III. IL REDDITO D'IMPRESA – REGOLE GENERALI

1. Nozione di reddito d'impresa

2. L'esercizio dell'impresa commerciale

3. L'esercizio dell'impresa agricola

4. Determinazione del reddito d'impresa

5. Il bilancio civilistico
    - 5.1 Lo stato patrimoniale
    - 5.2 Il conto economico

6. Il rapporto tra il bilancio d'esercizio e il reddito d'impresa

7. Il periodo d'imposta

8. Soggetti passivi

9. L'imputazione dei componenti di reddito al periodo d'imposta

10. Il principio di competenza

11. I beni dell'impresa

12. Reddito complessivo e reddito imponibile – Il riporto delle perdite

1. NOZIONE DI REDDITO D'IMPRESA

Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Quando nella legge fiscale si parla di "reddito d'impresa", si fa riferimento all' "impresa commerciale".

Il reddito d'impresa è disciplinato dal Tuir negli articoli 81 e segg. (che disciplinano l'Ires); queste regole si applicano anche all' imprenditore individuale, al quale si applica pure la disciplina specifica del reddito d'impresa disciplinata, in tema di Irpef, dagli articoli 55 e segg. del Tuir quale specifica categoria di reddito (si tratta di una delle categorie di reddito della persona fisica, di cui all'art. 6 del Tuir)

Pertanto:

- il reddito d'impresa dell'imprenditore individuale è determinato dagli artt. 81 e segg. (in tema di Ires) del Tuir, con le precisazioni derivanti dagli articoli 55 e segg. del Tuir (dettati sullo specifico tema dell' impresa individuale);
- le società di capitali non hanno altro reddito se non il reddito d'impresa, che è determinato dagli artt. 81 e segg. del Tuir.

Le regole delle società di capitali si applicano anche alle società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 6 Tuir).

Art. 55 Tuir. - Redditi d'impresa

1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali.

IRPEF

Art. 6 Tuir. - Classificazione dei redditi

3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

IRPEF

Art. 56 Tuir. - Determinazione del reddito d'impresa

1. Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

IRPEF

Art. 72 Tuir. - Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.

IRES

Art. 75 Tuir. - Base imponibile

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II, per le società e gli enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, ...

IRES

Art. 81 Tuir. - Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione.

IRES

REDDITO COMPLESSIVO

PERSONE FISICHE

PERSONE GIURIDICHE (? da ENTI COMMERCIALI)

il reddito complessivo è la somma algebrica dei redditi <u>delle varie categorie</u>, compreso il reddito d'impresa.

PERSONE GIURIDICHE (ENTI COMMERCIALI)

SOCIETA' DI PERSONE

il reddito complessivo coincide con una delle categorie di reddito, quello <u>d'impresa</u>

(<u>gli altri redditi</u> - es. di capitale o fondiario - concorrono alla formazione del reddito d'impresa).

2. L'ESERCIZIO DELL'IMPRESA COMMERCIALE

Se, come detto, il reddito delle società non può essere che un reddito d'impresa, la persona fisica può avere una pluralità di fonti di reddito, una delle quali è appunto il reddito d'impresa.

Produce reddito d'impresa la persona fisica che esercita una impresa commerciale.

Art. 81 Tuir. - Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione.

IRES

Art. 6 Tuir. - Classificazione dei redditi

3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

IRPEF

Art. 56 Tuir. - Determinazione del reddito d'impresa

1. Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

IRPEF

Art. 55 Tuir. - Redditi d'impresa

1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali.

IRPEF

Art. 1 Tuir. - Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6.

IRPEF

Art. 3 Tuir. - Base imponibile

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato ....

IRPEF

Art. 6 Tuir. - Classificazione dei redditi

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:

a) redditi fondiari;

b) redditi di capitale;

c) redditi di lavoro dipendente;

d) redditi di lavoro autonomo;

e) redditi di impresa;

f) redditi diversi.

