



Senato  
della Repubblica



Camera  
dei deputati

I | SEZIONE  
**Normativa**

# LEGGI DI BILANCIO 2017

Schede di lettura

A.C. 4127-*bis*

**SEZIONE I - NORMATIVA**

DOSSIER - XVII LEGISLATURA

novembre 2016

**Articolo 68**  
***(Imposta sul reddito d'impresa – IRI e razionalizzazione  
dell'Aiuto alla crescita economica – ACE)***

L'**articolo 68** reca la disciplina della nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI) - da calcolare sugli utili trattenuti presso l'impresa - per gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria. L'opzione per l'applicazione dell'IRI si effettua in sede di dichiarazione dei redditi, ha durata di cinque periodi di imposta ed è rinnovabile. In tale ipotesi, su detti redditi opera la sostituzione delle aliquote progressive IRPEF con l'aliquota unica IRI, pari all'aliquota IRES (24 per cento dal 2017).

Contestualmente viene modificata la disciplina in materia di aiuto alla crescita economica (ACE) per razionalizzarne l'ambito applicativo. Tra le modifiche apportate dalle norme in esame si segnala, al fine di tener conto del corrente andamento dei tassi di interesse, la diminuzione dell'aliquota percentuale utilizzata per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, detta aliquota viene stabilita nella misura del 2,7 per cento, mentre per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 è fissata al 2,3 per cento.

Si estende l'applicazione dell'ACE alle persone fisiche, alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Obiettivo delle norme in esame è di **incentivare il reinvestimento** degli utili all'interno delle piccole e medie imprese, al fine di agevolare la crescita e lo sviluppo delle attività produttive. In tale ottica, quindi, la tassazione sarà quella ordinaria allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti saranno prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalle società beneficiarie del nuovo regime agevolativo.

Nella relazione illustrativa si legge che la revisione dell'imposizione così illustrata va nella direzione dell'uniformità di trattamento con le società di capitali, rendendo più **neutrale** il sistema tributario rispetto alla forma giuridica; inoltre si favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese.

Si ricorda, al riguardo, che una riforma in tal senso della tassazione del reddito d'impresa era prevista **dall'articolo 11, comma 1, lettera a)** della **legge di delega per la riforma fiscale (legge n. 23 del 2014)**. Il termine per l'esercizio della delega è infatti scaduto il 27 giugno 2015 senza che tali previsioni siano state attuate. Il richiamato articolo 11 delegava il Governo ad emanare norme volte all'assimilazione al regime IRES dell'imposizione sui redditi d'impresa, compresi

quelli prodotti in forma associata, dai soggetti passivi IRPEF, assoggettandoli a un'imposta sul reddito imprenditoriale – IRI – con un'aliquota proporzionale allineata all'IRES. Le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci avrebbero concorso alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF dell'imprenditore e dei soci e sarebbero state deducibili dalla predetta imposta sul reddito imprenditoriale.

Il **comma 1** dell'articolo 68 novella in più parti il Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR):

- con una prima modifica contenuta nella lettera *a*), si novella l'articolo 23, comma 1, lettera *g*) del TUIR al fine di coordinarlo con le nuove disposizioni in materia di imposta sul reddito d'impresa (IRI);
- con la seconda modifica contenuta nella lettera *b*), si disciplina la nuova **imposta sul reddito d'impresa (IRI)** mediante inserimento del nuovo articolo 55-*bis* del TUIR. Il nuovo articolo prevede che:
  - **il reddito d'impresa** degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, in regime di contabilità ordinaria, è escluso dalla formazione del reddito complessivo ed è **assoggettato a tassazione separata (a titolo di IRI)** con l'aliquota prevista dall'articolo 77 del TUIR (Ires), che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, è fissata **al 24%** (articolo 1, comma 61 della L. n. 28/12/2015, n. 208). Dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci (comma 1).

#### • **Contabilità ordinaria**

La contabilità ordinaria, obbligatoria per i soggetti in questione se superano determinati limiti di ricavi (400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività), prevede la tenuta dei seguenti libri contabili:

- libro giornale: contiene l'annotazione di tutte le operazioni in ordine cronologico;
- libro inventari: dove si riporta la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore;
- registri IVA: composti dal registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) e dal registro degli acquisti;
- registro dei beni ammortizzabili: evidenzia i beni a fecondità ripetuta;
- scritture ausiliarie: conti di mastri e scritture di magazzino.

