, contrariamente quanto voluto invece da affermati orientamenti dottrinali⁹⁵.

La bontà di quanto presente in dichiarazione è fondamentale per un corretto adempimento alle norme di legge. Il non corretto calcolo dell'imposta, che può derivare anche da un errato calcolo del reddito dichiarato, potrebbe comportare l'accertamento di maggiori imposte da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'eventuale maggior reddito, per effetto di quanto previsto dall'art.5 T.U.I.R., viene imputato pro quota in capo ai soci stessi considerando che dette società non vengono considerate soggetti passivi d'imposta. Per le S.r.l. a ristretta base azionaria, tipo sociale anch'esso assoggettabile al regime *ex art.55-bis*, vale il ragionamento secondo cui è

⁹⁵ Russo P., Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria, Milano, 1969, pag.313.

presumibile ritenere, salvo prova contraria, che il socio abbia illegittimamente percepito, pro quota, il maggior utile occultato dalla società⁹⁶.

Il regime di cui si discute non disciplina le conseguenze derivanti dall'accertamento da parte dell'Amministrazione. Come già detto, nell'IRI le società diventano soggetti passivi d'imposta, per l'IVA per l'IRAP e, ovviamente, per l'IRI. Questo fa sorgere qualche dubbio riguardo le modalità con cui l'Amministrazione potrebbe accertare il minor reddito dichiarato. In forza di quanto affermato, è lecito pensare che l'accertamento investirà inizialmente le società IRI, soggetto passivo d'imposta e, solo successivamente in virtù del "*teorema della complicità evasiva*"⁹⁷, i soci, i quali, in via presuntiva, hanno giovato dell'utile extra-contabile occultato.

Di fatto, il procedimento con il quale potrebbe essere accertato il maggior reddito è simile a quanto previsto per le S.r.l. a ristretta base azionaria. L'Amministrazione è solita estendere l'accertamento di un maggior reddito, da intendere come componenti positivi non dichiarati e non come componenti negativi dedotti erroneamente, in capo ai soci solo dopo aver accertato un maggior reddito in capo alla società, in relazione alla composizione, ristretta per l'appunto, propria di questo tipo sociale. Per il maggior reddito derivante da costi ritenuti non inerenti ed erroneamente imputati, sembra difficile inserire il socio nella fase accertativa visto che l'accertamento non genererà un maggior utile distribuibile ma esclusivamente un maggior reddito per l'impresa. Anche la giurisprudenza⁹⁸, ha ritenuto possibile questo tipo di accertamento, definito dai più come presunzione di distribuzione di utili extra-contabili. Secondo tale sentenza di merito, pur non sussistendo una presunzione legale che cataloghi gli utili come distribuiti ai soci, il ragionamento non risulta esser erroneo; la bontà dell'assunto deriva non dai maggiori redditi accertati quanto dalla composizione della base sociale stessa.

La "ristrettezza" dell'azionariato è quindi, secondo dottrina e giurisprudenza, sinonimo di possibile distribuzione occulta di utili e strumento sufficiente per imputare maggiori redditi anche in capo ai soci. La presunzione semplice su cui può basare le proprie pretese l'Amministrazione, applicabile anche in caso di società di persone, in virtù della loro struttura, deve "*esprimere, attraverso un ben declinato percorso argomentativo, un risultato fattuale altamente probabile ergo credibile ovvero realistico agli occhi di un osservatore esterno*"⁹⁹.

⁹⁶ In questo senso vedasi Cass. nn. 1932/2016 e 10793/2016. Essendo accertato un dividendo come maggior reddito è lecito affermare che la suddetta quota imponibile godrà di un'esenzione parziale o un'imposizione sostitutiva nel caso in cui le partecipazioni siano o meno qualificate.

⁹⁷ Zappi A., "*L'opzione IRI cambia l'accertamento sulle imprese ex Irpef*", in Eutekne.info, 21 gennaio 2017.

⁹⁸ Corte Cass. Sentenza n.10793/2016.

⁹⁹ Beghin M., *cit.*

Secondo il citato autore, gli elementi certi su cui fondare la pretesa e dimostrare la veridicità del fatto sono l'occultamento della ricchezza da parte della società e il rilevante rapporto di complicità tra i soci volto all'acquisizione di utili senza che gli stessi transitino per il conto economico. La presenza di tali requisiti individuerebbe i caratteri di gravità, concordanza e precisione previsti dall'art.2729 c.c. Oltre ciò è da sottolineare che, in considerazione del rapporto di pregiudizialità necessaria che lega i due procedimenti accertativi per il socio e per la società, quello sul primo può esser intrapreso soltanto nel momento in cui diventa definitivo quello sulla società¹⁰⁰. L'imputazione di un maggior reddito al socio potrà avvenire solo nel caso in cui venga evidenziata l'effettiva percezione da parte dello stesso. Lo sviluppo dell'orientamento giurisprudenziale¹⁰¹ si allineò con la precedente previsione confermando, di fatto, che il vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci, potenzialmente tale anche nelle società di persone, caratterizzante il tipo sociale, poteva *ex se* rappresentare lo strumento per accertare maggiori redditi in capo al socio, sempre che la stessa avesse formato oggetto di un accertamento probatorio definitivo in capo alla società.

Parte della dottrina¹⁰² contesta l'orientamento giurisprudenziale. Un dato, per esser ritenuto prova sufficiente *ex art.2729 c.c.*, dev'esser quello che in modo maggiormente probabile si verificherà rispetto a tutte le altre opzioni possibili. La presunzione deve risultare consequenziale al fatto noto rispetto ad altre opzioni che, verosimilmente, potrebbero esser poste in essere. Tra le altre opzioni inerenti al caso specifico si pensi, ad esempio, alla creazione di riserve occulte. Per catalogare un maggior reddito in capo al socio dev'esser dimostrato, in base alle dinamiche proprie della società, che le altre opzioni risultino esser inverosimili o quantomeno difficilmente realizzabili. Le movimentazioni finanziarie potrebbero esser sicuramente uno strumento utile affinché si possa determinare la bontà dell'accertamento da parte dell'Amministrazione. La ristretta base sociale deve risultare collegata ad altri elementi fattuali tali da rendere chiara ed evidente l'avvenuta distribuzione extra-contabile, soprattutto considerando che il tipo di presunzione, semplice per l'appunto, rappresenta una *probatio diabolica* per il socio contribuente che difficilmente riuscirà a dimostrare il mancato pagamento.

¹⁰⁰ Art. 295 c.p.c., art.39, comma 1-bis, D.Lgs. 546/1992.

¹⁰¹ Cass. n.29605/2011

¹⁰² Deotto D., "L'accertamento nei confronti dei soggetti IRI", in *Il Fisco*, n.32-33/2017, pag.3117. Secondo l'autore l'accertamento in via presuntiva è ammissibile solo nel caso il fatto noto risulti esser quello che, con maggior probabilità, si potrebbe esser verificato. Non rileva, quindi, una presuntività *ex se*.

Le dinamiche accertative previste per le S.r.l. a ristretta base azionaria ben potrebbero coincidere con le società aderenti al regime IRI, considerando che, comunque, anche in quest'ultimo caso le società assumerebbero autonoma soggettività passiva. Sembra però ancor oggi difficile ipotizzare la modalità di utilizzo di tale presunzione al socio e, soprattutto, ipotizzare possibili profili volti ad evitare la doppia imposizione tributaria.

Per imprese aderenti al regime IRI, l'avviso di accertamento sarà notificato direttamente alla società – che ha assunto la soggettività passiva tributaria – comprendendo oltre al tributo omesso anche le sanzioni per dichiarazione infedele. Qualora l'accertamento si estenda ai soci è presumibile che venga contestato agli stessi le quote di prelievi gli utili extra-contabili non dichiarati, e accertati, in capo alla società. È fondamentale capire, quindi, il coordinamento tra le due attività di accertamento onde evitare una duplicazione del prelievo.

Pensando a quelle che potrebbero essere le soluzioni, potremmo evidenziarne due: nella prima, l'Ufficio imputa maggior reddito solo in capo all'impresa, che sarà tassata per il differenziale al 24% senza far riferimento alla citata presunzione. Nel caso di applicazione della presunzione, la società, soggetto passivo d'imposta, considerando i prelievi come costo deducibile dalla base imponibile, verrà accertata per una maggior imposta pari a zero. Questo assunto rileva in quanto, secondo tale regime, il ciclo dell'utile termina in capo al socio il quale avrebbe potuto prelevare l'effettiva somma – nel caso in cui il maggior reddito non fosse stato occultato - e sarebbe dovuto esser assoggettato alla tassazione progressiva IRPEF. L'utile distribuito occultamente, quindi, sarebbe stato deducibile dalla base imponibile, ove effettivamente prelevato e, di fatto, non avrebbe determinato alcuna maggior imposta dovuta per la società. Questo ci pone dinanzi ad un problema considerando l'art.39 D.lgs. n.546/1992; l'accertamento nei confronti del socio dev'esser sospeso fintanto che non sia definitivo quello per le società. Non potrebbe neanche verificarsi l'ipotesi di litisconsorzio necessario in quanto i soci conservano la loro specificità¹⁰³. La mancata possibilità di convenire in giudizio simultaneamente la società ed i soci è legata al fatto che entrambi hanno una soggettività passiva autonoma e distinta. Il tema del litisconsorzio rileva per le società di persone. Per accertare maggior reddito alle stesse la notifica di eventuali rettifiche della dichiarazione verrebbe inviata sia ai soci che alla società stessa, considerando che quest'ultima non dispone di soggettività passiva autonoma.

¹⁰³ Cass. SS.UU. n.14815/2008.

Resta quindi possibile che i soci di società soggette ad IRI si vedano rettificare il proprio reddito sulla base della presunzione di avvenuta distribuzione occulta di utili anche se, ad oggi, risulta complicato stabilirne le modalità visto che, come detto, il legislatore non ha normato la fattispecie. La soluzione prospettata più in alto sembra esser quella più coerente con il sistema tributario e con il regime ad oggetto anche rispetto a quelle soluzioni, da intendersi come la seconda soluzione sopra citata, prospettate volte a garantire un credito d'imposta, a favore del contribuente persona fisica, pari all'IRI pagata dalla società (o imprenditore individuale) in sede di accertamento.

L'eventuale operazione della presunzione legata alla "ristretta base azionaria" creerebbe problemi oltre che in tema di litisconsorzio anche in tema, tra gli altri, di sanzioni e di onere probatorio.

L'unico riferimento in tema di accertamento è rinvenibile nella relazione illustrativa alla legge di bilancio in cui si intuisce come ciascun socio debba adottare un comportamento "*fiscalmente razionale*", rientrando nei parametri del redditometro, al fine della stima dei compensi assoggettabili ad IRPEF. Viene dato per presupposto che il socio effettui prelievi in misura tale da evitare eventuali accertamenti sintetici del reddito. È stato determinato, quindi, un grado di autonomia¹⁰⁴ il quale, risultando inferiore a 0,33, evidenzia la scarsa autonomia finanziaria della società stessa. Tale dato è sintomatico di come la società preferisca trattenere gli utili nella società e trasferire al socio solo un reddito minimo, onde evitare problematiche accertative. Nel caso contrario – coefficiente di autonomia superiore a 0,33 – ovvio è che si tenderà a prelevare una ricchezza via via sempre più elevata rispetto al reddito minimo.

Tali considerazioni valgono fino ad un certo punto. Nella realtà le decisioni dei contribuenti sono prese anche in virtù di altre variabili che, a ben vedere, esulano da valutazioni legate esclusivamente all'accertamento sintetico. Come affermato in dottrina¹⁰⁵, il regime IRI, rispetto a quello di trasparenza, potrebbe garantire identità tra i redditi dichiarati e gli importi effettivamente riscossi visto che il concetto di reddito da contrapporre alle presunzioni accertative del redditometro si basa non su quanto dichiarato bensì su quanto effettivamente riscosso dal contribuente per finanziarsi. Il tutto a difesa di un ipotetico accertamento sintetico.

Risulta, quindi, esser necessario un intervento del legislatore che renda pacifico il *modus operandi* dell'Amministrazione nei confronti delle società aderenti al regime IRI. Il tutto a

¹⁰⁴ Pari al rapporto tra patrimonio netto e totale passivo

¹⁰⁵ Bonghi A., "*IRI e redditometro*", in Italia Oggi, 8 novembre 2016.

sfavore del contribuente il quale, non sentendosi tutelato su tutti gli aspetti, sarà sicuramente disincentivato, al netto di considerazioni analitiche, all'adesione a tale regime.

Non essendoci alcun riferimento normativo, si ritengono valide le disposizioni previste per gli altri tipi societari in tema di infedele e omessa dichiarazione. In entrambi i casi, l'irregolarità dovrà esser evidenziata dall'Agenzia delle Entrate la quale avrà il contestuale diritto di irrogare sanzione alla società ed al contribuente che non hanno adempiuto agli obblighi di legge. Essendo la società soggetto passivo d'imposta le sanzioni riguarderanno le dichiarazioni IVA e le dichiarazioni dei redditi mentre per il singolo socio contribuente, in caso di prelievi dalla società, le sanzioni riguarderanno esclusivamente il reddito IRPEF dichiarato. Nel caso di infedele dichiarazione, verrà comminata una sanzione amministrativa dal 90% al 180%¹⁰⁶ con annesso aumento di 1/3 della stessa nel caso di mancata dichiarazione di redditi esteri. Tale sanzione è prevista sia nel caso in cui venga dichiarato un reddito inferiore rispetto a quanto accertato sia quando si paghi un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta. La sanzione sarà pari dal 135% al 270% nei casi in cui vengano utilizzati dei documenti falsi volti a condotte simulatorie o fraudolente. Rimane comunque possibile, in virtù del principio del *favor rei*, la possibilità di ridurre la sanzione di 1/3 nel caso in cui la maggiore imposta risulti esser inferiore al 3% dell'imposta effettivamente dichiarata.

Nel caso in cui il contribuente ometta di presentare la propria dichiarazione esistono anche risvolti penali. Nel rispetto del principio della trasparenza fiscale e dell'interesse alla tempestiva percezione dei tributi¹⁰⁷ il soggetto che non ottempera al proprio obbligo dichiarativo – da intendersi come effettiva presentazione della dichiarazione anche se non sia dovuta alcun'imposta - è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, nel caso in cui l'imposta evasa è superiore ad euro cinquantamila. Rientrano in questo ambito anche i soggetti giuridici per i quali *“riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce”*¹⁰⁸; nel caso delle società IRI risponderanno direttamente delle dichiarazioni non presentati i soci-amministratori e, più in generale, i rappresentanti. Da sottolineare, comunque, come non si consideri omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine. Oltre agli aspetti penali devono esser considerati anche quelli meramente sanzionatori comminati dall'Agenzia delle Entrate in fase accertativa. La sanzione

¹⁰⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.8/E/2017.

¹⁰⁷ Artusi M.F., *“Omessa dichiarazione”*, in Guide Eutekne.

¹⁰⁸ Art.1 lett.e) Dlgs. 74/2000

potrà oscillare tra il 120% ed il 240% dell'imposta dovuta e, nel caso in cui non sia accertata alcuna imposta non versata, fino ad un ammontare massimo di 1000€. La sanzione dovrà esser determinata in base agli imponibili accertati al netto delle detrazioni e delle ritenute alla fonte operate sui maggior redditi accertati¹⁰⁹. Se nella dichiarazione sarebbero dovuti esser inseriti anche redditi prodotti all'estero, la sanzione dovrà esser aumentata di 1/3 rispetto alle imposte non dichiarate. In tema di IVA e IRAP, per le quali, come più volte detto, le società aderenti al regime *ex art.55-bis* è soggetto passivo d'imposta, le conseguenze derivanti dalla mancata presentazione della dichiarazione sono le stesse applicate in tema imposte sul reddito, con l'unica eccezione in tema IVA in cui la sanzione, in caso di assenza di debito d'imposta, andrà dai 250 euro ai 2000 euro.

Esistono comunque delle contromisure per limitare le sanzioni comminate. Nel caso in cui la dichiarazione sia presentata entro il termine per l'invio di quella relativa al periodo d'imposta successivo – tendenzialmente il 30 settembre dell'anno successivo - si applica una sanzione amministrativa ridotta della metà – quindi dal 60% al 120% delle imposte dovute – e pari ad un massimo di 500 euro nel caso in cui non fosse il contribuente non fosse in posizione debitoria con il Fisco. Inoltre è previsto anche l'istituto del ravvedimento operoso per il quale *“La sanzione è ridotta, sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*¹¹⁰. La sanzione sarà ridotta di una percentuale – da 1/10 ad un 1/5 – che varia in base al momento in cui avviene il pagamento della stessa. È da sottolineare, come evidenzia il comma 2, che il pagamento della sanzione debba avvenire contestualmente al pagamento dell'imposta dovuta e degli interessi moratori di riferimento.

¹⁰⁹ Circolare del MEF n.23/1999, cap.I, par.1.1.

¹¹⁰ Art.1 D.Lgs. n.472/1997.

CAPITOLO 3 – La “ratio” alla base dell’imposta sul reddito imprenditoriale

3.1 – Gli obiettivi del regime

Quanto sin qui detto sarà importante per capire la *ratio* su cui si basa l’intervento del legislatore. Per riassumere, si è sottolineato come il reddito delle società aderenti al regime *ex art.55-bis* non concorra direttamente alla formazione del reddito del socio, collaboratore familiare o imprenditore individuale se non quando avvenga, da parte di quest’ultimi, il prelevamento degli utili dalla società. La tassazione separata proporzionale equipara, di fatto, le società di persone alle società di capitali, differenziando nettamente il reddito prodotto dalla società da quello percepito, materialmente, dal socio. Tale equiparazione è frutto di un lungo dibattito dottrinale volto ad evitare discriminazioni tra i tipi societari per il diverso trattamento fiscale previsto nell’ordinamento. Il tentativo, quindi, è quello di far sì che il contribuente scelga basandosi esclusivamente sulla struttura societaria, alla luce del tipo di attività economica che vorrebbe sviluppare. L’obiettivo è quello di ottenere un’uniformità sostanziale all’interno dell’ordinamento tributario; di fatto, conta il risultato raggiunto e non il mezzo mediante il quale lo si raggiunge.