IRPEF

Sotto il profilo tributario, si ha innanzitutto esercizio di impresa commerciale quando (articolo 51 Tuir, comma 1):

a) si esercita per professione abituale, ancorché non esclusiva, una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. anche se non organizzate in forma di impresa;

b) si esercita per professione abituale, ancorché non esclusiva, una delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Art. 55 - Redditi d'impresa.

1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

IRPEF

Occorre quindi:

→ l' esercizio abituale ancorché non esclusivo (i redditi dell'attività non abituale, e quindi episodica, sono tassati come "redditi diversi" ex art. 67, comma 1, lett. i) Tuir);

→ delle attività di cui all'art. 2195 c.c.;

→ delle attività di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) e c) Tuir eccedenti i limiti ivi stabiliti;

→ anche se non organizzate in forma di impresa.

Art. 67. - Redditi diversi

1. Sono redditi diversi ....

... i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente; ...

IRPEF

L'articolo 2195 c.c. elenca le cosiddette attività d'impresa commerciale (in sostanza, si tratta di tutte le attività d'impresa diverse da quelle agricole); esse sono:

1) attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; → INDUSTRIA
2) attività intermediaria nella circolazione dei beni; → COMMERCIO
3) attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; → TRASPORTO
4) attività bancaria o assicurativa; → FINANZA
5) altre attività ausiliarie delle precedenti. → TERZIARIO (SERVIZI)

Art. 2195 c.c. Imprenditori soggetti a registrazione

1. Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;

2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;

3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;

4) un'attività bancaria o assicurativa;

5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Codice civile

Art. 2082 - Imprenditore.

1. È imprenditore chi esercita professionalmente un' attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

Art. 2195 - Imprenditori soggetti a registrazione.

1. Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; — INDUSTRIA

2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; — COMMERCIO

3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; — TRASPORTO

4) un'attività bancaria o assicurativa; — FINANZA

5) altre attività ausiliarie delle precedenti. — TERZIARIO

L'art. 32, comma 2, lett. b) e c) Tuir concerne:

→ b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

→ c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile (1), dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto (2) del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

(1) Nel comma 3 dell'art. 2135 c.c. si parla delle ‹‹attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge››.

(2) D.m. 17 dicembre 2003

Art. 32 Tuir. - Reddito agrario

2. Sono considerate attività agricole:

a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

IRPEF

In altri termini, quindi, i redditi prodotti nell'esercizio abituale, ancorché non esclusivo, delle suddette attività, anche se non vi sia organizzazione di impresa, sono da classificare come redditi di impresa.

L'organizzazione è un requisito posto dal codice civile come elemento costitutivo dell'impresa: civilisticamente, non c'è impresa senza organizzazione; sotto il profilo tributario, invece, non rileva l'organizzazione, bensì rileva l'esercizio di una data attività, dotata o meno di organizzazione.

Per l'articolo 2082 c.c., recante la definizione di imprenditore, è <<imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi>>.

Per l'articolo 2555 c.c., recante la definizione di azienda, <<l'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa>>.

Art. 2082 c.c. Imprenditore

1. E' imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

Art. 2555 - Nozione.

[1] L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Ne consegue ad esempio che, dal punto di vista fiscale, è imprenditore tanto il consulente finanziario la cui attività è organizzata con uffici, dipendenti, strumenti operativi, eccetera, quanto il consulente finanziario che lavora solo con il proprio telefonino, senza uffici, senza dipendenti e senza alcun altro strumento operativo, che svolge il proprio lavoro andando con la sua bicicletta al domicilio dei suoi clienti.