- in deroga al vigente regime fiscale (articolo 8, comma 3 del TUIR) delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e di quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, le **perdite maturate** nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni relative all'IRI **sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo** che trova capienza in essi. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandata semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (comma 2);
- la **tassazione sarà quella ordinaria** allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata dell'IRI saranno prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalla società di persone (comma 3);
- gli imprenditori e le società di persone potranno **optare per l'applicazione della nuova IRI a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale** e quindi il **nuovo regime** è fruibile anche da soggetti che, per loro natura, sono ammessi al **regime di contabilità semplificata**; l'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta ed è rinnovabile e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi (comma 4);
- per gli imprenditori individuali e per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice non si applica la disposizione contenuta nell'articolo 5 del TUIR limitatamente all'imputazione per trasparenza ed alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione (comma 5);
- le nuove disposizioni non si applicano alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili di periodi precedenti a quelli di applicazione dell'IRI (comma 6).

Con la modifica contenuta nella lettera c), si novella l'articolo 116 del TUIR in materia di trasparenza fiscale delle **società a ristretta base proprietaria**; in particolare viene eliminato il riferimento alla sola trasparenza fiscale quale regime opzionale per dette società e viene quindi **esteso ad esse il regime fiscale contenuto nel presente articolo 55-bis, che disciplina la nuova IRI**. Si specifica che gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che optano per l'IRI si considerano equiparati alle somme di cui al precedente comma 3 del nuovo articolo 55-bis; pertanto tali tipologie di redditi perdono la natura di redditi di capitale e concorrono invece alla formazione del reddito del percettore quale reddito d'impresa.

### • *Trasparenza fiscale*

La tassazione per trasparenza fiscale, consiste nella possibilità di imputare ai soci il reddito prodotto dalle società di capitali in proporzione alla quota di partecipazione di ogni socio agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi. L'opzione per il regime della trasparenza può aversi in due casi:

- trasparenza ex art. 115 del TUIR che riguarda le società di capitali interamente partecipate da altre società di capitali;
- trasparenza ex art. 116 del TUIR concernente l'opzione da parte delle società a responsabilità limitata costituite da persone fisiche, a ristretta base societaria con volume di ricavi dichiarati nell'anno precedente non superiore al limite previsto per l'applicazione degli studi di settore (euro 5.164.569) il cui capitale sia interamente posseduto da soci persone fisiche di numero non superiore a 10 (20 in caso di società cooperative a responsabilità limitata). L'opzione può essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria entro il primo dei tre esercizi di opzione.

Optando per tale regime si hanno i seguenti effetti.

- in capo alla società non si verifica alcuna tassazione IRES in quanto il reddito è assoggettato a tassazione in capo ai soci;
- i soci dovranno dichiarare il reddito di propria spettanza anche se non è stato effettivamente percepito.

L'opzione per il regime o il suo rinnovo è irrevocabile per tre esercizi e va esercitata sia dalla società partecipata sia dai soci, è rinnovabile ed ha effetto dall'inizio dell'anno nel quale è manifestata.

Il **comma 2** dispone che, per i soggetti che optano per il regime dell'IRI, il contributo annuo dovuto alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali – titolari, coadiuvanti e coadiutori – è determinato senza tener conto delle nuove disposizioni in materia di IRI.

Anche il **comma 3** novella in più parti il TUIR; in particolare:

- con la modifica contenuta nella **lettera a)** si inserisce un nuovo periodo dopo il primo periodo del comma 3 dell'articolo 84, in materia di utilizzo delle perdite nei casi di trasferimento del controllo aziendale. In tale ambito, a particolari condizioni, si **esclude il riporto delle perdite** nel caso in cui la **maggioranza delle partecipazioni** venga **acquisita da terzi** ed inoltre, entro un determinato periodo di tempo (due periodi successivi o anteriori rispetto al trasferimento), si modifichi l'attività effettivamente esercitata. La modifica in argomento estende la limitazione dell'utilizzo delle perdite anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR, relativamente agli interessi indeducibili, nonché alle eccedenze del

rendimento nozionale posto a base del calcolo della deduzione dal reddito a titolo di aiuto alla crescita economica (ACE);

• **Aiuto alla crescita economica (ACE)**

Con l'articolo 1 del DL 201/2011 è stato introdotto, con effetto dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2011, un trattamento fiscale agevolato (ACE: aiuto alla crescita economica) alle imprese il cui capitale proprio viene incrementato mediante conferimenti in denaro e accantonamenti di utili a riserva. Tale regime agevolato introduce una deduzione dal reddito delle società di capitale, di persone e delle ditte individuali in contabilità ordinaria, commisurata al rendimento nozionale del capitale proprio. Per gli esercizi 2011/2013 il rendimento nozionale è fissato al 3%; per potenziare gli effetti della deduzione ACE l'articolo 1, commi 137 e 138 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha previsto un innalzamento del rendimento portandolo per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 al 4%, per il periodo in corso al 31 dicembre 2015 al 4,5% e per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 al 4,75%.