I diversi regimi sin qui previsti - proporzionali per le società di capitali e progressivi per le società per le quali vale il regime di trasparenza – hanno creato, di fatto, effetti distorsivi sulle scelte degli imprenditori. La principale conseguenza dell’asimmetria dell’attuale sistema tributario porta le società di persone ad aderire alla struttura delle società di capitali esclusivamente per fruire del più agevole regime IRES, nonostante magari non sia necessario ricorrere ad una così complessa e strutturata organizzazione. Il legislatore, nell’ottica di uno sviluppo di tutto il sistema economico italiano, ha studiato questo regime con lo scopo di rendere l’ordinamento tributario equo, certo e stabile con l’obiettivo di incentivare il reinvestimento degli utili nelle società di modeste dimensioni, incrementando la capitalizzazione delle stesse. Ovvio è che, comunque, al fine di raggiungere questo audace obiettivo, siano necessari altri interventi aggiuntivi coerenti con il regime in oggetto.

Sul tema della stabilità e certezza del sistema tributario bisogna fare considerazioni non di poco conto visto gli ultimi sviluppi. Secondo quanto disposto dalla legge di bilancio 2018, con atto del Senato n.2960, il dettato dell’art.1 commi 547 e 548 della legge n.232/2016 verrà applicato a partire dal 1 gennaio 2018. Avendo già parlato nel precedente capitolo dei riflessi sugli acconti e sulle ipotetiche sanzioni da comminare ai contribuenti, in questa sede preme evidenziare come il legislatore si concentri sempre più sulla massimizzazione del gettito fiscale piuttosto che sullo

stabilire un “*rapporto*” diretto con i contribuenti. Proprio su questo aspetto non si può parlare di stabilità e di certezza. L’Amministrazione, nonostante i vari interventi dottrinali in merito, non ha avuto ancora modo di esprimersi a riguardo, a danno sempre e comunque dei contribuenti i quali, con buone ragioni, vedono sempre più in maniera ostica un Fisco non in grado di adeguare le proprie esigenze a quelle dei contribuenti.

Va verificato se il sistema fiscale derivante dall’introduzione dell’IRI, determini un reale aumento di gettito o, piuttosto, una perdita legata alla minor aliquota proporzionale rispetto a quelle progressive.

Quanto detto ben concilia con il pensiero affermato in dottrina¹¹¹ di rivisitazione del sistema tributario nazionale. Il modello su cui è basato lo stesso è fermo ancora a scelte politiche prese negli anni dello sviluppo dell’industria italiana, periodo in cui erano presenti anche scarsi fenomeni di internazionalizzazione, a causa, principalmente, di sistemi non all’avanguardia come quelli di oggi. L’introduzione del regime *ex art.55-bis* se da un lato favorisce legittimi e rilevanti obiettivi – patrimonializzazione e maggiori investimenti in azienda – dall’altro potrebbe incrementare il *gap* esistente con la tassazione su altri contribuenti persone fisiche, come i lavoratori dipendenti. Tale reddito da lavoro è destinato a restare solitario nella tassazione progressiva visto che la stessa risulterà esser mitigata per i redditi d’impresa derivanti da società aderenti al regime IRI. Se, quindi, il legislatore opera nell’ottica di riduzione del carico progressivo sui contribuenti, sarebbe opportuno impegnarsi nella rielaborazione del sistema. Come si dirà, si potrebbe pensare di introdurre una *flat tax* anche per i lavoratori autonomi, riducendo così anche gli adempimenti a carico degli stessi e dell’Amministrazione la quale avrà anche il vantaggio di ridurre i necessari controlli. Tale ipotesi, come si dirà, non incide sulla costituzionalità dell’imposta sul reddito imprenditoriale. L’aumento della forbice tra lavoratori autonomi e gli altri soggetti IRPEF non è sicuramente un tema di rilievo per un’imposta sulle società, la quale, solo potenzialmente, influirà sul socio.

Quanto sin qui detto andrebbe nella direzione di semplificazione ed alleggerimento del sempre più complesso sistema fiscale, beneficiando il rapporto tra Fisco e contribuente.

Come detto nel primo capitolo, l’intenzione di perseguire questi legittimi obiettivi era chiara sin dagli inizi del nuovo millennio. A partire dalla “*Legge Visco*” il legislatore cercò di incentivare lo sviluppo di nuovi investimenti nell’ottica di un rafforzamento strutturale delle

¹¹¹ Tra i tanti Leo M., “*Flat tax, ma non solo: spunti di riflessione per una riforma del sistema fiscale*”, in *Il Fisco* n.43/2017 pag.4107.

società che perdurasse nel tempo; seguendo questo ordine di pensiero si determinerebbe il reinvestimento dei capitali in azienda e la conseguente patrimonializzazione dell'utile. Il risparmio che, quindi, deriverebbe dall'adozione del regime in oggetto rispetto a quello di trasparenza può esser articolato in due fasi: la prima, comunque da verificare, legata alla minor aliquota proporzionale a cui gli stessi utili accantonati sarebbero assoggettati – rispetto al caso di imputazione diretta al socio – la seconda dovuta ai minori interessi dovuti sull'indebitamento. Il vantaggio è principalmente legato agli aspetti civilistici; nell'ottica dell'individuazione dell'utile mediante una riclassificazione del conto economico, una volta determinato il valore della produzione ed aggiunti i relativi ammortamenti, l'utile derivante dallo scomputo degli oneri finanziari sarebbe molto più elevato in virtù di dette agevolazioni, visto che la convenienza, come si dirà nel quarto capitolo, sarà tale solo con ridotti prelievi. Si avrà anche un vantaggio fiscale, seppur non così evidente come nell'ambito civilistico. Il parziale, seppur effettivo, vantaggio di cui si parla è legato alla non necessità di riprendere a tassazione, mediante una variazione in aumento, gli interessi passivi che eccedono la percentuale determinata ai sensi dell'art.61 T.U.I.R.¹¹²

Quanto detto è in linea con gli obiettivi postisi a partire dalla legge 13 maggio 1999, n.133 ovvero quello di sostenere ed indirizzare gli investimenti produttivi mediante lo sfruttamento della leva fiscale, favorendo la ristrutturazione delle imprese, rafforzando la loro struttura patrimoniale e incentivando la diffusione delle innovazioni¹¹³. Gli ostacoli incontrati per l'impiego di strumenti fiscali va ricondotto alla mancanza di una coerenza tra l'imposizione reale ed effettiva delle imprese. L'evidente divergenza tra sistema legale e reale ha, ad oggi, impedito lo sviluppo di un sistema tributario organico, considerando anche che quei pochi interventi¹¹⁴, volti al perseguimento di tali obiettivi, sono stati posti in essere in maniera sporadica e spesso incoerente con il sistema impositivo presente nel nostro paese in quel periodo. È bene evidenziare come l'incentivo di cui si parla ha natura meramente fiscale e non finanziaria; le imprese potranno goderne in virtù dell'immissione di mezzi propri all'interno delle strutture aziendali. Ovvio è che, comunque, l'incentivazione alle imprese spesso debba scontrarsi con quelle che sono le esigenze di gettito dello Stato; prendendo come esempio la

¹¹² Come già specificato, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

¹¹³ Cintolesi E., *“Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese – Legge “Visco” (L.13 maggio 1999, N.133)”*, Teoria e pratica del diritto, Giuffrè editore, Milano 2001.

¹¹⁴ Tra gli altri, decreto legge 30 agosto 1968, n.918 - il quale prevedeva una detrazione dal reddito delle imprese in misura pari al 50% degli investimenti produttivi effettuati in eccedenza alla media dei cinque esercizi precedenti – e decreto legge 10 giugno 1994, n.357 – detassazione del reddito d'impresa reinvestito.

legge Visco, la forma di incentivazione trovò terreno fertile in un contesto in cui vi era un'eccedenza di gettito fiscale.

Sempre nell'ottica dello sviluppo patrimoniale delle società si allineò la relazione Biasco, oggetto di disamina nel primo capitolo. Anche tale gruppo di studio affermò come l'utilizzo della leva fiscale per incentivare lo sviluppo strutturale delle imprese debba esser al centro dell'intento legislativo. Lo sviluppo delle imprese passa anche dal clima fiscale all'interno del quale le stesse operano; sistemi che garantiscono incentivi fiscali legati alla patrimonializzazione spingono le imprese, soprattutto quelle di piccole dimensioni, ad affrontare gli investimenti (in R&S, tecnologici e quant'altro) in modo più intraprendente. La stessa Commissione sottolineò come il diverso trattamento fiscale tra capitale di debito – in parte deducibile – e il capitale proprio – per il quale solo sporadicamente sono state previste delle incentivazioni fiscali - sia stata fin qui una delle principali cause di squilibrio nella struttura patrimoniale delle società. Tali concetti hanno trovato contestualizzazione nelle recenti previsioni legislative, le quali, oltre a quanto disposto dal regime in oggetto, hanno trovato fondamento anche nel regime dell'ACE. La maggior capitalizzazione delle imprese sarebbe, quindi, determinante ai fini dello sviluppo del sistema economico italiano, il quale, soprattutto in considerazione dell'elevato numero di piccole e medie imprese presenti, non ha mai avuto uno sviluppo rilevante nonostante le potenzialità insite nello stesso.

La legge di bilancio 2017 ha ricalcato quanto appena affermato, volendo premiare le società le quali, aderendo al regime IRI, preferiscono autofinanziarsi, imputando gli utili a riserva, piuttosto che ricorrere al capitale di debito. Quanto sin qui detto contrasta con le più recenti novità nella legge di bilancio 2018; la stretta fiscale che deriverebbe dalla posticipazione – stretta in quanto viene negata la possibilità a determinati contribuenti di fruire di un regime che, potenzialmente, è più conveniente di quello attuale - potrebbe avere effetti negativi sulla propensione marginale al consumo e conseguentemente sulla produttività e sul reddito.

3.2 – Considerazioni sui profili strutturali

Il regime di trasparenza, pur sempre ordinario per le società di persone, comporta una sorta di “*trasparenza mista*”. Il termine usato non vuole sicuramente creare dubbi in merito all'applicabilità del regime ma, più che altro, vuole evidenziare come da un lato, quello giuridico, la società assuma soggettività, in virtù dell'effettiva imputazione di fattispecie all'organizzazione medesima, dall'altro, quello tributario, la soggettività sia assunta direttamente dal socio. In sostanza vi è una dissociazione tra chi genera il reddito, la società, e

chi lo dichiara, e sullo stesso viene tassato, il socio¹¹⁵. La soggettività giuridica che assume la società viene totalmente plasmata dalla disciplina tributaria¹¹⁶. Gli atti posti in essere da questi tipi sociali si pongono in un rapporto di consequenzialità tale da far supporre come gli eventi siano posti in essere da un unico soggetto. Nonostante questa affermazione, che presupporrebbe un'unica tassazione e non una distinzione bi-fasica, l'IRI rappresenta il pensiero del legislatore, nazionale ed europeo, di neutralità del sistema. Il centro d'imputazione tributaria è scelto dal legislatore in virtù di valutazioni non predeterminate, determinato da scelte ponderate. Nel caso dell'IRI, quindi, le scelte ponderate sono quelle sino ad ora citate: patrimonializzazione, semplificazione del sistema, equità, certezza e neutralità. Si potrebbe esser portati ad affermare che solo con la trasparenza ci sia il rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva; sento di dissentire. L'IRI, come affermato in più occasioni, pur avendo alla base una tassazione bi-fasica, non determina alcuna doppia tassazione economica. Le stesse considerazioni valgono in tema IRES che, pur non prevedendo una tassazione trasparente, non determina alcun tema sul principio di capacità contributiva.

Sembrano ormai superati i pensieri secondo cui tali problematiche fossero legate all'attribuzione della personalità giuridica alle società o di una specifica capacità economica¹¹⁷. Le tesi che adducono il rispetto del dettato costituzionale sulla capacità contributiva autonoma esclusivamente alle società di capitali, non sono più percorribili. L'unicità dello strumento societario, soprattutto da un punto di vista economico-produttivo, segna una fattuale identità tra i tipi societari; l'autonoma capacità contributiva non muta in relazione al tipo societario ma, se proprio, in base all'organizzazione assunta dalla società¹¹⁸. L'IRI sembra rispecchiare quest'ordine di pensiero, soprattutto pensando che in tal modo verrà garantita una sostanziale neutralità al sistema fiscale italiano. In questo modo, lo strumento societario, e le relative disposizioni fiscali, non interferiscono nelle scelte economico-aziendali degli imprenditori. Con l'IRI verrà meno la separazione del reddito tra società e socio, in linea con la tassazione delle società di capitali. Ci sarà una sostanziale equiparazione della circolazione della materia imponibile tra i tipi sociali, tenendo sempre ben presente le differenze, già citate in precedenza,

¹¹⁵ Nussi M., *"L'imputazione del reddito nel diritto tributario"*, CEDAM, 1996.

¹¹⁶ Boria P., *"Il principio della trasparenza nella imposizione delle società di persone"*, pag. 345 e ss., 1996, Giuffrè Editore. Secondo l'autore il normale centro di imputazione è plasmato in virtù delle disposizioni tributarie. Questo discorso fa evidenziare che le società, intese come centri di imputazione, siano espressione di soggettività tributaria. L'alterazione della disciplina fiscale rispetto a quella civilistica riguarda l'imputazione dell'evento-risultato e non anche dell'evento-attività, ricollegando la soggettività tributaria unicamente all'accoglimento del meccanismo di imputazione per trasparenza.

¹¹⁷ Sul tema Vivante, *"La imponibilità del sovrapprezzo da un nuovo punto di vista"*, in Riv. Dir. Comm., 1910.

¹¹⁸ Forte, *"Alcune riflessioni di teoria e di politica finanziaria a proposito della nuova imposta sulle società di capitali"*, in Riv. Dir. Fin., 1954

da un punto di vista temporale del passaggio tra un soggetto passivo all'altro. Nel proseguo del capitolo si analizzerà il regime in relazione ai principi costituzionali e, come si vedrà, si capirà come il regime ad oggetto risulti esser conforme al sistema, nazionale ed europeo.

3.3 – *La realtà dell'imposta sul reddito imprenditoriale*

Nel presente paragrafo verranno fatte considerazioni in merito al regime IRI ed ai principi costituzionali sui quali si fonda l'ordinamento tributario.

La progressività a cui fa riferimento l'art.53 comma 2 della Costituzione deve intendersi come progressività di tutto il sistema tributario in genere e non della singola imposta. Di fatto, l'IRI in quanto imposta proporzionale sulle società, non contrasta con detto articolo visto anche che, solo nel caso in cui avvenga il prelevamento, la ricchezza generata concorrerà a tassazione progressiva. È stato ampiamente affermato che i singoli tributi possono esser caratterizzati da principi diversi da quello progressivo sancito dai padri costituenti. Se questo è vero, bisogna anche considerare che non tutti i tributi, tecnicamente parlando, sono strutturati in modo tale da esser adatti all'adozione del principio di progressività. In forza dell'affermazione che si farà nel proseguo della trattazione – secondo cui la progressività è applicabile principalmente alle imposte personali – è chiaro come la decisione di strutturare il regime *ex art.55-bis* su caratteri di proporzionalità è legata ad una mera scelta del legislatore, espressa dall'adesione all'aliquota prevista dall'art.77 comma 1 T.U.I.R. È bene sottolineare con forza che la ricchezza, secondo quanto disposto dallo stesso regime, sarà tassata progressivamente solo nell'eventualità in cui avvenga il prelievo. La progressività colpirà la ricchezza generata soltanto nel momento in cui la persona fisica preleverà dalla società gli utili ottenuti dalla stessa. La funzionalità dell'imposizione progressiva è applicabile alle imposte dirette, in luogo di quelle indirette, per il forte nesso esistente tra imposizione e reddito del contribuente.

L'equiparazione al reddito delle società di capitali e, quindi, l'introduzione di un'unica aliquota proporzionale sul reddito delle società sembra allontanare il sistema tributario in sé dalla progressività. La concorrenza a tassazione progressiva dei soli prelevamenti dei soci, collaboratori familiari e imprenditori individuali attenua in maniera rilevante gli scaglioni IRPEF progressivi. L'attenuazione di cui parlo è data dal minor numero di redditi da assoggettare ad aliquota progressiva visto e considerato che, come si cercherà di spiegare più avanti, la convenienza nell'introduzione di detto regime si avrà soltanto se i prelevamenti vengono limitati al minimo indispensabile.

Il complicato sistema normativo italiano potrebbe incrementare – a seguito dell'introduzione della stessa imposta – il *gap* esistente tra la tassazione sui redditi di impresa e quelli da lavoratori dipendenti. Il malcontento derivante potrebbe danneggiare gli enti impositori, visto che questa tipologia di contribuenti sono quelli che maggiormente garantiscono introiti alle casse erariali¹¹⁹. Il minor carico progressivo derivante dall'introduzione del regime a carico dei contribuenti persone fisiche, non dovrebbe risultare coerente con l'intento del legislatore di garantire maggior equità - da intendersi in questo caso come uguaglianza - al sistema. Il problema legato all'aumento della disparità di trattamento con i soggetti percipienti reddito da lavoro autonomo potrebbe, secondo alcuni, esser superato introducendo una *flat tax* che riguardi i redditi di tutte le persone fisiche. Possiamo subito affermare che, quanto appena detto, contrasterebbe con il succitato pensiero dottrinale; la progressività è necessaria per qualsiasi imposta che preveda una tassazione sulle persone fisiche. Questo sicuramente equiparerebbe il livello di tassazione tra tutti i contribuenti persone fisiche indipendentemente dal reddito percepito, che esso sia d'impresa – come nel caso dell'IRI – o che derivi da un'attività svolta come lavoratore autonomo. Coloro i quali propendono per l'introduzione di detta *flat tax*¹²⁰ trovano rilevanti contrasti da coloro i quali,¹²¹ invece, ritengono coerente l'attuale sistema basato sulla tassazione progressiva sulle persone fisiche. Secondo i primi, andrebbe rivisitato il sistema progressivo ritenuto iniquo. Il sistema così inteso prevede aliquote progressive elevate che non sono mitigate dalle deduzioni e dalle detrazioni che, a parere dei citati autori, fanno solo che aumentare la complicazione del sistema. Per questi potrebbe esser garantito il rispetto del dettato costituzionale mediante una contestuale semplificazione del sistema; aliquota unica e proporzionale su tutte le persone fisiche e reddito minimo per determinati contribuenti, specifiche deduzioni per dipendenti e pensionati e deduzione dal reddito che aumenta all'aumentare della composizione del nucleo familiare, con eventuali conseguenze anche per l'imposizione sui soci, imprenditori individuali e collaboratori nel sistema. In forza di quanto detto vi è anche il *trend* degli ultimi periodi, in cui si è assistito ad una continua ed evidente erosione dell'imposta di carattere progressivo. Tra le altre¹²², anche l'IRI ha contribuito a questa riduzione. Secondo i fautori di quest'ordine di pensiero, l'introduzione di tale regime

¹¹⁹ Capolupo S., “Legge di bilancio 2017, Iri: stop alla tassazione differenziata del reddito d'impresa”, in *Ipsa Quotidiano*, 27 ottobre 2016. L'autore afferma che in Italia i redditi maggiormente assoggettati ad IRPEF sono quelli dei lavoratori dipendenti i quali, potrebbero risentire dell'isolamento nella tassazione progressiva.