Inoltre, sono considerati redditi d'impresa (art. 55 Tuir, comma 2):

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento (1) di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

(1) quindi non si tratta del proprietario di quei beni, ma di chi esercita l'attività di sfruttamento

Art. 55 - Redditi d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile;

b) i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 29, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino ai soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87 nonché alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

IRPEF

Concentrando l'attenzione sulla lettera a), si nota che è considerata produttiva di reddito d'impresa anche l'attività che non rientra nell'articolo 2195 (e che perciò non sarebbe inquadrabile civilisticamente in termini di attività di impresa) ma che è tuttavia organizzata in forma di impresa. Quindi, dal punto di vista fiscale, produce reddito di impresa chi esercita un'attività che, seppur non considerabile civilisticamente come attività di impresa, è pur sempre organizzata come sono organizzate le imprese.

Si pensi all'insegnante che organizza una scuola di lingue straniere oppure al medico che organizza una casa di cura: l'attività di insegnamento e l'attività medica non rientrano nell'elenco di cui all'articolo 2195 c.c., ma vanno considerate come attività produttive di reddito d'impresa se vengono organizzate come sono organizzate le imprese "vere e proprie".

In altri termini, se quell'insegnante offre lezioni pomeridiane individuali nella sua abitazione, si ha un reddito di lavoro autonomo (oppure un reddito "diverso" se si tratta si un'attività non abituale); se quell'insegnante organizza una vera e propria scuola, allora questa attività genera reddito di impresa.

Riassumendo, si ha il seguente quadro di riferimento:

attività	***organizzazione***	***abitualità***	***tipo di reddito***	***esempio***
attività di cui all'art. 2195	organizzata come impresa	abituale	reddito di impresa	(1)
attività di cui all'art. 2195	non organizzata come impresa	abituale	reddito di impresa	(2)
attività di cui all'art. 2195	non organizzata come impresa	non abituale	reddito diverso	(3)
attività non art. 2195	organizzata come impresa (7)	abituale	reddito di impresa	(4)
attività non art. 2195	non organizzata come impresa	abituale	reddito di lavoro autonomo	(5)
attività non art. 2195	non organizzata come impresa	non abituale	reddito diverso	(6)

Esempi:

(1) consulente finanziario (art. 2195 n. 4) dotato di organizzazione

(2) consulente finanziario non dotato di organizzazione

(3) episodica organizzazione di un piccolo evento sportivo

(4) insegnante che esercisce una scuola di lingue

(5) insegnante che dà abitualmente lezioni pomeridiane nella sua abitazione

(6) insegnante che dà una lezione pomeridiana nella sua abitazione e che non lo fa abitualmente

(7) Se si tratta di un'attività libero-professionale (avvocato, commercialista, ecc.), qualsiasi grado di organizzazione essa abbia, si tratta pur sempre di un'organizzazione servente rispetto all'apporto intellettuale del professionista e pertanto si ha in ogni caso reddito di lavoro autonomo.

Art. 67 Tuir. - Redditi diversi

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

…

i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;

l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente …

IRPEF

Art. 53 Tuir. - Redditi di lavoro autonomo

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, …

IRPEF

il capo VI (artt. 55 e sgg.) è quello che definisce il reddito di impresa

REDDITI DI IMPRESA

- **attività d'impresa di cui all'art. 2195 *(es.: l'imprenditore edile)***
- **attività di cui all'art. 2195 senza organizzazione d'impresa *(es. il mediatore di immobili)***
- **attività diversa da quelle di cui all'art. 2195 con organizzazione d' impresa *(es.: il medico che organizza una casa di riposo)***

(il medico che cura i pazienti nel proprio ambulatorio è un lavoratore autonomo)

Art. 2082 = "esercizio <u>professionale</u>", quindi si deve trattare di attività regolare, stabile, sistematica → ATTIVITA' ABITUALE

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

- esercizio **abituale** di arte o professione
- senza vincoli di subordinazione
- non rientrante tra quelle che generano reddito d' impresa

RIASSUMENDO:

Sono tutte le attività abituali, non subordinate e non produttive di reddito d'impresa