- con la modifica contenuta nella **lettera b)** si sostituisce il secondo periodo del comma 4-ter dell'articolo 88 in materia di sopravvenienze attive. In particolare si prevede nell'ambito delle procedure che disciplinano la crisi dell'impresa che la **riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva** non solo per la parte di deduzione che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84 del TUIR, ma **anche per l'eccedenza relativa all'ACE** e per gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati indeducibili di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR;
- con la modifica contenuta nella **lettera c)** si sostituisce il quinto periodo del comma 7 dell'articolo 172 del TUIR; in materia di fusione di società per tener conto - nel caso della portabilità in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante, delle perdite delle società che partecipano alla fusione - delle citate modifiche apportate in materia di ACE;

• **Riportabilità delle perdite nelle operazioni di fusione**

Secondo le vigenti disposizioni il passaggio alla società incorporante o risultante dalla fusione delle quote di interessi passivi (ai sensi del comma 4 dell'articolo 96) non dedotte nei periodi antecedenti dalle società partecipanti alla fusione è limitato, subordinandolo di fatto alle stesse condizioni previste per il recupero delle perdite di cui al comma 7 in argomento. La modifica interviene per dichiarare la limitazione del passaggio alla società incorporante o risultante dalla fusione, delle eventuali eccedenze di ACE, in quanto a legislazione vigente tale portabilità è ammessa.

- con la modifica contenuta nella **lettera d)** si aggiunge al comma 10 dell'articolo 173 del TUIR - in materia di scissione di società – il riferimento agli interessi indeducibili di cui al comma 4 dell'articolo 96, nonché l'eccedenza relativa all'ACE, al fine di coordinare la vigente disciplina con le nuove disposizioni finora viste (lettera c));

• **Riportabilità delle perdite nelle operazioni di scissione**

Nello specifico il regime fiscale vigente prevede per la scissione il rinvio alle disposizioni contenute nel citato articolo 172, comma 7 (peraltro novellato come precedentemente evidenziato) in materia di fusione di società al fine di rendere omogenea la disciplina nell'ambito delle operazioni straordinarie di gestione.

- con la modifica contenuta nella **lettera e)** si estendono le novelle disposte con le precedenti lettere c) e d) anche alle fusioni, scissioni conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi. Si integrano le vigenti disposizioni contenute nell'articolo 181, comma 1 in materia di perdite fiscali che fanno rinvio alla citata disciplina prevista per i casi di fusione di cui al comma 7 dell'articolo 172, come modificato dalla lettera c) del presente comma, al fine di tener conto della disciplina concernente gli interessi indeducibili di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR e l'eccedenza relativa all'ACE.

Il **comma 4** modifica in più parti il citato articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, in materia di **ACE**:

- con la modifica contenuta nella **lettera a)** si elimina la disposizione che prevede, con rinvio al comma 3 del medesimo articolo 1 del decreto-legge 201/2011, che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (a decorrere dal settimo periodo di imposta) sia determinata l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale;
- con la modifica contenuta nella **lettera b)** si **abroga** il vigente comma 2-*bis*, che disciplina la variazione in aumento del capitale proprio per le società le cui azioni sono quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione di Stati membri dell'Unione europea (UE) o aderenti allo Spazio economico europeo (SEE). La disciplina qui abrogata si riferisce al c.d. **regime di super-ACE, rivolto alle società quotate**, regime **che non ha avuto concreta esecuzione** perché soggetto all'acquisizione preventiva dell'autorizzazione della Commissione europea.
- con la modifica contenuta nella lettera c) si definisce, dall'ottavo periodo di imposta, l'aliquota del 2,7% utilizzata per il calcolo del rendimento

nozionale del nuovo capitale proprio ai fini dell'ACE; sono invece confermate le aliquote previste in via transitoria per i periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e fino al 31 dicembre 2016, mentre per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 l'aliquota si riduce al 2,3%;

- con la modifica contenuta nella **lettera d)** si aggiunge il comma 6-*bis* con cui si prevede, per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, che la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010;
- con la modifica contenuta nella lettera *e)* si sostituisce il comma 7 al fine di consentire automaticamente l'applicazione dell'ACE alle persone fisiche, alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, senza che a ciò vi si provveda con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, così come invece previsto a legislazione vigente.

Il **comma 5** dispone, in deroga allo statuto del contribuente, che le disposizioni di cui al comma 4 del presente articolo, lettere *d)* ed *e)* si **applicano** a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015, pertanto dal **2016**.

Il **comma 6** dispone che per i soggetti persone fisiche, società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria **rileva**, come **incremento del capitale proprio** (ai fini del calcolo del rendimento nozionale per la definizione dell'ACE), la **differenza** tra il **patrimonio netto al 31 dicembre 2015 ed il patrimonio netto al 31 dicembre 2010**.

Il **comma 7** definisce le **modalità di determinazione dell'acconto per l'anno d'imposta 2017**; ai fini dell'imposta sul reddito delle società il calcolo dell'acconto è effettuato considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al comma 4 in argomento.