¹²⁰ Giovanardi A., “Flat tax, un passo oltre l'ideologia della progressività”, in *Il Sole 24 Ore*, 10 luglio 2017 e Leo M., “Perché introdurre una flat tax temperata e graduale”, in *Il Fisco* n.37/2017, pag.3507.

¹²¹ Visco V., “Flat tax, un conto pesante per i ceti medi”, in *Il Sole 24 Ore*, 28 giugno 2017.

¹²² Si pensi, ad esempio, alla cedolare secca introdotta con il D.lgs. n.23/2011, al regime dei minimi, al regime di imposizione forfettaria introdotta per i neo-residenti fiscali in Italia oppure riguardo le remunerazioni corrisposte ai gestori dei fondi di investimento.

proporzionale in luogo di quello progressivo - che quindi limiterebbe la sempre più crescente disparità di trattamento tra redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo - potrebbe stimolare la crescita dei redditi ed anche le agevolazioni fiscali.

Secondo alcuni, contrariamente a quanto detto, le deduzioni previste determinerebbero una progressività molto moderata e, principalmente, la riforma fiscale e della spesa pubblica che ne deriverebbe – a chiaro stampo liberista – favorirebbe una redistribuzione del reddito in favore non dei meno abbienti, come sarebbe auspicabile aspettarsi, bensì a favore di quelli i quali non avrebbero, si fa per dire, bisogno di alcun tipo di agevolazione sul piano fiscale. Si rischierebbe addirittura, visto il modello designato per l'eventuale introduzione del regime, di rendere il sistema fiscale nel complesso regressivo, contrariamente a quanto, invece, disposto a livello costituzionale.

Il tema non è comunque di poco conto; la scelta del legislatore dovrà tenere in considerazione le eventuali conseguenze che ne discenderanno. La scelta dovrà basarsi sulla conservazione di un assetto normativo consolidato – che per alcuni risulta esser addirittura irrazionale¹²³ - oppure optare per un sistema che si potrebbe risultare più semplice ed equo ma che al contempo richiederebbe una completa ristrutturazione con non poche difficoltà operative.

L'analisi del regime ci porta a fare anche altre considerazioni. Il rispetto del principio costituzionale in oggetto da parte dell'IRI è ancor più evidente in considerazione del fatto che è a carico del legislatore l'onere inderogabile di selezionare i presupposti collegabili alla pretesa impositiva tenendo sempre ben presente le effettive risorse a disposizione del contribuente. In poche parole, anche nel disegno previsto per l'IRI, il legislatore ha dovuto ponderare le proprie considerazioni, nell'ottica dell'idoneità del contribuente al sostenimento del carico tributario. L'approccio di cui il legislatore deve tener conto è che, molto spesso, il presupposto impositivo non corrisponde all'effettiva forza economica del contribuente. Il disegno della legge di bilancio 2017 sembra tenere in considerazione questo, visto che, comunque, il socio, collaboratore familiare o imprenditore individuale verrà tassato, progressivamente, solo nel caso in cui avvenga l'effettivo prelevamento, dove per effettivo deve intendersi la reale acquisizione di ricchezza monetaria per il contribuente.

A parere di chi scrive, l'IRI così come è strutturata attualmente, sembra corrispondere al principio del "*chi si arricchisce, paghi*" che, letto in altro modo, può esser interpretato come il principio di capacità contributiva previsto dal comma 1 dell'art. 53 della Costituzione. L'art.5

¹²³ Stevanato D., "*Flat tax tra progressività e deduzioni*", in Dir. Prat. Trib. 4/2017, pag.1652.

del T.U.I.R. rende, di fatto, il contribuente soggetto passivo d'imposta indipendentemente dalla percezione effettiva della ricchezza, anche se non si è verificato alcun tipo di prelevamento. Sembra di capire che la tassazione separata al reddito d'impresa renda più equa la distribuzione del carico tributario, tassando il soggetto solo quando per lo stesso avviene un incremento della propria ricchezza personale, indipendentemente dalle considerazioni legate alla struttura del tipo sociale. Ovvio è che, comunque, l'IRPEF persegue, anche nella tassazione IRI, tanto un criterio di giustizia distributiva quanto un criterio di giustizia sociale¹²⁴. Quanto sin qui affermato ci porta a fare delle considerazioni non di poco momento. Di fatto, i dubbi sulla legittimità costituzionale in tema di capacità contributiva, ritenuti tali per come era stato designato precedentemente il regime, sono venuti meno. La possibilità di scomputare a monte eventuali perdite derivanti da eccessivi prelevamenti rispetto all'utile d'esercizio – le cui modalità sono state spiegate nel precedente capitolo - hanno, di fatto, eliminato qualsiasi discorso contrastante la volontà dei padri costituenti di concorrere a tassazione solo per l'effettiva ricchezza a disposizione.

La struttura prevista dal regime, che determina una tassazione progressiva derivante dal successivo prelevamento, è riconducibile alle imposte di carattere personale, vedi l'IRPEF, che mal si adeguano anche alle imposte sulle società. Secondo dottrina¹²⁵ il principio della progressività dev'esser tale solo per le persone fisiche e, al contrario, non per le società, considerate le differenze tra i due tipi di contribuenti.

Oltre a quanto affermato in tema di progressività e di capacità contributiva è sicuramente di rilievo il tema collegato al principio di uguaglianza *ex art.3* della Costituzione. Nella materia tributaria *“a uguale situazione di fatto deve corrispondere uguale imposizione”*¹²⁶. Per determinare il rispetto del principio è necessario che le fattispecie di riferimento risultino essere comparabili tra loro. La comparabilità di cui si parla dev'essere intesa come un uguale situazione di fatto, da cui derivi uguale patrimonio, stessi consumi o stessi indicatori di forza economica. Sembra che con l'introduzione del regime in oggetto il legislatore abbia posto in essere una *“oggettivazione della forza economica”*¹²⁷ in cui rileva la ricchezza creata e non la persona a cui sia riconducibile la stessa. Di fatto, con l'IRI si vede una spersonalizzazione dell'imposizione tributaria considerando il passaggio della centralità della tassazione dal socio,

¹²⁴ Ferranti G., *Disciplina delle perdite*, IPSOA, temi di reddito d'impresa, 2010.

¹²⁵ Beghin M., *“La nuova imposta sul reddito imprenditoriale tra uguaglianza e progressività”*, in *Corr. Trib.* n.39/2014, pag.2989.

¹²⁶ Beghin M., *Diritto Tributario, cit.*, pag.64.

¹²⁷ Beghin M., *La nuova imposta, cit.*, pag.2990.

così com'era con il regime di trasparenza fiscale, alla società, soggetto passivo d'imposta IVA, IRAP ed IRI. A conferma si può affermare che l'obiettivo principale del legislatore è sicuramente quello di delineare un'equiparazione sostanziale tra i vari tipi sociali nel rispetto del principio di eguaglianza sostanziale, come del resto avvenne con l'applicazione del regime IRES¹²⁸. L'ottica del legislatore di rafforzare la realtà del sistema impositivo italiano assoggettando ad aliquota proporzionale tutti i tipi societari, indipendentemente dalla loro natura e dall'attività che gli stessi svolgono, è chiara. Il fattore rilevante, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, diviene, in concreto, la fonte reddituale dell'impresa e non la struttura o il procedimento mediante il quale tale ricchezza viene generata. Il reddito fiscalmente rilevante di ogni società – che esso sia di capitale o di impresa una volta che la tassazione si sposta in capo al socio persona fisica – è il requisito centrale del regime, risultando residuale il soggetto a cui la stessa si riferisce. Tale equiparazione provoca quindi la separazione tra il momento impositivo sulla ricchezza in capo alla società e in capo al soggetto prelevante, il quale potrà goderne in un secondo momento rispetto all'istante generativo della stessa.

È pur vero che la conclamata equiparazione alle società di capitali determina una contestuale discriminazione qualitativa della ricchezza. La stessa evidenza, quindi, come il fattore comune tra la tassazione sui dividendi e quella sui prelevamenti – quindi l'imposizione bi-fasica - non riduca del tutto l'asimmetria presente nel sistema impositivo societario visto e considerato che non varranno le esenzioni parziali previste in tema di erogazione dei dividendi in società di capitali. Non varranno, quindi, né le esenzioni previste dal regime PEX¹²⁹ - in tema di *capital gain* – né l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista per i dividendi erogati a soci che dispongono di partecipazioni non qualificate. Proprio questo aspetto creò dubbi sulla bontà della struttura del regime nei precedenti tentativi di introduzione. La mancanza di un adeguamento alle esenzioni previste per le società di capitali sarebbero dovute essere sintomatiche di una doppia imposizione economica. Il regime strutturato con la legge di bilancio 2017 evita chiaramente questa situazione. Ferma restando la sempre presente deducibilità dei prelevamenti dal reddito d'impresa, le perdite rilevanti ai fini IRI hanno eliminato, come detto più in alto, le problematiche in tema di doppia imposizione. Come si spiegherà più avanti, con l'IRI la mancanza di una doppia imposizione verrà garantita “*ad un livello*” diverso rispetto a quanto previsto in tema di società di capitali.

¹²⁸ In questo senso, Giardina, “*Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*”, Milano, 1961, pag. 455.

¹²⁹ Art.87 D.p.r. 917/1986. Rilevano quindi tanto le esenzioni previste per i soci soggetti IRES, tassabile solo per il 5% dell'effettivo dividendo ricevuto, e quelle per le persone fisiche per le quali è in studio un processo di equiparazione all'applicazione della ritenuta d'imposta del 26% anche per le partecipazioni qualificate.

In generale, quindi, l'IRI sembra rispettare a pieno i dettami dei padri costituenti su cui tutto il sistema tributario si incentra. Il discorso di cui sopra ci porta a considerare di come il sistema tributario sia complesso da sé, indipendentemente da questo o quell'altro regime. L'aumento delle divergenze tra soggetti percipienti reddito d'impresa e quelli percipienti reddito da lavoro autonomo è una conseguenza da non sottovalutare. Di equiparazione per tutti i contribuenti persone fisiche, ad oggi, non può parlarsi. Le differenti vedute sull'introduzione del regime proporzionale per tutti i contribuenti persone fisiche, spesso e volentieri incrementate da disquisizioni meramente politiche, non fanno altro che rendere dubbioso ed incerto il sistema amministrativo, con chiare ripercussioni sui clienti i quali, da sempre, sono alla ricerca di un'Amministrazione che garantisca sia certezza al sistema che uguaglianza a tutti i tipi di contribuenti. Se da un lato l'introduzione dell'IRI potrebbe determinare una drastica riduzione dell'uguaglianza dal punto di vista della tassazione sui contribuenti, dall'altro garantirebbe uguaglianza per tutte le società le quali verrebbero tassate tutte allo stesso modo in quanto tali. Essendo, quindi, un'imposta incentrata sulla tassazione delle società – visto che la tassazione sulle persone fisiche è meramente potenziale e successiva a quest'ultima, non può affermarsi che vi sia un diretto contrasto con il disposto della Costituzione. L'aumento della forbice del carico progressivo tra i citati soggetti, non sembra esser un fattore tale da poter considerare incostituzionale detto regime.

3.4 – Il significato di “costo” del prelevamento.

La deduzione che opera con il regime IRI va intesa come una mera anticipazione dell'imposizione che graverà sul socio, collaboratore familiare o imprenditore individuale all'atto del prelevamento. La deducibilità così interpretata si distingue da quella intesa come costo produttivo. Quest'ultima fattispecie riguarda l'IVA, l'IRAP ed anche l'imposta di registro. Detti tributi vengono, di fatto, trattati come gli altri fattori produttivi presenti all'interno della struttura aziendale la quale, grazie al loro pagamento, svolge attività economica e, ovviamente, genera reddito. Come giustamente affermato in precedenti elaborati sul tema,¹³⁰ le differenze appena citate diventano ancor più rilevanti considerando che nel regime *ex art.55-bis* si andrebbe a dedurre dal reddito una somma già tassata IRI. L'imposta di registro, ad esempio, risulta esser deducibile tanto ai fini IRES e IRPEF che ai fini IVA, così come l'imposta regionale sulle attività produttive risulta deducibile tanto da soggetti IRES che da soggetti IRPEF. In virtù di questo, è chiaro la differente motivazione della deduzione attuata dal

¹³⁰ Giannantonio D., 2015, *L'imposta sul reddito imprenditoriale nella legge delega n.23/2014*, Tesi di laurea magistrale, Università di Padova, Facoltà di economia, corso “Economia e Diritto”.

contribuente. Nel caso dell'IRI, non esistendo alcun nesso di strumentalità tra la stessa e la normale attività imprenditoriale, la deduzione avverrà solo in quanto necessaria per evitare una doppia imposizione economica.

3.5 – *Gli impatti dell'IRI sul sistema tributario nazionale.*

L'armonizzazione del sistema tributario è necessaria affinché le nuove disposizioni abbiano impatti positivi tanto per le casse erariali quanto per i contribuenti stessi. Da questo punto di vista, quindi, il regime volto ad equiparare le società di persone a quelle di capitali, senza alcuna distinzione di natura giuridica o formale, sembra rispecchiare quanto detto anche se, come si è già avuto modo di dire e come si cercherà di dimostrare nel quarto capitolo, l'introduzione comporterebbe una riduzione del gettito fiscale per le casse dello Stato. Se da un lato il neo regime garantisce l'armonizzazione del sistema impositivo sulle società di capitali dall'altro, per alcuni contribuenti, questo non comporterebbe una conseguente semplificazione degli adempimenti¹³¹. Il caso, come già detto in precedenza, è riferito alle società di piccole dimensioni che, in quanto tali, potrebbero usufruire di un regime contabile semplificato. Spesso queste hanno la funzione di garantire il mero sostentamento alla famiglia dell'imprenditore che sfrutta lo strumento aziendale per vivere; l'IRI, per questi, risulterebbe una nuova sovrastruttura contabile i cui benefici potranno anche non esser definiti come tali. Fermo restando ciò, il *focus* sulla natura del reddito e non sul soggetto produttore dello stesso garantisce maggiore libertà fiscale anche per le imprese di cui si parla. L'impatto su tali soggetti, quindi, è meramente potenziale considerando la facoltatività nell'aderire allo stesso. Nonostante questo, dovranno esser valutate attentamente le conseguenze, considerando tanto il discorso legato alla minor imposizione, quanto ai maggiori adempimenti che necessariamente il contribuente sarà obbligato ad effettuare. La possibilità di aderire in via opzionale al regime in oggetto permette al contribuente di valutare *ex-ante* gli eventuali benefici. Nonostante sia avvenuta la posticipazione della decorrenza del regime – il Senato ha da poco approvato la legge di bilancio 2018 la quale prevede l'inizio della validità del regime a partire dal 1 gennaio 2018 – le considerazioni risultano esser ancora valide, visto e considerato che l'adesione al regime IRI dovrà esser attestata nel modello Unico SP 2019, quindi entro il 30 settembre 2019.

¹³¹ Carpentieri G., "IRI con semplificazioni per le imprese in contabilità semplificata e opportunità per le imprese più strutturate" in Corr. Trib. n.33/2012, pag. 2513. Secondo l'autore, con il regime in oggetto, le opportunità per le imprese strutturate sono bilanciate dai maggiori oneri contabili per le società di ridotte dimensioni. Queste dovranno, a differenza di quello che fanno ad oggi in virtù del regime di contabilità semplificata, monitorare e documentare dettagliatamente le movimentazioni sostenendo, di fatto, eccessivi e superflui oneri.

Nell'ottica dell'impatto del regime di tassazione separata sul sistema tributario, non è di poco momento il pensiero paventato nei precedenti tentativi di introduzione del regime in oggetto. A riguardo si discuteva sulla possibilità di rivedere anche il regime IRES nell'ottica di introduzione del regime IRI. A quanto detto, comunque, non è stato dato seguito visto e considerato gli ampi interventi dottrinali discordanti che si susseguirono¹³².

L'introduzione del regime esclusivamente per le società di persone – con l'eccezione delle S.r.l. a ristretta base che sono, come detto, equiparate alle società di persone – è sufficiente da sé a garantire l'equiparazione tra i redditi generati tra i due diversi tipi societari. La similarità dei regimi di tassazione bi-fasica e dei dividendi, oltre alla millantata equiparazione del reddito di società di persone alle società di capitali, rende evidente come sia stato corretto evitare un intervento volto all'adeguamento del regime IRES al regime IRI. La revisione del regime IRES, quindi, sarebbe stata sicuramente inopportuna e poco coerente tanto con gli interventi precedenti del legislatore quanto con l'intento di uniformare il sistema tributario italiano. Parte della dottrina ha avuto modo di affermare come il legislatore non avrebbe potuto revisionare il regime IRES soprattutto per gli imprenditori individuali, in considerazione della tassazione del reddito prodotto prima con l'IRES, al momento di generazione della ricchezza, e successivamente con IRPEF al momento dell'acquisizione della ricchezza¹³³.

Seppur la dinamica che porta alla conclusiva tassazione della ricchezza in capo al contribuente persona fisica risulta esser uguale in entrambe le fattispecie, è evidente il differente trattamento impositivo tra i contribuenti persone fisiche delle società di capitali e quelli delle società di persone. L'area di esenzione parziale per i soggetti che dispongono di partecipazioni qualificate e non – da segnalare la previsione nel disegno di legge 2018 di applicazione della ritenuta alla fonte del 26% anche per i dividendi percepiti da soggetti i quali dispongono di partecipazioni qualificate¹³⁴, oggi applicata solo a quelli proprietari di partecipazioni non qualificate – non si riscontra nei soci di società di persone aderenti al regime IRI. Questi ultimi sconteranno una tassazione integrale mitigata dalla deducibilità del prelevamento e delle perdite fiscali a favore della società. *“Il soggetto IRES sostiene una quota di imposizione che il soggetto IRI decurta col beneficio della deducibilità del prelevamento. Per i soci, invece, il rapporto è inverso,*

¹³² Tra gli altri, Ferranti, *“La nuova imposta unica sui redditi delle imprese e dei lavoratori autonomi”*, in Corr. Trib. n.32/ 2012, pag. 2433. Secondo l'autore una rivisitazione del sistema IRES in virtù del neo regime avrebbe determinato un passo indietro rispetto a quanto previsto dal legislatore del 2004. Volendo equiparare la tassazione delle società e, di più, il baricentro della tassazione, impostato sulle società soggetti passivi d'imposta, la modifica del regime IRES non sarebbe stata coerente.