REDDITO D'IMPRESA	• attività abituale ex art. 2195 c.c.	industriale
	• attività abituale ex art. 2195 c.c. non organizzata come impresa	consulente finanziario
	• attività abituale diversa dall'art. 2195 c.c. organizzata come impresa	insegnante gestore di scuola priv.
REDDITO DI LAVORO AUTONOMO	attività abituale non subordinata non rientrante nel concetto di attività che genera reddito d'impresa	avvocato tributarista chiromante
REDDITO DIVERSO	attività imprenditoriale o professionale non abituale (il professionista collegiato non è mai non abituale)	insegnante che dà una lezione privata

3. L'ESERCIZIO DELL'IMPRESA AGRICOLA

Sotto il profilo fiscale, è imprenditore agricolo (art. 32 Tuir) colui che esercita:

a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile (1), dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali (2).

(1) Il primo comma dell'articolo 2135 c.c. recita: "*E' imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.*"

Il terzo comma recita: "*Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.*"

(2) D.M. 17 dicembre 2003

Il reddito dell' imprenditore agricolo si determina con le regole del reddito fondiario (si tratta cioè del reddito attribuito dal Catasto ai terreni coltivati dall'imprenditore agricolo). In altri termini il reddito dell'imprenditore agricolo è dato:

→ dal reddito agrario (attribuito dal Catasto) ai terreni che egli utilizza ma di cui non è proprietario;

→ dalla somma del reddito dominicale e del reddito agrario (attribuiti dal Catasto) ai terreni di cui egli è proprietario.

Il reddito dominicale dei terreni utilizzati da un soggetto diverso dal proprietario viene dichiarato come reddito fondiario del proprietario non utilizzatore.

Occorre infine precisare che:

- se l'attività di impresa agricola è svolta da una società commerciale (cioè una società di capitali o una società di persone diversa dalla società semplice), il reddito si determina non più con le regole del reddito fondiario ma con le ordinarie regole del reddito d'impresa (art. 55 Tuir, comma 2);
- se si eccedono i limiti di cui alle lettere b) e c) dell'articolo 32 Tuir, i redditi conseguiti dall'imprenditore agricolo si considerano per l'eccedenza redditi di impresa e pertanto non si applicano più le regole del reddito fondiario ma quelle del reddito d'impresa.

Art. 32 Tuir. - Reddito agrario

1. Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

2. Sono considerate attività agricole:

a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

IRPEF

Art. 2135 c.c. - Imprenditore agricolo

[1] E' imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

[2] Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

[3] Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

Art. 33. - Imputazione del reddito agrario

1. Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto.

IRPEF

Art. 34. - Determinazione del reddito agrario

1. Il reddito agrario è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.

IRPEF

Art. 55 - Redditi d'impresa.

1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

IRPEF

Art. 55 - Redditi d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

...

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 29, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino ai soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87 nonché alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

IRPEF

Art. 2082

1. È imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

IMPRENDITORI COMMERCIALI = sono quelli di cui all'art. 2195 (che li obbliga alla registrazione al Registro delle Imprese)

IMPRENDITORI AGRICOLI = sono quelli di cui all'art. 2135 (il cui reddito si determina con le regole del reddito agrario)

4. DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Il reddito d'impresa è determinato (1) apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalla normativa fiscale.

In altri termini, il reddito d'impresa è il risultato dell'applicazione di regole fiscali al risultato del bilancio civilistico: l'ordinamento fiscale prende atto del risultato del bilancio civilistico e vi apporta quelle modificazioni ritenute opportune ai fini della determinazione del reddito tassabile.

(1) Fanno eccezione a questa regola di carattere generale le discipline particolari applicabili alle imprese di minori dimensioni

Art. 83 Tuir. - Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.

IRES

Art. 109. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

IRES

Le variazioni possono essere:

→ <u>in aumento del reddito</u> imponibile, per incremento di componenti positivi di reddito

se si vende un bene a una controllata straniera, occorre sostituire al prezzo il valore (se maggiore) del bene venduto (cd. transfer price, art. 110 c. 7 Tuir)

Art 110 Tuir. – Norme generali sulle valutazioni

... 7. I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito;...