¹³³ Beghin M., *La nuova imposta, cit.*, pag.2989.

¹³⁴ Piazza M., Resnati C., *“Tassazione sostitutiva anche per le partecipazioni qualificate”*, in Il Fisco n.46/2017, pag.4417.

incidendo il tax rate maggiormente sul socio di società di persone rispetto a quello di società di capitali."¹³⁵. Risulta quindi esser diversa l'area di esenzione. Se da un lato, nel regime delle società di capitali, l'esenzione è garantita al soggetto che detiene le partecipazioni, dall'altro, regime di tassazione separata oggetto dell'elaborato, l'area di esenzione è garantita a monte, ovvero alla società erogatrice del reddito così com'era stato auspicato da precedenti interventi dottrinali¹³⁶.

L'impatto principale che l'introduzione del regime ha sul sistema tributario riguarda il regime di trasparenza fiscale, sia quello previsto dall'art.5 T.U.I.R. sia quello, opzionale, previsto dall'art.116 T.U.I.R. Come più volte affermato, tale passaggio determina l'assunzione della soggettività passiva in capo alla società. Se, con il regime derogato, la tassazione avveniva direttamente in capo al socio indipendentemente dall'effettiva percezione del reddito, con l'IRI la tassazione sarà in capo esclusivamente alla società, fintanto che i soci non effettuino prelevamenti. Il trasferimento della centralità della tassazione dal soggetto persona fisica alla società è reale, anche se parziale, visto e considerato che quest'ultimi possono effettuare prelevamenti ed essere assoggettati a tassazione proporzionale. Detta così su due piedi sarebbe naturale pensare, visto anche quanto detto nel precedente periodo, che la ricchezza sia assoggettata ad una doppia tassazione economica. Al fine di evitare ciò, in linea con i precedenti tentativi di introduzione del regime, i prelevamenti devono esser computati in diminuzione dal reddito d'impresa. Ovvio è che, a monte, al fine di verificarsi detta fattispecie debbano sussistere delle disponibilità finanziarie formate attraverso l'attività economica del soggetto passivo. Il problema che però veniva sottolineato in dottrina riguardava essenzialmente l'impossibilità di effettuare prelevamenti maggiori rispetto al reddito fiscalmente riconosciuto del periodo. La mancanza di un riferimento letterale nei vari disegni di legge susseguiti, fu uno dei principali motivi che determinarono la mancata emanazione dei decreti attuativi. La valenza del dato letterale dell'art.55-bis è essenziale per evitare appieno la doppia imposizione economica.

La possibilità di usufruire senza limiti quantitativi e temporali delle perdite fiscalmente rilevanti ai fini IRI garantisce la possibilità di evitare di tassare progressivamente un valore già soggetto a tassazione proporzionale. Prelevare una somma eccedente il reddito fiscalmente riconosciuto comporta il prelievo di una ricchezza che, evidentemente, è stata generata e non acquisita dai soci negli anni precedenti. Il fatto che la stessa sia stata imputata a riserve è sintomo di come

¹³⁵ De Vita A., *"La nuova IRI imposta sul reddito imprenditoriale"*, Fisco e Tasse, Maggioli Editore, 2017.

¹³⁶ Beghin M., *La nuova imposta, cit.*, pag.2989.

abbia scontato già la tassazione prevista dal regime *ex art.55-bis*. Necessariamente, quindi, sarà riconosciuta la possibilità alla società soggetto passivo di imposta di poter ridurre sia il reddito imponibile nell'anno "x+1" sia il *plafond* dell'anno in cui si verifica la perdita. La non presenza di limiti, come più volte affermato, è sintomo della volontà legislativa di incentivare le società ad aderire ad un regime il quale, potenzialmente e non nella totalità dei casi, potrebbe giovare tanto alla società, quanto ai soci ed al sistema economico italiano in genere. L'agevolazione di cui si parla è incentrata sulla non applicazione di aliquote – che determineranno una tassazione più che proporzionale all'aumentare del reddito – le quali, nei casi in cui il reddito d'impresa dell'esercizio sia elevato, saranno sicuramente superiori all'aliquota prevista dall'articolo 77 comma 1 del T.U.I.R.

In considerazione di quanto detto, l'integrazione con un ulteriore comma nell'art.116 T.U.I.R. è risultata puntale ed opportuna. Il comma *2-bis* è stato necessario per evitare discriminazioni tra società che, potenzialmente, potrebbero aderire allo stesso regime. Una delle principali questioni mosse nei precedenti tentativi normativi era sicuramente legata a questo aspetto. La mancata possibilità per le S.r.l. a ristretta base azionaria, che aderiscono al regime di trasparenza, di optare per il regime in oggetto sarebbe risultata poco coerente con il sistema tributario e con l'intento uniformante del legislatore. Una delle peculiarità della legge di bilancio 2017 è stata proprio quella di adeguare anche a questo tipo sociale – come più volte detto, tanto per caratteristiche strutturali quanto per il tipo di capitale sociale, paragonato alle società di persone – il regime della tassazione separata dal reddito d'impresa, in relazione al superamento, opzionale, del regime di trasparenza fiscale. La diretta conseguenza, come detto nei precedenti paragrafi, è legata alla natura del reddito percepito dal socio; non si parlerà più, quindi, di reddito da capitale bensì di reddito d'impresa, con tutte le conseguenze legate alle ritenute d'acconto le quali, di fatto, non dovranno più essere applicate. In questo senso è stato contestualizzato quanto affermato da precedenti interventi normativi secondo i quali questo *step* risultava necessario, tra gli altri, per rendere quantomeno strutturalmente idoneo il regime in oggetto¹³⁷.

La questione riguardante le ritenute subite dalla società aderente al regime IRI non è di poco momento, nonostante non sia stato ancora specificato nulla a riguardo. È di particolare interesse capire se le stesse debbano essere detratte dall'IRI o pro quota dall'IRPEF dovuta dai soci. Esistono teorie contrastanti al riguardo. Secondo parte della dottrina¹³⁸ dovrebbe continuare ad

¹³⁷ Tra gli altri, Bernardini, Miele, "Con l'introduzione dell'IRI tassazione dell'imprenditore separata da quella dell'impresa", in Corr. Trib. n.15/2014, pag.1155.

¹³⁸ Balzanelli M., Valcarengi G., "L'IRI "salta" ma ci riprova", in Il Fisco n.45/2017, pag.4327.

esser applicato quanto previsto dall'art.22 T.U.I.R., considerando detraibili tali ritenute dal reddito IRPEF dei soci, collaboratori e dell'imprenditore individuale nel periodo d'imposta in cui avviene la distribuzione degli utili. Teorie alternative¹³⁹ affermano invece come le stesse potrebbero esser portate in detrazione dal reddito assoggettato ad IRI. Questo considerando l'intento del legislatore di favorire la capitalizzazione delle imprese, rendendosi quindi necessario privilegiare, in tema di minimizzazione del carico fiscale, le società stesse. Le ritenute applicate alla società eccedenti il reddito netto dovrebbero esser riportate in avanti e detratte pro quota ai soci e all'imprenditore individuale all'atto del prelevamento dell'utile, sulla falsa riga del principio secondo cui la fiscalità del reddito d'impresa dev'esser comunque riferita ai soci. Visto la non chiarezza dottrinale sarebbe opportuno un intervento normativo in materia, considerato il diverso impatto che l'uno o l'altro orientamento determinano sui contribuenti.

Importante è anche capire come il regime IRI impatti sulla tassazione dei soggetti non residenti in Italia, i quali potrebbero detenere partecipazioni in società di persone fiscalmente residenti nel nostro paese. Prima di capire l'impatto dell'IRI, è importante fare una disamina su quella che è, ad oggi, la tassazione su questi contribuenti. Ai sensi dell'art.23 comma 1 lett.g), sono assoggettati a tassazione nel territorio dello Stato i redditi percepiti da soci, non residenti in Italia, derivanti da partecipazioni detenute in società di persone trasparenti e in società di capitali trasparenti, le quali hanno aderito al regime *ex art.116 T.U.I.R.* Quanto affermato è stato oggetto di valutazione anche da parte dell'Agenzia delle Entrate la quale ha affermato che *"il reddito cosiddetto "di partecipazione", ossia quello prodotto dalle società trasparenti, deve essere sempre assoggettato a tassazione in Italia"*¹⁴⁰. La tassazione di cui si parla va considerata alla luce della residenza del soggetto che eroga il reddito¹⁴¹. A conferma di questo interviene anche l'art.151 comma 2 del T.U.I.R. secondo cui *"si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'art.23"*. La doppia imposizione che potrebbe derivarne parte dall'assunto secondo cui in ogni paese – inclusa l'Italia, leggendo in combinato disposto gli artt.1, 2 e 3 del D.lgs. 917/86 - viene applicato tanto il regime della cosiddetta *"world wide taxation"*¹⁴², mediante il quale l'Amministrazione finanziaria tassa i redditi del cittadino residente indipendentemente dal luogo in cui gli stessi sono stati prodotti, quanto il principio di

¹³⁹ Mollica V., *"IRI, ritenute sulle provvigioni con margini per la detraibilità"*, in Quotidiano del Fisco 17 maggio 2017. Secondo l'autore, considerando che il regime è incentrato sulle società, anche gli eventuali benefici dovrebbero esser tali per le stesse, non rilevando la figura del socio.

¹⁴⁰ Risoluzione Agenzia delle Entrate, 19 dicembre 2005 n.171,

¹⁴¹ Piazza M., *"Guida alla fiscalità internazionale"*, ed. Il Sole 24 Ore, Milano, 2004, p.279.

¹⁴² In questo senso Art.4 Modello OCSE.

territorialità, secondo cui dev'esser tassato ogni reddito prodotto nel territorio dello Stato. Il socio, quindi, potrebbe esser tassato sia nel suo paese di residenza che nel paese fonte della ricchezza, nel nostro caso l'Italia. L'eliminazione della doppia imposizione di cui si parla avviene grazie alle Convenzioni stipulate tra Italia e paese estero di residenza del socio, redatte in linea con il modello OCSE.

Le stesse possono esser applicate alle persone residenti – da intendersi, secondo l'art.3 della citata, sia come persone fisiche che come società - in uno degli Stati contraenti o alle persone residenti in entrambi gli Stati. In forza di questo, concorre anche l'art.7 del modello, il quale prevede una regola generica, derogabile come si dirà nei periodi successivi, secondo cui il diritto alla tassazione sul reddito d'impresa di un contribuente dev'esser ripartito tra gli Stati contraenti in cui hanno residenza la società erogante ed il socio percipiente¹⁴³. I metodi previsti dagli artt.23 A e 23 B, rispettivamente il metodo dell'esenzione e il metodo del credito, consentono di evitare la doppia imposizione, posto che è legittimo far riferimento anche alle normative interne per evitare la duplice tassazione. La questione legata alla fruibilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni non risulta esser banale per le società di persone.

L'introduzione dell'IRI ha, di fatto, determinato una necessaria modifica all'art.23 T.U.I.R. lett.g). La residenza all'estero non preclude assolutamente la possibilità per i soci, che essi siano persone fisiche o società, di effettuare prelevamenti dalla società. Gli stessi saranno considerati come proventi tassabili nei periodi di vigenza dell'opzione e concorreranno a tassazione in quanto redditi d'impresa, visto che il reddito verrà determinato secondo quanto previsto dal capo VI del T.U.I.R.

Il Commentario all'art.1 del Modello OCSE esplicita i requisiti soggettivi che le persone fisiche e i residenti devono vantare per poter fruire di suddetto beneficio; la personalità, fisica e giuridica, nonché la residenza, risultano esser i requisiti discriminanti. Le società di persone – definite *partnership* – pur rientrando nella definizione di persone prevista dall'art.3, paragrafo 1, lett.a) di detto modello, non possono, in mancanza della soggettività passiva d'imposta alla luce dei dettami normativi interni, esser considerate soggetti residenti ai sensi dell'art. 4 paragrafo 15 del modello OCSE; qualora la *partnership* venga “tassata” per trasparenza, ai sensi dell'art.4 paragrafo 1 del citato modello, non potrà esser considerata residente e, quindi, non potrà direttamente fruire dei benefici previsti dalle Convenzioni stipulate dall'Italia.

¹⁴³ Odetto G., “*Convenzioni internazionali, modificato l'art.7 del modello OCSE*”, in Eutekne.info, 25 maggio 2010. Secondo l'autore nella ripartizione della potestà impositiva (...), se lo Stato di residenza rettifica il reddito soggetto a imposizione anche nell'altro Stato, quest'ultimo deve adeguare in misura corrispondente la propria pretesa fiscale, in modo da evitare fenomeni di doppia imposizione del medesimo reddito.

Banalizzando, dati due Stati X e Y - rispettivamente quello di residenza del socio estero e quello di fonte della ricchezza – qualora lo Stato di residenza tassi per trasparenza il reddito, il beneficio della Convenzione stipulata, in tema di utili, *royalties* o interessi, potrà esser vantato esclusivamente, e direttamente, dal socio, in quanto soggetto passivo d'imposta.

Con detto regime potrebbero esserci delle differenze temporali tra la tassazione avvenuta all'atto di produzione del reddito in Italia, imputato indipendentemente dall'effettiva percezione al socio estero, e quella avvenuta all'atto dell'effettiva distribuzione nel caso in cui lo Stato estero, di residenza del socio della *partnership* italiana, considerasse le società di persone non residenti come soggetti “*opachi*”, come del resto fa anche l'Italia. Vengono considerati soggetti opachi tutte le società non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dal regime impositivo applicato nel paese di effettiva residenza; ipotizzando il caso dell'Italia, per una società estera, per la quale valesse il regime di trasparenza delle società di persone, si applicherebbe quanto previsto in tema IRES, ai sensi dell'art.73 comma 1 lettera d). L'utile che riceverebbe il socio di una società di persone spagnola, ad esempio, verrà tassato in Italia come reddito di capitale e non come reddito d'impresa. Presumendo che sia vero anche il contrario, le tempistiche di imputazione del reddito, con il regime di trasparenza *ex art.5 o 116 T.U.I.R.*, risulterebbero non coincidenti dal punto di vista temporale; in Italia, il socio spagnolo non residente sarebbe tassato per trasparenza, indipendentemente dalla percezione dell'utile, mentre in Spagna la ricchezza verrebbe tassata all'atto di effettiva distribuzione.

Secondo dottrina¹⁴⁴, l'IRI consente di evitare il disallineamento temporale tra tassazione in Italia e tassazione nel paese di residenza del socio, sintomatico nel regime di trasparenza. Nel caso dell'adesione al regime in oggetto, “*è realistico ritenere che vi sarà una tendenziale coincidenza temporale tra tassazione nello Stato di residenza del socio e quella italiana*”¹⁴⁵, proprio in virtù della soggettività passiva che assume la società, la cui ricchezza viene prelevata. Il problema della fruibilità delle Convenzioni verrebbe meno. Assumendo soggettività passiva, la società di persone aderente al regime IRI verrebbe considerata, ai sensi dei dettami previsti dall'art. 4 paragrafo 15 del modello OCSE, residente in Italia e, conseguentemente, diretta beneficiaria della Convenzione in tema di interessi, *royalties* e utili. In forza dell'applicabilità dei benefici delle Convenzioni alle società aderenti al regime in oggetto, concorre anche il punto

¹⁴⁴ Odetto G., “*Prelievo di utili prodotti in regime IRI tassato per i non residenti*”, in Eutekne.info, 10 gennaio 2017. Secondo l'autore, essendoci tassazione, tanto in Italia quanto nel paese estero, al momento dell'effettivo prelevamento della ricchezza, non ci dovrebbero esser più problematiche in tema di tempistiche per la tassazione nei due differenti paesi.

¹⁴⁵ Odetto G., “*Prelievo di utili prodotti in regime IRI tassato per i non residenti*”, in Eutekne.info, 10 gennaio 2017, *ibidem*.

4 dell'art.2 del modello OCSE secondo cui le previsioni delle Convenzioni saranno valide anche per imposte, di natura identica o analoga a quelle già previste, entrate in vigore dopo l'applicazione del regime. A mio avviso, essendo l'IRI un'imposta equiparabile all'IRES, non possono non esser garantite alla società le agevolazioni citata in materia di tassazione diretta.

Appurato questo, la coesistenza di una tassazione in entrambi gli Stati porta a ritenere che l'IRI non risolva il problema di doppia tassazione, da sempre presente per i soggetti non residenti soci di società di persone fiscalmente residenti in Italia. Il superamento di queste problematiche non può partire dalla considerazione dell'art.10 del modello OCSE, secondo cui i dettami previsti per evitare la doppia imposizione valgono esclusivamente per società erogatrici di redditi di capitali (non a caso si parla di "*dividendi*"). Si potrebbe ricorrere al già menzionato art.7 delle Convenzioni OCSE. Prendendo l'esempio della Convenzione Italia-Spagna, il paese contraente fonte della ricchezza generata dalla società avrà il diritto di tassare la stessa, sempreché la società non svolga l'attività nell'altro paese mediante una stabile organizzazione. In generale, comunque, rimarranno garantiti, proprio per evitare la doppia tassazione, i rimedi tipici – metodo dell'esenzione e del credito d'imposta - previsti dalle disposizioni interne. Questi principi convenzionali, quindi, non sono influenzati da quanto disposto in entrambi gli Stati, rilevando esclusivamente il criterio di imputazione del reddito nello Stato in cui il contribuente è fiscalmente residente. Oltre che in tema di utili, le società IRI potranno usufruire direttamente anche dei benefici in tema di interessi e di *royalties*, previsti rispettivamente dagli artt. 11 e 12 del modello OCSE, per i quali saranno previsti le condizioni per evitare una doppia imposizione. Tornando all'esempio della Convenzione Italia-Spagna, gli interessi saranno tassabili nello Stato in cui gli stessi sono pagati, così come avviene in tema di *royalties*.

È bene affermare che la società italiana partecipata dal socio estero dovrà effettuare le ritenute a titolo d'imposta sulla ricchezza prelevata dallo stesso secondo quanto affermato dall'art.23 D.p.r. 600/1973. L'aliquota sarà pari al 26%, secondo quanto sancito dal comma 3 dello stesso riferimento normativo, per i soggetti diversi da quelli previsti dal comma 3-ter – ovvero società le quali scontano una tassazione negli Stati membri dell'Unione Europea o aderenti all'accordo sullo spazio economico europeo – per i quali è prevista, invece, l'aliquota pari al 1,20%¹⁴⁶. I soggetti rientranti nel comma 3 avranno diritto a richiedere il rimborso, fino a concorrenza degli undici ventiseiesimi delle ritenute, dell'imposta pagata all'estero il cui pagamento dovrà esser confermato da documentazione cartacea rilasciata dall'ufficio fiscale del relativo Stato estero.

¹⁴⁶ Ridotta rispetto all'aliquota dell'1,375% ai sensi dell'art.1, co. 62, legge n.208/2015.

Di pari passo risulta rilevante anche l'applicabilità delle Direttive europee a dette società. Se, per quanto riguarda le Convenzioni contro le doppie imposizioni, le società aderenti al regime in oggetto possono usufruire direttamente dei benefici, in deroga a quanto previsto in tema di società di persone, stesso discorso non può esser fatto per le Direttive. Sembrano chiaramente non applicabili le Direttive Madre-figlia¹⁴⁷ e la Direttiva sugli interessi e sulle *royalties*¹⁴⁸, tra le altre. La mia affermazione deriva dall'analisi dei criteri soggettivi richiesti. Una società di persone aderente al regime *ex art.55-bis* non può esser esentata dal pagamento dell'imposta su interessi o canoni pagati ad una società estera in quanto, ai sensi del comma 1 lett.a dell'art.26-*quater* D.p.r. 600/1973, le stesse non rispettano la tassativa forma giuridica elencata nell'allegato A dello stesso articolo. Inoltre, società estere che dispongono almeno il 20% delle partecipazioni di una società di persone aderente al regime IRI – cd. *Società madri* – non possono richiedere il rimborso della ritenuta sui dividendi in quanto la società le cui partecipazioni sono detenute – cd. *Società figlia* – non rientrano nell'elenco tassativo presente nell'allegato alla Direttiva n.435/90/CEE. L'esaustività delle elencazioni esclude, di fatto, possibili applicazioni di tali benefici alle società aderenti all'IRI.

La tassazione dei redditi in Italia comporta l'obbligo per il contribuente straniero di presentazione del modello UNICO con compilazione del quadro RH. Per quanto sin qui detto bisogna, quindi, tener conto che la tassazione in Italia sarà influenzata anche dalla deduzione di eventuali oneri, detrazioni dall'imposta lorda ed anche eventuali crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Affinché il contribuente possa beneficiare delle deduzioni o detrazioni, ai sensi dell'art.24 comma 3-*bis*, deve essere residente in uno Stato dell'Unione Europea o dello spazio economico europeo che garantisca un reale ed adeguato scambio di informazioni con l'Italia e lo stesso non deve godere di agevolazioni fiscali analoghe nel proprio Stato di residenza. Quanto appena detto deve tenere in considerazione anche l'art.7 della legge n.161/2014¹⁴⁹, secondo cui se il socio non residente ritrae una quota maggiore del 75% del suo reddito complessivamente percepito in Italia sarà diritto della stessa, in quanto paese in cui viene prodotto la maggior quota di reddito del contribuente, stabilire quali deduzioni e detrazioni spettino al contribuente estero.

¹⁴⁷ Direttiva n.90/435/CEE recepita nell'ordinamento italiano con il D.lgs.136/1993 mediante l'introduzione dell'art.27-*bis* nel D.p.r. 600/1973.

¹⁴⁸ Direttiva n.2003/49/CE recepita nell'ordinamento italiano con il D.lgs.143/2005 mediante l'introduzione dell'art.26-*quater* nel D.p.r. 600/1973.

¹⁴⁹ In recepimento della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea n.C-279/93 del 14 febbraio 1995.

CAPITOLO 4 – Valutazioni di convenienza sul regime IRI.

L'adesione al regime IRI dev'esser valutata considerando variabili, esplicite e non, che, per forza di cose, influiscono sulla determinazione della convenienza del regime stesso. Oltre alla tipologia di contabilità, ordinaria, alla durata ed alle tempistiche previste per l'esercizio dell'opzione, va tenuto conto anche di variabili inerenti al meccanismo di funzionamento dello stesso. Oltre agli interessi passivi e alle perdite che, comunque, in parte riprendono già quanto previsto dalle disposizioni preesistenti, rilevante risulta esser il trattamento delle riserve di utili e dei prelevamenti dei soci, delle deduzioni e delle detrazioni spettanti agli stessi e delle aliquote marginali previste dal regime progressivo IRPEF. Prima di addentrarci in un'analisi più specifica sulla convenienza del regime, alla luce anche dei discorsi relativi ai meccanismi sopracitati, è opportuno capire il rapporto tra tassazione progressiva e proporzionale e, quindi, tra utili prelevati e utili accantonati, confrontando le aliquote IRPEF applicabili in caso di vigenza del regime di trasparenza e quelle previste per i prelevamenti effettuati in virtù dell'adesione al regime oggetto della trattazione. Il vantaggio, in prima battuta, sarà determinato dal confronto tra l'aliquota marginale applicata sull'utile prelevato e quella reale applicata sulla ricchezza trattenuta in azienda.

Si ipotizzi che “I” sia l'aliquota IRPEF sul reddito nel caso in cui lo stesso venga assoggettato per trasparenza in capo ai singoli soci, “y” sia il reddito medio del contribuente, “p” sia la percentuale di prelevamento ed “i” sia l'aliquota IRPEF nel caso di adesione al regime IRI, ovvero l'aliquota applicata sui prelevamenti. Si consideri, inoltre, l'aliquota sugli utili accantonati, pari al 24%. Di seguito il procedimento che determina la formula da cui è possibile determinare la convenienza del regime IRI.

$$I(y) - (24\%(y - py) + I(py))$$

Moltiplicando i termini noti per le relative parentesi avremo:

$$Iy - 24y + 24py - ipy$$

Raccolgo per “y”, reddito medio del contribuente:

$$y(I - 24 + 24p - ip)$$

Raccolgo per “p”, percentuale di prelevamento, ottenendo la seguente formula:

$$y(I - 24 + p(24 - i))$$

Da tale formula si può chiaramente evincere come la convenienza del regime aumenti all'aumentare del reddito e, come vedremo successivamente, tende a ridursi con il contestuale aumento del prelevamento. Il fulcro determinante la convenienza del regime va evidenziato nel confronto tra l'aliquota reale prevista per l'imposta piatta, il 24%, l'aliquota marginale dello scaglione IRPEF che si sarebbe sostenuta nel caso di adozione del regime di trasparenza e quella che si sosterrà in virtù dei prelevamenti effettuati. La non considerazione di alcune variabili come le perdite, il *plafond*, la rilevanza della ricchezza a seguito dell'ingresso e dell'uscita dal regime, le detrazioni e le deduzioni, alterano sicuramente il giudizio sulla convenienza dello stesso. Frequentemente, infatti, l'aliquota del 24% risulterà inferiore allo scaglione IRPEF di riferimento. Tale casistica determinerà, senza alcun dubbio, la convenienza del regime, basata, come detto, dal mero confronto tra aliquote. Di seguito verrà esplicitato, in considerazione della formula sopracitata, per redditi da 10.000€ a 150.000€, il livello di prelevamento massimizzante l'utilità per il contribuente in virtù dell'adozione del regime *ex art.55-bis*.

Utile medio	Prelievo									
	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
10.000	-90	-80	-70	-60	-50	-40	-30	-20	-10	0
20.000	20	40	60	80	100	120	140	120	60	0
30.000	550	580	610	640	670	580	490	400	310	0
40.000	1.960	2.000	2.040	2.040	1.920	1.800	1.680	1.120	560	0
50.000	3.370	3.420	3.470	3.320	3.200	2.800	2.100	1.400	700	0
60.000	4.930	4.990	4.930	4.780	4.350	3.510	2.670	1.830	990	0
70.000	6.640	6.710	6.600	6.330	5.716	4.370	3.390	2.380	1.190	0
80.000	8.450	8.490	8.250	7.570	6.450	5.330	4.180	2.820	1.460	0
90.000	10.360	10.330	10.060	8.910	7.650	6.390	4.890	3.360	1.710	0
100.000	12.270	12.170	11.650	10.250	8.850	7.300	5.600	3.800	1.900	0
110.000	14.180	14.010	13.130	11.590	10.050	8.180	6.270	4.180	2.090	0
120.000	16.090	15.850	14.610	12.930	11.100	9.060	6.840	4.560	2.280	0
130.000	18.000	17.690	16.090	14.270	12.150	9.880	7.410	4.940	2.470	0
140.000	19.910	19.530	17.484	15.580	13.200	10.640	7.980	5.320	1.977	0
150.000	21.820	21.150	19.050	16.800	14.250	11.400	8.550	5.700	2.850	0

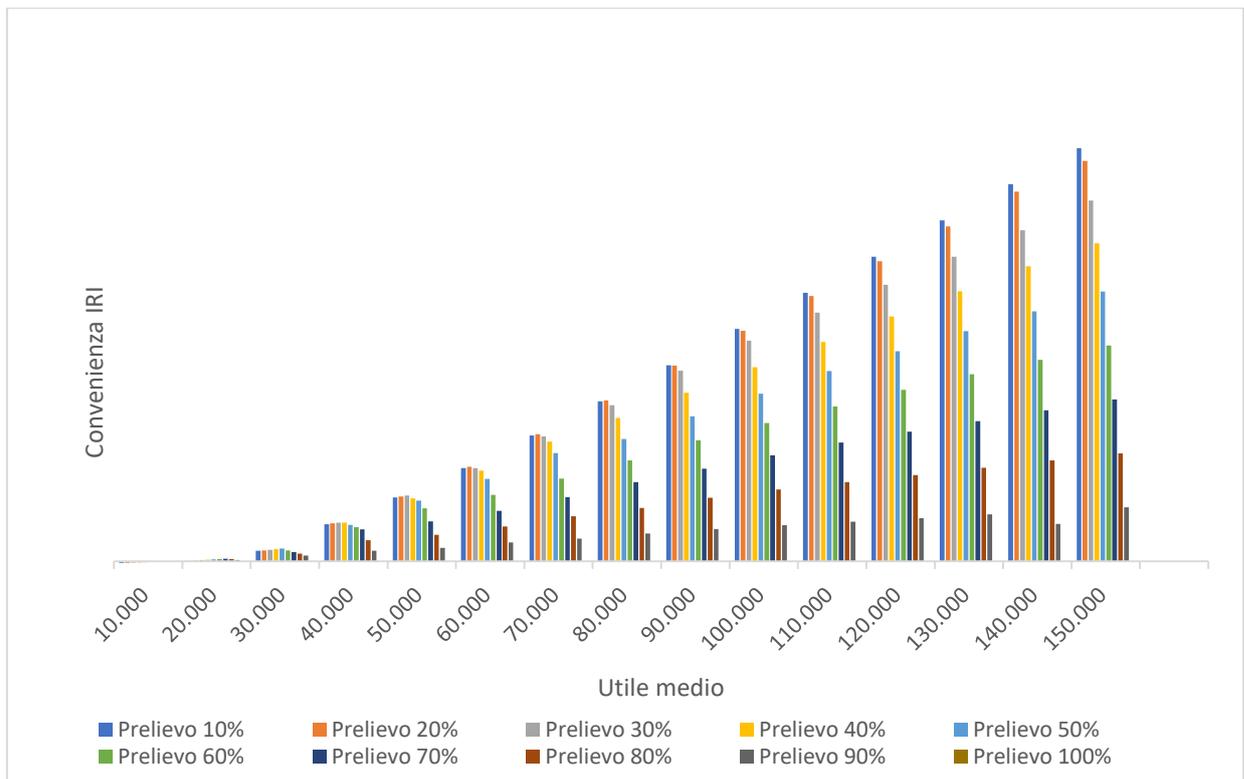
Si evince chiaramente che soltanto con un utile pari a 10.000€ l'adozione del regime non risulta esser conveniente, tant'è che la massimizzazione dell'utilità avverrà per un prelevamento pari al 100% che quindi, vista da un'altra ottica, incentiva l'adozione dell'ordinario regime di trasparenza.

D'altro canto, all'aumentare del reddito, l'utilità tende ad esser massimizzata per un livello di prelevamento via via sempre inferiore fino al punto in cui il livello ottimale si attesta al 10% dell'utile annuale. Si va dal 70% del prelevamento per 20.000€ di utile medio per terminare con il 10% per 150.000€. Ai nostri fini bisogna tener sempre in considerazione il regime di trasparenza; per massimizzare l'utilità, tanto maggiore è l'utile ottenuto tanto minore dovrà

esser il prelevamento. Se, ad esempio, si ottenesse un utile di 100.000€, è chiaro che effettuando un prelevamento pari al 20% dello stesso, prelevando quindi 20.000€, parte della ricchezza acquisita verrebbe tassata con un'aliquota superiore al 24%, a danno dell'utilità ottenibile dal contribuente. Come regola generale posso quindi affermare che la massimizzazione dell'utilità per un dato livello di reddito viene determinata in luogo dello scaglione IRPEF a cui la ricchezza prelevata verrebbe tassata in virtù del regime di trasparenza. Quando l'utile oggetto di prelevamento è maggiore di 15.000€, livello massimo di reddito per cui si applica il primo scaglione IRPEF e l'aliquota del 23%, la convenienza del regime IRI tende a ridursi, proprio in quanto l'utile, che ipoteticamente verrebbe prelevato, sarebbe assoggettato ad un'aliquota IRPEF via via sempre maggiore, determinando un impatto rilevante sul singolo contribuente. Tale nuovo sistema impositivo è, quindi, poco conveniente nel caso in cui il reddito non sia elevato o nel caso in cui vengano effettuati ingenti prelevamenti. Estremizzando, l'applicazione dell'IRI sarebbe insensata per quelle società che tendono a distribuire interamente l'utile. A parità di tassazione tra i due regimi, con quello previsto dal regime *ex 55-bis*, vi sarebbe un aggravio di oneri gestionali da non sottovalutare, soprattutto considerando società che potrebbero usufruire del regime a contabilità semplificata le quali, per obbligo, dovrebbero adottare il regime di contabilità ordinaria in luogo della scelta del regime IRI.

La scelta del regime risulterà conveniente per le imprese o ditte individuali che mirano ad autofinanziarsi. Lo stesso discorso non varrà per i piccoli imprenditori, come possono esser gli artigiani o i commercianti, i quali, a differenza magari di società più strutturate in cui i soci non hanno necessità di incassare giornalmente la ricchezza generata, tendono a prelevare gran parte degli incassi giornalieri.

Esiste quindi un *trade-off* tra utile e prelevamento che influenza l'utilità derivante dal regime in oggetto. Con l'intento di massimizzare l'utilità, all'aumento del reddito deve corrispondere una riduzione del prelevamento, onde evitare l'assoggettamento di parte della ricchezza ad aliquote marginali IRPEF maggiori rispetto a quella proporzionale del 24%. Quanto affermato è espresso dal seguente grafico.



Ferma restando la non convenienza del regime per utili pari a 10.000€, come si può notare, la massimizzazione dell'utilità per un livello di prelievamento pari al 10% sarà tale solo a partire dai 90.000€, considerando che l'ipotetico prelievamento del 20% determinerà l'assoggettamento parziale della ricchezza, per 3.000€, al secondo scaglione. Ovvio è che maggiore sarà il reddito tanto maggiore sarà l'ipotetica – visto che il prelievamento è da considerarsi potenziale e non certo - quota di ricchezza da assoggettare ad aliquote maggiori a quella prevista per l'imposta piatta; sempre più evidente sarà la convenienza ad effettuare un prelievamento pari al 10%. Il discorso appena fatto trova conferma anche per i livelli di reddito inferiori a 90.000€. Si prenda come esempio generico 50.000€. Per tale livello di reddito, solo a partire da prelievi eccedenti il 30% l'utilità per il singolo contribuente tenderà via via a ridursi; per un prelievo pari al 40%, parte della ricchezza generata concorrerà a scaglioni di reddito superiori rispetto a quello previsto per l'imposta piatta, come specificato più in alto.

In generale la scelta dell'IRI risulta coerente per quelle società con elevata redditività reinvestita nell'impresa. Indipendentemente da qualsiasi valutazione di carattere analitico, l'imposta piatta risulta valida per società che intendono consolidare la propria struttura patrimoniale, trattenendo gli utili ed evitando di effettuare prelievamenti. È ovvio che, sia per la validità quinquennale che per la struttura del regime, l'adozione dello stesso dev'essere ponderata

attentamente dai professionisti dei contribuenti, al fine di renderla effettivamente, e non solo potenzialmente, conveniente.

La valutazione sulla bontà del regime designato dall'art.1 comma 547 lett. b), L. 232/2016 e ultimamente posticipato dalla legge di bilancio 2018, non può non tener in considerazione variabili quali deduzioni e detrazioni, tra le altre. Al riguardo va considerato che dal reddito d'impresa assoggettato ad IRI non possono esser scomputati gli oneri deducibili, come ad esempio i contributi, così come gli oneri detraibili dall'imposta lorda, come ad esempio le spese mediche, i figli a carico o, ancora, gli interessi sul mutuo, cosa che invece avviene nel regime di trasparenza. Per come è stato strutturato il regime, quindi, l'aliquota del 24% dovrà esser calcolata sul reddito lordo e il riconoscimento, ad esempio, delle detrazioni, andrà imputato solo sui prelevamenti effettuati che, in coerenza con quanto detto in precedenza, non dovranno esser elevati. L'adesione a detto regime sottrae "capienza" al reddito imputabile al contribuente il quale, estremizzando, potrà ritrovarsi a disporre di oneri detraibili eccedenti l'imposta dovuta, con la conseguente impossibilità di fruire degli stessi.

Altra particolarità da non sottovalutare è la presenza di riserve di utili già tassate per trasparenza. Essendo già concorse a tassazione progressiva, per quanto detto più in alto, le stesse non concorreranno a tassazione IRI, evitando così una doppia tassazione economica. È lecito pensare che quindi l'adozione del regime convenga sempre più in presenza di elevate riserve, in considerazione della presunzione di preventivo prelevamento delle ricchezze accantonate negli anni precedenti. Le società che quindi hanno in previsione delle politiche di investimento, aderendo al regime IRI, potrebbero garantire flussi finanziari sostanziosi ai soci stessi in luogo di una tassazione completamente azzerata in virtù delle riserve di utili pregressi e delle presunzioni previste. Se dette riserve risultano esser inferiori rispetto ai prelevamenti effettuati dai soci, è ovvio che il differenziale concorrerà a tassazione IRPEF nell'anno di effettuazione del prelevamento.