IRES

<u>Esempio</u>. La società "Alfa spa" (residente in Italia) ha venduto beni alla societa "Beta spa" (non residente in Italia e controllata da "Alfa spa"), nel corso del 2004, per 100.000 euro. La società "Alfa" ha contabilizzato in bilancio la vendita imputandola a conto economico 100.000 euro.

Vi è tuttavia una regola antielusiva (l'art. 107 c. 7 del Tuir, per evitare di trasferire i guadagni in Paesi a fiscalità privilegiata) secondo cui nella vendita a controllata straniera occorre valorizzare il corrispettivo, se superiore del corrispettivo pattuito, con il criterio il "valore normale" (e cioè con il valore venale in comune commercio, come indicato nell'art. 110, comma 2, e nell'art. 9, comma 3, del Tuir).

Ipotizzando in euro 120.000 detto "valore normale" occorrerà dunque che, rispetto al conto economico civilistico, venga operata una variazione in aumento del reddito mediante variazione in aumento dei ricavi pari a euro 20.000 (e cioè da 100.000 a 120.000).

Vendita a società del gruppo non residenti	
Importo a conto economico (bilancio civilistico) alla voce "Ricavi"	100.000
Valore normale dei beni	120.000
Importo fiscalmente imponibile	120.000
Importo variazione in aumento	20.000

Art 110 Tuir. – Norme generali sulle valutazioni

2. Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non e' diversamente disposto, le disposizioni dell'articolo 9; …

IRES

Art 9 Tuir. – Norme generali sulle valutazioni

3. *Per valore normale, …., si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo piu' prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.*

IRPEF

→ <u>in aumento del reddito</u> imponibile, per decremento di componenti negativi di reddito

la quota di ammortamento civilistico viene sostituita dalla minor quota di ammortamento fiscale

Art 102 Tuir. – Ammortamento dei beni materiali

2. La deduzione e' ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

IRES

<u>Esempio</u>. La società "Alfa spa" ha effettuato ammortamenti civilististici in misura superiore a quelli fiscalmente ammessi in quanto è stato riscontrato un elevato deperimento dei beni strumentali utilizzati nel processo produttivo.

La società "Alfa spa" ha quindi contabilizzato in bilancio tali ammortamenti, imputandoli a conto economico per 60.000 euro.

Sotto il profilo fiscale la misura massima deducibile, applicando quanto disposto dall'art. 102 del Tuir, risulta invece essere di 40.000 euro.

La società "Alfa spa" in sede di determinazione delle imposte di esercizio deve tenere conto della parziale indeducibilità degli ammortamenti evidenziati in bilancio in quanto eccedenti la quota fiscalmente ammessa in deduzione.

Occorre pertanto operare una variazione in aumento del reddito imponibile, decrementando per euro 20.000 la quota di ammortamento risultante nel conto economico.

Ammortamenti	
Importo a conto economico (bilancio civilistico) alla voce "Ammortamenti beni materiali"	60.000
Importo ammortamenti fiscali massimi ammessi in deduzione	40.000
Importo variazione in aumento	20.000

→ <u>in aumento del reddito</u> imponibile, per decremento di componenti negativi di reddito

le perdite su crediti civilistiche vengono sostituite con quelle ammesse in deduzione dall'art. 106 del Tuir

Art 106 Tuir. – Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti

1. Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell'articolo 71, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.

IRES

<u>Esempio</u>. La società "Alfa spa" vanta crediti commerciali per 1.800.000 euro. A fronte di tali crediti, nel bilancio viene stanziato un "fondo svalutazione crediti" (in applicazione del "principio di prudenza", per il quale nella valorizzazione dei crediti si applica il cosiddetto "valore di presumibile realizzo") di euro 10.000, perché tale importo è l'ammontare delle perdite su crediti che si presume si realizzeranno sui crediti iscritti in bilancio.