Non di poco conto sono i casi in cui il socio persona fisica disponga anche di un altro reddito assoggettabile ad IRPEF, magari da lavoratore dipendente. È chiaro che in questo caso la somma dei redditi che, potenzialmente, potrebbero esser soggetti al regime progressivo, fa aumentare la base imponibile e, di conseguenza, l'aliquota marginale applicabile sulla stessa. Questo ragionamento ci porta ad affermare che per questi contribuenti converrebbe applicare il regime IRI; trattenere utili in società comporta la riduzione della base imponibile sulla quale applicare l'IRPEF e, conseguentemente, la riduzione del carico fiscale, sempre che, comunque,

sul reddito da assoggettare agli scaglioni progressivi preveda l'applicazione di un'aliquota superiore al 24%.

Negli esempi che seguiranno verrà valutato il predetto regime, a parità di condizioni rispetto a quello di trasparenza, in cui si evidenzierà quando l'adozione dello stesso converrà, non converrà o risulterà tendenzialmente neutrale.

Ipotizziamo che una S.n.c. ottenga un reddito d'impresa pari a 50.000€, considerando anche che il singolo contribuente possa beneficiare in deduzione al reddito d'impresa di 9.000€ e di detrazioni pari a 1.300€, applicando gli scaglioni di reddito previsti e l'addizionale dell'1.23% prevista nella regione del Veneto. Si ipotizzi che avvengano prelevamenti pari a 29.000€ durante l'esercizio.

Opzione IRI conviene

<i>Tassazione ex art.5 TUIR</i>		<i>Tassazione ex art.55-bis</i>	
Reddito d'impresa	50.000	<i>Società</i>	
Oneri deducibili	9.000	Reddito d'impresa	50.000
Imponibile IRPEF	41.000	Prelievi	29.000
IRPEF lorda	11.900	Reddito IRI	21.000
Detrazioni	1.300	IRI	5.040
IRPEF netta	10.600	<i>Persona fisica</i>	
Aliquota addizionale reg.	1,23%	Reddito d'impresa	29.000
Addizionale regionale	130	Oneri deducibili	9.000
IRPEF totale	10.730	Imponibile IRPEF	20.000
Delta	- 2.131	IRPEF lorda	4.800
		Aliquota addizionale reg.	1,23%
		Addizionale regionale	59
		IRPEF totale	4.859
		Detrazioni	1.300
		IRPEF netta	3.559
		Totale imposte	8.599

Applicando gli scaglioni progressivi previsti dall'IRPEF, sommando l'imposta addizionale regionale IRPEF è chiaro come convenga adottare il regime previsto dall'art.55-bis. In considerazione di quanto affermato precedentemente, la principale evidenza si rinviene nell'imputazione delle detrazioni e delle deduzioni a favore dei contribuenti persone fisiche. Solo in relazione alla ricchezza prelevata gli stessi soggetti potranno godere del suddetto beneficio. La somma tra l'imposta IRPEF ed IRI rispetto a quella che si avrebbe in caso di adozione del regime *ex art.5 T.U.I.R. – o 116 T.U.I.R. –* sarebbe pari a 2.131€.

La possibilità di poter fruire di deduzioni e detrazione è fondamentale ai fini della convenienza del regime stesso. In forza di questo, si faccia riferimento all'esempio successivo.

Opzione IRI non conviene

<i>Tassazione ex art.5 TUIR</i>		<i>Tassazione ex art.55-bis</i>	
Reddito d'impresa	50.000	<i>Società</i>	
Oneri deducibili	9.000	Reddito d'impresa	50.000
Imponibile IRPEF	41.000	Prelievi	-
IRPEF lorda	11.900	Reddito IRI	50.000
Detrazioni	1.300	IRI	12.000
IRPEF netta	10.600	Oneri deducibili	9.000
Aliquota addizionale reg.	1,23%	Detrazioni	1.300
Addizionale regionale	130		
IRPEF totale	10.730	<i>Persona fisica</i>	
		Reddito d'impresa	-
Delta	1.270	Imponibile IRPEF	-
		IRPEF lorda	-
		IRPEF netta	-
		Totale imposte	12.000

A ben vedere, il risultato dell'esempio sopra riportato va contro l'idea sottostante l'imposta proporzionale. Siamo di fronte ad un processo di capitalizzazione dell'impresa vero e proprio vista la mancanza di prelevamenti da parte dei soci. Nonostante questo, il regime di trasparenza è più conveniente di quello oggetto della trattazione. Prendendo i dati esplicitati nel caso precedente, la differenza che salta all'occhio è, per l'appunto, la totale assenza di prelevamento effettuata dal socio. Quanto detto è in linea con le affermazioni di cui sopra; l'introduzione di ulteriori variabili rispetto al mero confronto tra aliquote marginali e reali dei due regimi influisce sul giudizio di convenienza. La mancata possibilità di fruire delle agevolazioni, valide solo per ricchezze assoggettabili ad IRPEF, le detrazioni e le deduzioni, fa sì che il regime ordinario di trasparenza risulti più conveniente rispetto al regime di tassazione separata del reddito d'impresa. Le agevolazioni previste dal disposto normativo influiscono, e non poco, sul giudizio di merito.

Altra variabile da non trascurare è, come detto, la presenza di riserve generate in virtù di utili accantonati precedentemente l'adozione del regime ad oggetto. Come già affermato nel paragrafo 2.1.6, a cui si rimanda per spiegazioni più dettagliate, vige una presunzione relativa secondo cui, alla presenza di quest'ultime, si ritengono preventivamente prelevati gli utili già tassati per il regime di trasparenza. Questa presunzione relativa è sicuramente pro-contribuente visto che, ai fini del regime, non dovranno esser considerati i prelevamenti. Quest'ultimi infatti

non verranno tassati IRPEF nell'anno in cui avverrà il prelevamento e quindi, per il principio di reciprocità che permea tutto il diritto tributario, non potranno esser neanche scomputate dal reddito d'impresa. Ovvio è che se il prelevamento eccede la parte di riserva ante-regime imputabile, il differenziale rileverà ai fini IRPEF per il singolo contribuente ed anche in deduzione dal reddito d'impresa generato nel periodo d'imposta di riferimento. Di seguito l'esempio analitico, partendo dai dati previsti nei casi precedenti.

Opzione IRI non conviene

<i>Tassazione ex art.5 TUIR</i>		<i>Tassazione ex art.55-bis</i>	
Reddito d'impresa	50.000	<i>Società</i>	
Oneri deducibili	9.000	Reddito d'impresa	50.000
Imponibile IRPEF	41.000	Riserve utili ante 2017	30.000
IRPEF lorda	11.900	Prelievi**	30.000
Detrazioni	1.300	Reddito IRI	50.000
IRPEF netta	10.600	IRI	12.000
Aliquota addizionale reg.	1,23%	Oneri deducibili	9.000
Addizionale regionale	130	Detrazioni	1.300
IRPEF totale	10.730		
		<i>Persona fisica</i>	
		Reddito d'impresa	-
		Imponibile IRPEF	-
		IRPEF lorda	-
		IRPEF netta	-
		Totale imposte	12.000
Delta	1.270		

**Tassati per trasparenza in n-1

Partendo da questo assunto e da questi dati, si ipotizzi che il socio disponga anche di un ulteriore reddito rispetto a quello d'impresa. È frequente infatti che il socio di una società di persone investa semplicemente il capitale senza adoperarsi attivamente nell'esercizio dell'attività d'impresa visto che, possibilmente, potrebbe svolgere attività in modo prevalente per un'altra società, ad esempio come lavoratore dipendente. Pur generando redditi di natura diversa, entrambi confluiranno nella determinazione della base imponibile rilevante ai fini IRPEF. Detto ciò, è ovvio che per tale fattispecie convenga l'adozione del regime IRI; trattenere gli utili all'interno della società riduce la base imponibile IRPEF e, conseguentemente, l'aliquota marginale applicabile al contribuente. La convenienza sarà tale fintanto che l'aliquota marginale non risulti inferiore a quella reale prevista per l'imposta proporzionale del regime ad oggetto.

<i>Tassazione ex art.5 TUIR</i>		<i>Tassazione ex art.55-bis</i>	
Reddito d'impresa	50.000	<i>Società</i>	
Reddito dipendente	20.000	Reddito d'impresa	50.000
Oneri deducibili	9.000	Riserve utili ante 2017	30.000
Imponibile IRPEF	61.000	Prelievi**	30.000
IRPEF lorda	19.680	Reddito IRI	50.000
Detrazioni	1.300	IRI	12.000
IRPEF netta	18.380	<i>Persona fisica</i>	
Aliquota addizionale reg.	1,23%	Reddito d'impresa	-
Addizionale regionale	226	Reddito dipendente	20.000
IRPEF totale	18.606	Oneri deducibili	9.000
Delta	- 5.345	Imponibile IRPEF	11.000
		IRPEF lorda	2.530
		Aliquota addizionale reg.	1,23%
		Addizionale regionale	31
		IRPEF totale	2.561
		Detrazioni	1.300
		IRPEF netta	1.261
		Totale imposte	13.261

**Tassati per trasparenza in n-1

È facile notare che nel caso di applicazione del regime ordinario di trasparenza, ai 50.000€ di reddito d'impresa confluiranno anche i 20.000€ di reddito da lavoro dipendente ai fini della determinazione della base imponibile, a cui verranno scomutate inizialmente gli oneri deducibili e, successivamente all'imposta lorda, le detrazioni. Nel caso di adozione del regime IRI, la tassazione IRPEF varrà esclusivamente per il reddito da lavoratore dipendente visto che, in virtù di quanto poc'anzi affermato in tema di riserve ante regime, i prelevamenti non concorreranno né a tassazione IRPEF né in deduzione dalla base imponibile IRI.

Eliminando dall'esempio le riserve costituite da utili accantonati ante-regime e considerando un livello esiguo di prelevamento, pari al 20% del reddito d'impresa, la convenienza all'adozione del regime *ex art.55-bis* si ridurrà in virtù della maggior tassazione IRPEF che il socio persona fisica sconterà.

<i>Tassazione ex art.5 TUIR</i>		<i>Tassazione ex art.55-bis</i>	
Reddito d'impresa	50.000	<i>Società</i>	
Reddito dipendente	20.000	Reddito d'impresa	50.000
Oneri deducibili	9.000	Prelievi	20.000
Imponibile IRPEF	61.000	Reddito IRI	30.000
IRPEF lorda	19.680	IRI	7.200
Detrazioni	1.300	<i>Persona fisica</i>	
IRPEF netta	18.380	Reddito d'impresa	20.000
Aliquota addizionale reg.	1,23%	Reddito dipendente	20.000
Addizionale regionale	226	Oneri deducibili	9.000
IRPEF totale	18.606	Imponibile IRPEF	31.000
Delta	- 4.506	IRPEF lorda	8.100
		Aliquota addizionale reg.	1,23%
		Addizionale regionale	100
		IRPEF totale	8.200
		Detrazioni	1.300
		IRPEF netta	6.900
		Totale imposte	14.100

A differenza del caso precedente, infatti, i prelevamenti concorreranno a tassazione IRPEF aumentando l'imponibile IRPEF su cui verranno applicati gli scaglioni progressivi previsti dal disposto normativo. Rispetto alla situazione ordinaria di trasparenza la convenienza dell'imposta progressiva sul reddito della società è evidente ma non dev'esser sottostimato l'impatto che i prelevamenti avranno sull'imposizione complessiva. È evidente, in conclusione, che all'aumentare dei prelevamenti, aumentando la base imponibile soggetta ad IRPEF e diminuendo quella soggetta ad IRI, il beneficio derivante dal regime tenderà sempre più a diminuire. La ricchezza generata sarà soggetta ad aliquote che tendenzialmente saranno maggiori rispetto a quella prevista dall'imposta piatta.

Esistono casi in cui l'applicazione del regime in oggetto risulta esser tendenzialmente neutrale rispetto al regime di trasparenza.

<u>Tassazione ex art.5 TUIR</u>		<u>Tassazione ex art.55-bis</u>		<u>Tassazione ex art.5 TUIR</u>		<u>Tassazione ex art.55-bis</u>	
Reddito d'impresa	20.000	<u>Società</u>		Reddito d'impresa	30.000	<u>Società</u>	
Oneri deducibili	4.600	Reddito d'impresa	20.000	Oneri deducibili	6.900	Reddito d'impresa	30.000
Imponibile IRPEF	15.400	Prelievi	12.000	Imponibile IRPEF	23.100	Prelievi	14.500
IRPEF lorda	3.558	Reddito IRI	8.000	IRPEF lorda*	5.637	Reddito IRI	15.500
Detrazioni	1.300	IRI	1.920	Detrazioni	1.300	IRI	3.720
IRPEF netta	2.258			IRPEF netta	4.337		
Aliquota addizionale reg.	1,23%	<u>Persona fisica</u>		Aliquota addizionale reg.	1,23%	<u>Persona fisica</u>	
Addizionale regionale	28	Reddito d'impresa	12.000	Addizionale regionale	53	Reddito d'impresa	14.500
IRPEF totale	2.286	Oneri deducibili	4.600	IRPEF totale	4.359	Oneri deducibili	6.900
		Imponibile IRPEF	7.400			Imponibile IRPEF	7.600
Delta	57	IRPEF lorda	1.702	Delta	- 169	IRPEF lorda	1.748
		Aliquota addizionale reg.	1,23%			Aliquota addizionale reg.	1,23%
		Addizionale regionale	21			Addizionale regionale	22
		IRPEF totale	1.723			IRPEF totale	1.770
		Detrazioni	1.300			Detrazioni	1.300
		IRPEF netta	423			IRPEF netta	470
		Totale imposte	2.343			Totale imposte	4.190

Nei casi sopracitati l'adesione al regime *ex art.55-bis* esula da considerazioni meramente economiche. Fermo restando la valutazione esclusiva di un unico periodo d'imposta, il risparmio o la maggior esosità del regime risultano esigue. La scelta a favore del regime può esser influenzata da altre considerazioni. Si pensi, ad esempio, ad un piccolo artigiano o ad un piccolo commerciante il quale, vedendo il primo prospetto, sarebbe propenso all'adesione al regime. Ovvio è che, ipotizzando la tenuta della contabilità semplificata, i maggiori oneri derivanti dall'adesione al regime - in virtù della necessaria adesione al regime di contabilità ordinaria – renderebbero non più conveniente la decisione. In questo caso bisognerà valutare se la minor tassazione che deriverebbe dall'adozione del regime vada a compensare i maggiori costi di una più complessa gestione contabile e professionale.

A seguito del risultato di questi esempi, da considerare anche alla luce di altri interventi in merito¹⁵⁰, si può affermare che qualora il reddito d'impresa sia l'unico reddito del socio e il reddito d'impresa sia pari a 30.000€, il regime oggetto di disamina conviene fermo restando che il ridotto risparmio potrebbe esser totalmente ridotto dagli oneri derivanti dalla necessaria adesione alla contabilità ordinaria. Di fatto, al di sotto di detto valore, l'opzione IRI tende a non esser conveniente – si pensi alla tabella riportata ad inizio capitolo per redditi pari a 10.000€ oppure l'esempio sopra riportato con redditi pari a 20.000€ - rispetto al regime di trasparenza. All'aumentare del reddito l'utilità del regime tenderà ad aumentare fermo restando altre variabili quali, tra le più rilevanti, percentuale di prelevamento e deduzioni e detrazioni. Di fatto, tale opzione risulta conveniente solo per le S.r.l. o, quanto meno, per quelle società di persone già strutturate e aderenti al regime di contabilità ordinaria.

¹⁵⁰ Carunchio S., Giusti I., "Imposta sul reddito d'impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità.", Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 28 febbraio 2017.

Per i soci la convenienza rileva anche in considerazione di altri eventuali redditi, come ad esempio quello da lavoratore dipendente. Se infatti il reddito tendesse ad eccedere i 28.000€, limiti dal quale viene applicata il terzo scaglione con aliquota del 38%, l'opzione IRI, con contestuale riduzione del prelevamento, sarebbe via via più conveniente.

L'ipotetico conflitto d'interesse tra socio-imprenditore e società, che potrebbe nascere dal rapporto utili-prelevamenti, dovrebbe esser l'elemento centrale da cui far partire le valutazioni di merito sulla convenienza del regime. Infatti se da un lato il regime potrebbe esser favorevole alla società, si pensi ad esempio al riporto delle perdite, dall'altra potrebbe esser conveniente per il socio, in merito al livello di prelevamenti. Non di meno va valutato il rapporto tra i soci; il regime potrebbe esser conveniente per uno mentre non per un altro. Se un socio possiede unicamente reddito d'impresa, il regime potrebbe anche non convenire, al contrario di colui il quale possiede anche reddito da lavoratore dipendente.

Alla luce di questo è interessante fare una valutazione prospettica dell'impatto del regime nel quinquennio obbligatorio di vigenza, valutando gran parte degli aspetti previsti dall'ordinamento, tra cui le perdite, le riserve pre e post regime, le deduzioni e le detrazioni.

Si ipotizzi la seguente composizione del capitale sociale.

		Socio 1	Socio 2	Socio 3	Socio 4	Socio 5
Capitale sociale	100.000	20.000	8.000	60.000	2.000	10.000
Quota %	100%	20%	8%	60%	2%	10%
Redditi assoggettati ad IRPEF ante regime ex art.55-bis	5.000					

L'analisi che seguirà partirà dalle novità della legge di bilancio 2018 assumendo, quindi, la decorrenza del regime dal 1 gennaio 2018.

Ai sensi del titolo VI del T.U.I.R., si ipotizzi che da un utile di 50.000€, in virtù di variazioni in diminuzione pari a 4.500, si ottenga un reddito d'impresa pari a 45.500€. Il nuovo regime a cui si aderisce può esser sfruttato anche nell'ottica dei 5.000€ già tassati per trasparenza i quali, come detto, risulteranno irrilevanti tanto nel computo della base imponibile IRI – visto che non verranno dedotti dalla stessa – che dalla tassazione progressiva IRPEF. La norma introduce una presunzione secondo cui le riserve iscritte oggetto di prelevamento si considerano prioritariamente distribuite per le ricchezze già oggetto di tassazione nel regime precedente. Seppur l'esempio che seguirà è una mera semplificazione di quella che potrebbe esser la realtà, a mio modo di vedere è fortemente consigliabile mantenere una evidenza delle riserve formatesi precedentemente e/o successivamente l'adesione al regime in oggetto. A tal proposito dovrebbe

esser previsto, a partire dal Modello UNICO 2019, un quadro inerente le movimentazioni di patrimonio netto, così come avviene per le società di capitali nel quadro RS.