Sotto il profilo fiscale le svalutazioni di crediti sono ammesse solo entro determinati limiti e cioè nella misura dello 0,5% per cento dei crediti (e quindi nella misura di euro 9.000, se l'ammontare dei crediti preso a riferimento è di 1.800.000 euro).

Occorrerà pertanto operare una variazione in aumento del reddito imponibile decrementando di 1.000 euro (da 10.000 euro a 9.000 euro) il fondo svalutazione crediti esposto nel biancio civilistico.

Accantonamento svalutazione crediti	
Importo a conto economico (bilancio civilistico) alla voce "Accantonamenti per svalutazione presunte crediti"	10.000
Importo accantonamento massimo ammesso in deduzione	9.000
Importo variazione in aumento	1.000

→ <u>in diminuzione del reddito</u> imponibile, per decremento di componenti positivi di reddito

viene rateizzata una plusvalenza derivante da una cessione di un bene strumentale detenuto da più di tre anni (art. 86 tuir)

Art. 86 - Plusvalenze patrimoniali

1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 71, concorrono a formare il reddito:

a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;

b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

....

4. Le plusvalenze realizzate, ..., concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, ..., a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

IRES

<u>Esempio</u>. La società "Alfa spa" ha evidenziato una plusvalenza di 5.000 euro scaturita dalla cessione di un bene strumentale posseduto da più di tre anni. Il conto economico espone tale ammontare complessivo della plusvalenza.

Sotto il profilo fiscale è, tuttavia, concessa la facoltà di rateizzare tale plusvalenza in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. La ratio di tale rateizzazione sta nel fatto che il costo del bene ammortizzabile è stato spesato in vari esercizi con l'ammortamento. Specularmente è consentito che anche la plusvalenza sia tassata in più esercizi. Se si opta per la rateizzazione, in cinque esercizi (in quote costanti), occorre far concorrere tale plusvalenza, alla determinazione del reddito dell'esercizio nel quale la plusvalenza è realizzata, per soli 1.000 euro.

In altri termini, occorre operare una variazione in diminuzione del conto economico (mediante riduzione della componente positiva rappresentata dalla plusvalenza), in misura pari all'ammontare della plusvalenza rimandata a tassazione ai successivi esercizi.

Per l'esercizio in cui la plusvalenza è realizzata, la variazione in diminuzione sarà dunque così strutturata:

Plusvalenze	
Importo a conto economico (bilancio civilistico) alla voce "Plusvalenze "	5.000
Importo fiscalemente tassato nel 2004	1.000
Importo variazione in diminuzione	4.000

Con la variazione in diminuzione di 4.000 euro viene rinviata ai quattro esercizi successivi una quota della plusvalenza realizzata nell'esercizio in cui la plusvalenza è realizzata.

Nei quattro esercizi successivi (nel cui conto economico la plusvalenza più non comparirà) si apporteranno invece variazioni in aumento del reddito fiscale di 1.000 euro per ogni esercizio e ciò fino al quarto esercizio successivo a quello nel quale la plusvalenza è stata realizzata.

→ <u>in diminuzione del reddito</u> imponibile, per incremento di componenti negativi di reddito

costo incerto o indeterminato spesato civilisticamente in precedente esercizio e spesato fiscalmente in esercizio successivo perché solo allora divenuto certo e determinato (art.109 tuir)

Art 109 Tuir. – Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

IRES

<u>Esempio</u>. Applicando il principio della prudenza, la società "Alfa spa" ha spesato nel conto economico del 2003 un costo di 2.500 euro, sebbene si trattasse di un costo incerto sia nell' an che nel quantum.

Nel 2003 la società, in sede di dichiarazione dei redditi, aveva provveduto ad effettuare una variazione in aumento del reddito per 2.500 euro.