Nel caso di adozione del regime IRI, in virtù dei prelievi effettuati, la particolarità è evidenziabile per il socio 3 ed il socio 5. Si consideri l'aliquota addizionale IRPEF della regione del Veneto, pari a 1,23% dell'imposta IRPEF calcolata sui prelevamenti.

La tassazione per trasparenza del periodo d'imposta precedente annulla la tassazione per i sopracitati soci. Potendo studiare come ripartire gli utili, avendo riserve da poter utilizzare in "compensazione", il reddito partecipativo degli stessi non concorrerà a tassazione IRPEF, in virtù della presunzione di preventiva redistribuzione degli utili già soggetti a tassazione IRPEF.

		Socio 1	Socio 2	Socio 3	Socio 4	Socio 5	
2018	Utile ante imposte/prelevamenti	50.000	6.000	15.000	3.000	800	500
	<i>*prelevamenti relativi ad utili accantonati ante regime</i>	5.000	1.000	400	3.000	100	500
	Utili già tassati per trasparenza	5.000					
	Residuo utili ante 2017	-					
	Variazioni in aumento o diminuzione	- 4.500					
	Reddito impresa	45.500					
	Oneri deducibili	-					
	Detrazioni sull'imposta		750	207	375	100	63
	**Plafond iniziale (importo max prelevabile)	25.200					
	% prelevamento	51%					
Opzione IRI	Imponibile IRI	26.600					
	Irpef	3.612	400	3.151	-	61	-
	IRI*	6.384					
	Totale imposta	9.935					
	Perdite riportabili	-					
	Plafond finale	25.200					
Trasparenza	Imponibile	45.500	9.100	3.640	27.300	910	4.550
	Irpef	10.000	1.343	630	6.771	209	1.047
	IRI						
	Aliquota regione Veneto addizionale IRPEF	1,23%					
	Addizionale IRPEF	123	-	-	-	-	-
	Totale imposta	10.123					
Perditi riportabili	-						
Delta	- 188						

*presunzione previa distribuzione utili già tassati per trasparenza

**In N il plafond è pari a Reddito impresa meno prelevamenti

Tale modalità di utilizzo dei prelevamenti e delle riserve ante-regime potrebbe esser valida per i soci di quelle società i quali possono vantare esclusivamente tale reddito. Come già detto precedentemente, la stessa cosa non può dirsi per coloro i quali vantano anche altri redditi, come ad esempio quelli da lavoratore dipendente per i quali, invece, converrà finanziare la patrimonializzazione della società.

Il calcolo del *plafond* sarà dato dalla mera differenza tra il reddito d'impresa ottenuto e i prelevamenti effettuati. Le detrazioni verranno considerate solo in proporzione alla ricchezza prelevata e soggetta ad IRPEF, al contrario di quanto avverrebbe nel caso di tassazione per trasparenza. L'esiguità del risparmio fiscale derivante dall'adozione del regime deriva, principalmente, dagli elevati prelevamenti (51%) rispetto al reddito d'impresa. In sostanza, considerando questi dati, nel primo anno di adozione il regime risulta esser tendenzialmente neutro rispetto a quello di trasparenza.

Nel 2019 bisognerà tener in considerazione tanto il *plafond* iniziale, il quale determina la deducibilità dei prelevamenti e quello finale, ovviamente diverso da quello appena citato per la considerazione dei prelevamenti e del reddito dell'anno. Il primo sarà determinato sommando al reddito d'impresa del 2019 il *plafond* finale del 2018. È chiaro come i 25.000€ di prelievi siano interamente deducibili. Il secondo sarà invece determinato sommando al reddito d'impresa del 2018 il reddito d'impresa del 2019 al netto dei prelevamenti disposti nello stesso anno. L'aver esaurito le riserve costituite ante-regime nel 2018 preclude la possibilità per i soci di poter ridurre ulteriormente - con l'adesione al regime opzionale - di redditi già tassati in vigenza del regime di trasparenza.

		Socio 1	Socio 2	Socio 3	Socio 4	Socio 5
2019	Utile ante imposte/prelevamenti	100.000	5.000	5.000	5.000	5.000
	<i>*prelevamenti relativi ad utili accantonati ante regime</i>	-				
	Residuo utili ante 2017	-				
	Variazioni in aumento o diminuzione	- 30.000				
	Reddito impresa	68.000				
	Oneri deducibili	2.000				
	Detrazioni sull'imposta		625	625	625	625
	Plafond iniziale (importo max prelevabile)	93.200				
	% prelevamento	25%				
	Opzione IRI	Imponibile IRI	45.000			
Imponibile IRPEF		25.000				
Imponibile netto		23.000				
Irpef		5.610	1.122	1.122	1.122	1.122
Irpef netto		2.485	497	497	497	497
Aliquota addizionale		1,23%				
Addizionale IRPEF		69				
Totale IRPEF		2.554				
IRI*		10.800				
Totale imposta		13.354				
Perdite riportabili		-				
Plafond finale		111.015				
Trasparenza	Imponibile	68.000	13.600	5.440	40.800	1.360
	Irpef	18.080	3.128	1.251	11.824	313
	IRI	-				
	Aliquota regione Veneto addizionale IRPEF	1,23%				
	Addizionale IRPEF	222	-	-	-	-
	Totale imposta	18.302				
Perditi riportabili	-					
Delta	-	4.948				

È evidente come l'andamento economico-produttivo sia migliorato rispetto il 2018, con l'incremento dell'utile di addirittura 50.000€. Oltre alle variazioni in diminuzione, per un ammontare pari a 3.000€, vanno considerati anche 2.000€ di oneri deducibili i quali, in base all'adesione o meno al regime *ex art.55-bis*, andranno utilizzati in compensazione in modo differente. Aderendo al regime di tassazione separata, gli oneri deducibili concorreranno in deduzione solo sulla ricchezza effettivamente prelevata dai soci mentre, al contrario, in caso di trasparenza gli oneri dovranno esser scomputati al momento della determinazione del reddito d'impresa. Considerazioni simili vanno fatte anche per le detrazioni. Aderendo al regime in oggetto queste potranno esser scomputate dall'imposta lorda solo sulla parte di reddito tassato progressivamente al contrario del regime *ex artt. 5 o 116 T.U.I.R.*, per i quali concorreranno sull'intero reddito imputato, pro quota, ad ogni singolo socio.

Considerando l'utile ottenuto nel periodo d'imposta la ripartizione dei prelevamenti è coerente con la finalità del regime oggetto di indagine; accantonare 75.000€ di utili a riserva è sintomo

di come si voglia dar seguito all'aumento della solidità aziendale ed alla patrimonializzazione della stessa. Tale accantonamento implica il risparmio di quasi 5.000€ visto che la base imponibile sulla quale sarebbe stata applicata in caso di tassazione progressiva è stata notevolmente ridotta, nell'ottica dell'auto-finanziamento della società.

Nel 2020 l'andamento economico produttivo della società tende ancora a migliorare e i soci, contrariamente a quanto sarebbe auspicabile in virtù dell'adesione al regime, prelevano interamente l'utile generato eccedendo, in virtù delle variazioni in diminuzione per 7.000€, il reddito d'impresa determinato. Come affermato nei capitoli precedenti il regime dell'IRI è stato studiato per consentire il verificarsi di detta fattispecie. Infatti il differenziale, pari a 7.000€, rappresenta una perdita utilizzabile, senza limiti temporali o quantitativi, nei periodi successivi in riduzione della base imponibile IRI ed a riduzione, nel periodo oggetto di indagine, del *plafond*.

Quello finale sarà infatti considerato al netto, oltre che dei prelevamenti del periodo, anche della perdita sostenuta affinché venga evitata una duplice tassazione su ricchezze tassate proporzionalmente in periodi precedenti. Ovvio è che l'evidente riduzione di suddetto *plafond* va letta nell'ottica degli eccessivi prelevamenti effettuati nel periodo dai soci.

		Socio 1	Socio 2	Socio 3	Socio 4	Socio 5	
2020	Utile ante imposte/prelevamenti	110.000	22.000	8.800	66.000	2.200	11.000
	<i>*prelevamenti relativi ad utili accantonati ante regime</i>	-					
	Residuo utili ante 2017	-					
	Variazioni in aumento o diminuzione	- 7.000					
	Reddito impresa	103.000					
	Oneri deducibili	-					
	Detrazioni sull'imposta		2.750	1.100	8.250	275	1.375
	Plafond iniziale (importo max prelevabile)	214.015					
	% prelevamento	100%					
	Opzione IRI	Imponibile IRI	- 7.000				
Imponibile IRPEF		110.000					
Imponibile netto		110.000					
Irpef		32.130	5.340	2.024	21.730	506	2.530
Irpef netto		18.380	2.590	924	13.480	231	1.155
Aliquota addizionale		1,23%					
Addizionale IRPEF		395					
Totale IRPEF		18.775					
IRI*		0					
Totale imposta		18.775					
Perdite riportabili		- 7.000					
Plafond finale	159.620						
Trasparenza	Imponibile	103.000	20.600	8.240	61.800	2.060	10.300
	Irpef	17.158	2.428	795	12.742	199	994
	IRI	-					
	Aliquota regione Veneto addizionale IRPEF	1,23%					
	Addizionale IRPEF	211					
	Totale imposta	17.369					
Perditi riportabili	- 7.000	- 1.400	- 560	- 4.200	- 140	- 700	
Delta	1.406						

La struttura delineata per suddetto regime non premia comportamenti simili a quelli posti in essere dai soci. Infatti, nonostante non vi sia tassazione proporzionale, la ricchezza che concorrerà a tassazione progressiva è superiore rispetto a quella che si avrebbe in caso di trasparenza. Il mancato risparmio è determinato dal semplice differenziale tra l'imposta IRPEF, sommata in entrambi i casi all'imposta addizionale regionale, tra i due regimi. Nell'anno successivo si potrà usufruire, in riduzione della base imponibile, dei 7.000€ di perdita.

Considerando i prelievi effettuati nel 2020, nell'anno successivo i soci decidono di capitalizzare al massimo gli utili prodotti del periodo accantonandone 41.000€ in luce di un prelevamento, per il socio 5, di 9.000€. In luogo di 8.000€ di oneri deducibili i soci non potranno fruire di alcun tipo di detrazione, considerazione fatta come una mera ipotesi.

Bisogna premettere che le perdite saranno riportabili nel 2021 esclusivamente in virtù del regime *ex art.55-bis*. È infatti chiaro come la fonte generatrice della stessa sia la struttura

prevista dal legislatore per l'imposta proporzionale; i maggior prelevamenti rispetto all'utile d'esercizio genereranno componenti negativi rilevanti solo nell'IRI mentre, al contrario, nel regime di trasparenza l'imputazione non considererà anche gli stessi ma esclusivamente l'utile generato, al netto degli oneri deducibili e delle variazioni in diminuzione.

		Socio 1	Socio 2	Socio 3	Socio 4	Socio 5	
2021	Utile ante imposte/prelevamenti	50.000	-	-	-	9.000	
	<i>*prelevamenti relativi ad utili accantonati ante regime</i>	-					
	Residuo utili ante 2017	-					
	Variazioni in aumento o diminuzione	- 10.000					
	Reddito impresa	32.000					
	Oneri deducibili	8.000					
	Detrazioni sull'imposta		-	-	-	-	
	Plafond iniziale (importo max prelevabile)	191.620					
	% prelevamento	18%					
	Opzione IRI	Imponibile IRI	24.000				
Imponibile IRPEF		9.000					
Imponibile netto		1.000					
Irpef		230	-	-	-	230	
Irpef netto		230					
Aliquota addizionale		1,23%					
Addizionale IRPEF		3					
Totale IRPEF		233					
IRI*		5.760					
Totale imposta		5.993					
Perdite riportabili	-						
Plafond <i>finale</i>	134.770						
Trasparenza	Imponibile	32.000	6.400	2.560	19.200	640	3.200
	Irpef	7.528	1.472	589	4.584	147	736
	IRI	-					
	Aliquota regione Veneto addizionale IRPEF	1,23%					
	Addizionale IRPEF	93					
	Totale imposta	7.621					
	Perdite riportate dal 2019	-	-	-	-	-	-
Delta	-	1.628					

Il ridotto impatto dell'imposta progressiva in virtù dell'adesione al regime IRI e, la possibilità di scomputare dal reddito d'impresa la perdita generata nell'anno precedente determina un risparmio d'imposta evidente. Caso contrario qualora le perdite sarebbero potute esser usufruite anche per i redditi imputati per trasparenza ai soci. Le stesse sarebbero state imputate pro-quota ai soci i quali avrebbe ridotto notevolmente la tassazione pro capite effettivamente subita.

Nel 2022, in linea con quanto avvenuto nel 2021, il trend economico-produttivo è in calo rispetto ai primi anni di adozione del regime. L'utile sarà pari a 50.000€. I prelevamenti effettuati dai soci eccedono il reddito d'impresa ed impatto per il 74% sull'utile d'esercizio. Di

fatto, si genererà una perdita rilevante ai fini IRI la quale esclude dall'applicazione dell'imposta proporzionale con aliquota del 24%.

		Socio 1	Socio 2	Socio 3	Socio 4	Socio 5	
2022	Utile ante imposte/prelevamenti	50.000	10.000	5.000	7.000	14.000	1.000
	<i>*prelevamenti relativi ad utili accantonati ante regime</i>	-					
	Residuo utili ante 2017	-					
	Variazioni in aumento o diminuzione	- 15.000					
	Reddito impresa	27.000					
	Oneri deducibili	8.000					
	Detrazioni sull'imposta		1.250	625	875	1.750	125
	Plafond iniziale (importo max prelevabile)	161.770					
	% prelevamento	74%					
	Opzione IRI	Imponibile IRI	- 2.000				
Imponibile IRPEF		37.000					
Imponibile netto		29.000					
Irpef		7.470	2.300	1.150	1.610	3.220	230
Irpef netto		3.885	1.050	525	735	1.470	105
Aliquota addizionale		1,23%					
Addizionale IRPEF		92					
Totale IRPEF		3.977					
IRI*		0					
Totale imposta		3.977					
Perdite riportabili	- 2.000						
Plafond finale	53.115						
Trasparenza	Imponibile	27.000	5.400	2.160	16.200	540	2.700
	Irpef	5.258	1.242	497	2.899	124	496
	IRI	-					
	Aliquota regione Veneto addizionale IRPEF	1,23%					
	Addizionale IRPEF	65					
	Totale imposta	5.323					
Perditi riportate dal 2019	-	-	-	-	-	-	
Delta	-	1.346					

Una delle particolarità di questo esempio è che nel caso di regime di trasparenza non tutti i soci potranno usufruire delle detrazioni loro spettanti - ipotizzando che il reddito d'impresa sia l'unica ricchezza tassabile per gli stessi - visto che tale detrazione eccede l'imponibile IRPEF calcolato pro-quota sul singolo socio. Tale mancanza influisce e non poco sul giudizio di convenienza. Le detrazioni, sempre in relazione ai prelevamenti effettuati, potranno esser vantate interamente solo in virtù dell'adozione del regime. Oltre alla perdita - che esclude da tassazione con aliquota al 24% - le detrazioni sono le componenti che influiscono maggiormente nella convenienza del regime. Di fatto con l'adesione al regime vi sarà un risparmio d'imposta annuo di circa 1.500€.

Come è possibile notare, terminato il quinquennio del regime di tassazione separata sul reddito d'impresa, rimangono ancora componenti da trattare, vedi le perdite e il *plafond* finale, sia in

caso di proroga del regime che in caso di ritorno al regime di trasparenza fiscale. In entrambi i casi, le perdite potranno esser utilizzate a riduzione della base imponibile IRI, in caso di proroga, o pro quota dai singoli soci. Al contrario il *plafond* finale dovrà esser trattato in modo diverso in virtù della scelta adottata dal contribuente. Aderendo nuovamente al regime, lo stesso verrà utilizzato solo come discriminante per la determinazione dei prelevamenti effettuabili dai soci mentre, nel caso in cui non vi sia la proroga, questo dovrà esser imputato pro quota ai singoli soci. Considerando che il *plafond* è costituito da riserve già tassate al 24%, sarà garantito un credito d'imposta ai contribuenti, con l'obiettivo di evitare una doppia tassazione economica. Quindi, in caso di mancata proroga del regime, all'IRPEF dovuta sul reddito d'impresa tassato per trasparenza nel 2023 dovrà esser sommata l'IRPEF, al netto del credito d'imposta riconosciuto pro quota, dovuta sul *plafond* generatosi nel quinquennio.

Le considerazioni sul regime dovranno esser fatte anche in luce di quanto appena detto. È possibile infatti che il vantaggio ottenuto nel quinquennio sia più che compensato dalla tassazione IRPEF complessiva sostenuta l'anno successivo il termine del periodo obbligatorio di vigenza.

Al netto di questo, di seguito una tabella riepilogativa che esplicita la convenienza, per i dati assunti, del regime ad oggetto.

<u>Impatti opzione IRI</u>		<u>Impatto senza opzione</u>
Irpef per i soci	29.151	58.738
Società	22.944	
Totale	52.095	
Risparmio IRI	- 6.643	

In fine, aderendo al regime di tassazione separata al reddito d'impresa si otterrebbe un risparmio di quasi 7.000€. Oltre alla modestia della cifra considerata bisognerà fare anche le valutazioni più volte esplicitate, prima su tutte quella inerente gli oneri derivanti dall'adozione del regime a contabilità ordinaria.

CONCLUSIONI

L'obiettivo di questo elaborato è stato quello di esplicitare la struttura del regime IRI e valutarne la convenienza, tenendo presente l'evoluzione temporale del disegno alla base del regime, analizzando lo stesso alla luce delle altre disposizioni presenti all'interno del regime e, più in generale, considerandolo in luogo di tutto il quadro normativo di riferimento della disciplina tributaria.

Da quanto scritto non può affermarsi un parere oggettivamente condivisibile sulla convenienza del predetto regime. In molti casi, il regime in sé risulta esser conveniente alla luce di considerazioni riguardanti il mero dettato normativo come, ad esempio, per i redditi superiori a 100.000€. Allargando gli orizzonti ad altre disposizioni, si pensi alle detrazioni e deduzioni o, ancora, alla documentazione necessaria per svolgere l'attività economica, e così via, l'adozione del regime non risulta esser più attraente e conveniente. In molti casi si parla di imprese commerciali o artigiane che fanno delle ricchezze generate attraverso lo strumento imprenditoriale il proprio pane quotidiano. I potenziali risparmi derivanti dallo stesso potrebbero esser più che compensati dai maggiori oneri gestionali conseguenti all'adesione alla contabilità ordinaria, passaggio necessario per l'adesione al regime *ex art.55-bis* T.U.I.R. In molti casi il nuovo regime dev'esser considerato come una superflua struttura economico-contabile che, analiticamente, non sempre determina un vantaggio economico reale. Si passerebbe quindi da un regime chiaro, semplice e, fino ad ora, efficace come quello di trasparenza ad un regime molto più complesso ed articolato per il quale, ancora oggi, viene rimandata l'attuazione. Il piccolo artigiano, coadiuvato dal professionista a cui si riferisce, dovrebbe ricreare tutte le componenti per determinare il proprio debito d'imposta.

Oltre a mere considerazioni analitiche, l'analisi dev'esser fatta anche alla luce di quelli che sono le vere intenzioni dei contribuenti. Sarà difficile immaginare che un negoziante di un piccolo paese preferisca avere un risparmio fiscale annuale di qualche centinaia di euro dovendo, al contempo, sostenere – tra gli altri – l'onere di dover rendicontare ogni singola movimentazione di cassa che lo stesso effettua giornalmente, per sé e per la propria famiglia. Al contrario, risparmi di migliaia di euro potrebbero spingere imprese più strutturate ad aderire allo stesso tanto in ragione dell'incremento della solidità patrimoniale della società quanto perché la ricchezza generata, mantenuta all'interno della società, è, evidentemente, un reddito sì utile ma non necessario per la sopravvivenza giornaliera del soggetto che apporta il capitale. A sfavore del regime può affermarsi che, principalmente nelle imprese maggiormente strutturate, si potrebbero evidenziare conflittualità tra i diversi soci. Come spiegato, mantenere gli utili

all'interno dell'impresa potrebbe esser conveniente per alcuni di essi mentre per altri, i quali vivono del reddito generato attraverso quel determinato strumento societario.

Alla base di tutto questo dev'esser tenuto in mente che l'art.55-bis, pur essendo stato già introdotto, non è ancora entrato in vigore. La mancanza di certezza sulla sua introduzione potrebbe disincentivare il contribuente a prendere una decisione così importante per le dinamiche della propria società.

Se da una parte le ragioni, come la capitalizzazione delle imprese, gli incentivi allo sviluppo delle società e, contestualmente, del mercato italiano sono ben esplicitati all'interno del dettato di riferimento, al contrario non si può dir questo riguardo i tentativi di semplificazione del sistema tributario. Ferma restando la bontà alla base dell'equiparazione delle società in virtù dell'oggettivazione della forza economica che rende l'IRI, anche per la struttura in sé, un'imposta valida dal punto di vista giuridico – anche se esistono lacune che, come evidenziato, dovranno necessariamente esser colmate – non può non considerarsi l'aspetto analitico legato anche al socio persona fisica. Pur essendo un'imposta sulle società, le considerazioni devono riguardare anche quest'ultimi i quali potrebbero preferire avere a disposizione uno strumento semplice ed efficace onde evitare la creazione di artifici burocratici o tecnici che impediscano o limitino lo svolgimento dell'attività economica. Se l'IRI persegue l'obiettivo di equiparazione del reddito delle società al contempo non contestualizza la necessità di una semplificazione del sistema impositivo per il contribuente detentore del capitale sociale.

Alla luce di queste conclusioni, la struttura della tassazione bi-fasica, da intendere come tassazione principale sulla società e, successivamente e potenzialmente, sull'imprenditore, in virtù del prelevamento rende più neutro, giuridicamente parlando, il sistema; l'effetto sostitutivo – legato alla scelta tra la struttura delle società di capitali o di persone – viene limitato. Da un punto di vista meramente teorico – viste le differenze esplicate riguardo la modalità di tassazione – il reddito di capitali e di impresa saranno soggetti della medesima imposizione così come la ricchezza che confluirà sul socio/imprenditore. La neutralità del sistema è incrementata in virtù dell'introduzione del regime, sempre che avvenga effettivamente. È qui, però, che non bisogna farsi trarre in inganno.

Nel precedente periodo si è considerata la neutralità solo in relazione all'equiparazione della tassazione sul reddito di società diverse. La neutralità risulterà esser tale anche quando selezionare un regime piuttosto che un altro non generi perdita di potere d'acquisto, riduzione di reddito o, ancora, non incida negativamente sull'attività economico-produttiva. Con l'IRI, purtroppo, questo non avviene o, per lo meno, non avviene per la gran parte dei soggetti che

potrebbero aderirvi. La semplificazione – tanto desiderata dai contribuenti – non risulta esser tale nel regime oggetto dell’elaborato. L’aspetto, a mio avviso, maggiormente penalizzante dell’IRI è sicuramente quello della contabilità ordinaria la quale, di fatto, incide negativamente sull’attività e, magari, incentiva a non adottare detto regime, riducendo, da un punto di vista fattuale, l’equiparazione effettiva di redditi di natura diversa. Il regime difficilmente sembra porsi come lo strumento giuridico di raccordo tra società di persone e società di capitali.

Per concludere, quanto previsto dall’art.55-bis va valutato nell’ottica delle caratteristiche e delle aspettative del tipo di contribuente considerato, ben evidenziando le differenze tra quanto rimane nella teoria e quanto, invece, risulta esser il risvolto pratico. Alla luce di questo, il regime può esser considerato conveniente solo per le imprese già strutturate e per le quali vige già il regime di contabilità ordinaria mentre, contrariamente, non sarà tale per quelle che dovrebbero sostenere oneri gestionali maggiori in virtù dell’adesione allo stesso.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- Artina R., “*IRI: il trattamento delle riserve di utili*”, in IPSOA quotidiano, 2 febbraio 2017;
- Artusi M.F., “*Omessa dichiarazione*”, in Guide Eutekne;
- Avella F., Mollica V., “*IRI, ritenute sulle provvigioni con margini per la detraibilità*”, in Quotidiano del Fisco, 17 maggio 2017;
- Balzanelli M., Valcarengi G., “*L’IRI “salta” ma ci riprova*”, in Il Fisco n.45/2017, pag.4327;
- Beghin Mauro, 2008, *Saggi sulla riforma dell’Ires: dalla relazione Biasco alla Finanziaria 2008*, 1° ed. Milano, Giuffrè editore;
- Beghin M., *Diritto Tributario per l’Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, II edizione, Wolters Kluver, 2015;
- Beghin M., “*La nuova imposta sul reddito imprenditoriale tra uguaglianza e progressività*”, in Corriere Tributario n.34/2014, pag.2990;
- Bernardini A. – Miele L., *Con l’introduzione dell’IRI tassazione dell’imprenditore separata da quella dell’impresa*, in Corriere Tributario n.15/2014, p.1155;
- Bongi A., “*IRI e redditometro*”, in Italia Oggi, 8 novembre 2016;
- Boria P., “*Il principio della trasparenza nella imposizione delle società di persone*”, pag. 345 e ss., 1996, Giuffrè Editore.
- Capolupo S., “*Luci e ombre della tassazione separata del reddito d’impresa*”, in Il Fisco, n.3/2017, pag.237;
- Capolupo S., “*Legge di bilancio 2017, Iri: stop alla tassazione differenziata del reddito d’impresa*”, in Ipsoa Quotidiano, 27 ottobre 2016;
- Carpentieri G., “*IRI con semplificazioni per le imprese in contabilità semplificata e opportunità per le imprese più strutturate*” in Corriere Tributario n.33/2012, pag. 2513;
- Carunchio S., Giusti I., “*Imposta sul reddito d’impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità.*”, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 28 febbraio 2017;
- Cerato S., “*Riserve ante Iri senza altre tasse*”, in Italia Oggi, 16 dicembre 2016, pag. 33;
- Cerato S., “*Iri, l’opzione congela il costo fiscale della partecipazione*”, in Italia Oggi, 7 gennaio 2017, pag.29;

Cintolesi E., “*Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese – Legge “Visco” (L.13 maggio 1999, N.133)*”, Teoria e pratica del diritto, Giuffrè editore, Milano 2001;

Cotto A., “*Sulla nuova IRI indicazioni troppo generiche*”, in Il quotidiano del Commercialista, 27 marzo 2012;

Deotto D. e Miele L., “*Redditi separati dall’attività anche per i piccoli imprenditori*” in, *Il sole 24 ore*, 17 ottobre 2000;

Deotto D., “*L’ accertamento nei confronti dei soggetti IRI*”, in Il Fisco, n.32-33/2017, pag.3117;

De Vita A., “*La nuova IRI imposta sul reddito imprenditoriale*”, Fisco e Tasse, Maggioli Editore, 2017;

Di Mambro S., tesi di dottorato, *La soggettività passiva delle imprese individuali e delle attività professionali tra IRPEF ed IRES*, Libera Università degli Studi LUISS Guido Carli, a.a. 2014-2015;

Di Pietro, *La nuova disciplina IRES: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, in Rivista di Diritto Tributario, 2004, pag. 603 ss.;

Feller G., Mazzocchi S., “*Con il rinvio dell’IRI cruciale la gestione della liquidità*”, in Il Sole 24 Ore, 13 novembre 2017, pagina 22;

Ferranti G., “*L’ imposta sul reddito d’impresa in cerca di chiarimenti*”, in Corriere Tributario n.7/2017;

Ferranti G., “*Imprese individuali e società personali: le novità della prossima finanziaria*”, in Corriere Tributario, n.44/2000, pag.3202;

Ferranti G., “*Chiarita la determinazione del plafond e del reddito dei soggetti IRI*”, in Corriere Tributario, n.9/2017, pag.655;

Ferranti G., “*Chiarito il regime transitorio dell’IRI ma restano aperte altre questioni interpretative*”, in Il Fisco 23/2017 pag.2225;

Ferranti G., “*Tassazione con aliquota proporzionale: i primi chiarimenti ministeriali*”, in Corriere Tributario, n.5/2001, pag.342;

Ferranti G., “*La nuova imposta sul reddito d’impresa*”, in Il Fisco n.45/2016 pag.4307;

Ferranti G., “*Iri, il riporto delle perdite è senza limiti di tempo*”, in Il Sole 24 Ore, 21 ottobre 2016;

Ferranti G., *Disciplina delle perdite, IPSOA, temi di reddito d'impresa*, 2010;

Ferranti, “*La nuova imposta unica sui redditi delle imprese e dei lavoratori autonomi*”, in *Corriere Tributario* n.32/ 2012, pag. 2433;

Forte N., “*Il reddito dei professionisti*”, in *Argomenti tributari*, Il Sole 24 Ore, 2004.

Forte N., Petruzzellis G., “*Contabilità per cassa e nuova IRI*”, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2017;

Forte, “*Alcune riflessioni di teoria e di politica finanziaria a proposito della nuova imposta sulle società di capitali*”, in *Rivista Diritto Finanziario*, 1954;

Gaiani L., “*Il vantaggio può raddoppiare*”, in *Il Sole 24 Ore*, 28 gennaio 2008;

Gaiani L., “*Decadenza dal regime prima del triennio per chi sceglie l'IRI*”, in *Il Sole 24 Ore*, 8 dicembre 2017, pag.24;

Gaiani L., “*Nuova IRI: deducibili anche i prelievi del primo anno*”, in “*Il fisco*”, n.10/2017, pag. 1-915;

Gavelli G., “*IRI, scelte da rivedere su prelievi e contabilità*”, in *Il Sole 24 Ore*, 23 ottobre 2017, pag.20;

Giardina, “*Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*”, Milano, 1961, pag. 455;

Giannantonio D., 2015, *L'imposta sul reddito imprenditoriale nella legge delega n.23/2014*, Tesi di laurea magistrale, Università di Padova, Facoltà di economia, corso “Economia e Diritto”;

Giovanardi A., “*Flat tax, un passo oltre l'ideologia della progressività*”, in *Il Sole 24 Ore*, 10 luglio 2017;

Leo M., “*Le imposte sui redditi nel testo unico*”, Tomo II, Milano, Giuffrè Editore, 2010;

Leo M., “*Flat tax, ma non solo: spunti di riflessione per una riforma del sistema fiscale*”, in *Il Fisco* n.43/2017 pag.4107;

Leo M., “*Perché introdurre una flat tax temperata e graduale*”, in *Il Fisco* n.37/2017, pag.3507;

Liburdi D., Sironi M., “*La convenienza dell'Iri guarda gli utili pregressi*”, in *Italia Oggi*, pag.32, 1 dicembre 2016;

Lupi R., *Diritto Tributario, Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005, p.69;

Meneghetti P., “*Prelievo dell’utile, effetto perverso sull’aliquota ridotta*”, in *Il Sole – 24 Ore*, 28 gennaio 2008;

Meneghetti P., “*Chance IRI per le <<piccole>> Srl*”, in *Il Sole – 24 Ore*, 16 gennaio 2017, pag.17;

Meneghetti P., “*Acconti sugli utili nello statuto*”, in *Il Sole 24 Ore*, 2 novembre 2016, pagina 37;

Miele L., “*Stretta Ace per i soggetti Irpef*”, in *Il Sole 24 Ore*, 30 novembre 2016;

Mollica V., “*IRI, ritenute sulle provvigioni con margini per la detraibilità*”, in *Quotidiano del Fisco* 17 maggio 2017;

Negro M., Suma S., “*Il rinvio dell’IRI spiazza gli acconti dei soci*”, in *eutekne.info*, 31 ottobre 2017;

Nussi M., “*L’imputazione del reddito nel diritto tributario*”, CEDAM, 1996.

Odetto G., “*Prelievo di utili prodotti in regime IRI tassato per i non residenti*”, in *Eutekne.info*, 10 gennaio 2017;

Odetto G., “*Convenzioni internazionali, modificato l’art.7 del modello OCSE*”, in *Eutekne.info*, 25 maggio 2010;

Padula S., “*Dall’IRI alle fatture, un fisco senz’anima*”, in *Il Sole 24 Ore*, 23 ottobre 2017, pag.10;

Piazza M., Resnati C., “*Tassazione sostitutiva anche per le partecipazioni qualificate*”, in *Il Fisco* n.46/2017, pag.4417;

Piazza M., “*Guida alla fiscalità internazionale*”, ed. *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2004, p.279;

Poggiani F. G., “*Rinvio IRI, acconti scombinati*”, in *Italia Oggi*, 3 novembre 2017, pag.28;

Portale R., “*IVA – Imposta sul Valore Aggiunto*”, Milano, Giuffrè, 2017;

Russo P., *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pag.313;

Sanna S., Summa S., “*Alternativa IRI alla <<piccola>> trasparenza fiscale*”, in *Il Quotidiano del Commercialista Eutekne*, 13 marzo 2017;

Sanna S., Suma S., “*Regime IRI anche per le società tra professionisti*”, in *eutekne.info*, 20 gennaio 2017;

Stevanato, *Participation exemption, (dis)informazione mediatica ed “etica fiscale” di facciata*, 2006, in *Saggi sulla riforma dell’Ires: dalla relazione Biasco alla Finanziaria 2008* a cura di Beghin Mauro, 2008;

Stevanato D., “*Flat tax tra progressività e deduzioni*”, in *Diritto e Pratica Tributaria* 4/2017, pag.1652;

Tosco F., “*IRI non rilevante ai fini contributivi*”, in *eutekne.info*, 19 gennaio 2017;

Tosoni G.P., “*Senza l’IRI versamenti pesanti per le imprese individuali*”, in *Il Sole 24 Ore*, 30 novembre 2017, pag.38;

Tosoni G.P., “*Senza l’IRI versamenti pesanti per le imprese individuali*”, in *Il Sole 24 Ore*, 30 novembre 2017, pag.38;

Trevisani A., “*La tassazione proporzionale del reddito d’impresa per le ditte individuali e società di persone*”, in *Corriere Tributario* n.43/2007, pag.3475;

Visco V., “*Flat tax, un conto pesante per i ceti medi*”, in *Il Sole 24 Ore*, 28 giugno 2017;

Vivante, “*La imponibilità del sovrapprezzo da un nuovo punto di vista*”, in *Rivista Diritto Commerciale*, 1910;

Zappi A., *L’opzione IRI cambia l’accertamento sulle imprese ex Irpef*”, in *Eutekne.info*, 21 gennaio 2017;

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art.1 D.Lgs. n.472/1997;

Art.1 lett.e) D.Lgs. 74/2000;

Art.5 comma 1 T.U.I.R.;

Art.5, comma 3, lettere a) e b) T.U.I.R.;

Art.5, comma 3, lett. C) D.p.r. n.917/1986;

Art.5, comma 4 T.U.I.R.;

Art.7 quater, comma 27 D.l. 193/2016;

Art.9, comma 7, legge Finanziaria n.388/2000;

Art.18, comma 1, D.p.r. 600/1973;
Art.55-bis, comma 1, dpr.917/1986;
Art.65, D.P.R. 917/1986;
Art.65 comma 3, D.P.R. 917/1986;
Art.87 D.p.r. 917/1986;
Art.116 D.p.r. 917/1986;
Art.230-bis c.c.;
Art. 295 c.p.c., art.39, comma 1-bis, D.Lgs. 546/1992;
Atto camera n.4127, art.68, comma 1;
Atto Parlamentare n.5291 del 15 giugno 2012, Capo IV, pag.8;
Decreto Legislativo n.958/2013;
Legge di stabilità n. 183/2011, art.27 comma 4;

SENTENZE

Cassazione Sezioni Unite. n.14815/2008;
Cassazione n.10017/2009;
Cassazione n.2569/2009;
Cassazione n.38529/2009;
Cassazione n.15528/2010;
Cassazione n.29605/2011;
Cassazione n. 1932/2016;
Cassazione n. 10793/2016;

PRASSI

Audizione della Corte dei Conti sulla legge di bilancio 2018, pag. 6, novembre 2017;

Circolare Agenzia Entrate n.1/E, 03/2001, par.1.7, pag.25;

Circolare Agenzia delle Entrate n.1/E, 03/2001, par.1.7.1, pag.26;

Circolare Agenzia delle Entrate n.49/2004 paragrafo 2.15;

Circolare Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n.8/E;

Circolare MEF n.23/1999, cap. I, par.1.1;

Comunicato stampa congiunto ADC, AIDC, ANC, ANDOC, UNAGRACO, UNGDCEC, UNICO, 19 ottobre 2017;

Massima Comitato Notarile Triveneto settembre 2013 n.Q.A.2.;

Interpello n.954-1384/2017;

Parere Agenzia delle Entrate n. 954-55/2014;

Relazione Commissione Biasco, capitolo 6, paragrafo 6.2, pag.86;

Risoluzione Agenzia delle Entrate n.118/E/2003;

Risoluzione Agenzia delle Entrate 176/E/2003;

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 19 dicembre 2005 n.171;

Risoluzione Agenzia delle Entrate 22.10.2008 n.398;

Risoluzione Agenzia delle Entrate n.75/E/2015;