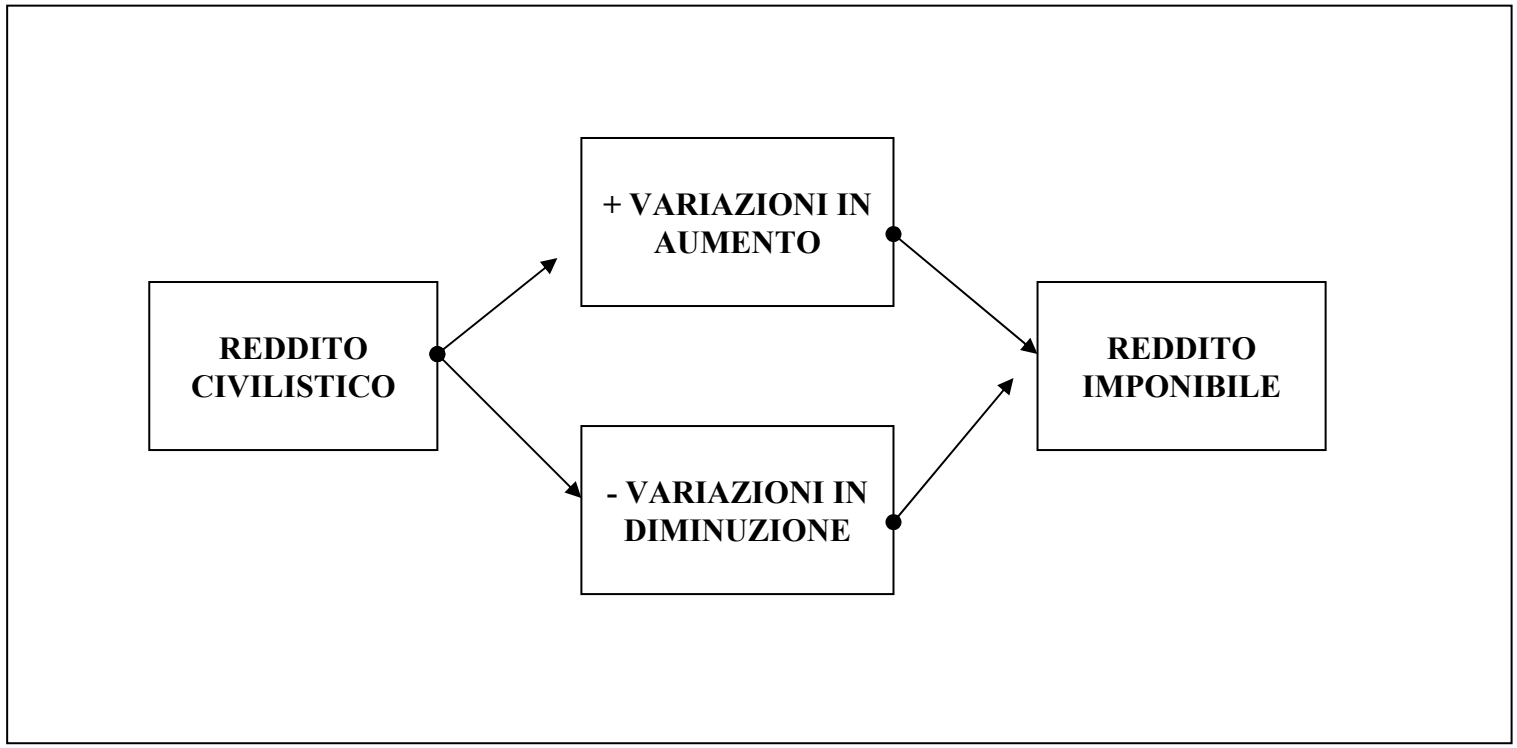
Tale costo nel corso del 2004 è divenuto certo.

Nel conto economico del 2004 tale voce non trova riscontro in quanto già transitata nel conto economico dell'esercizio precedente.

Nel 2004 dunque si avrà:

Costi	
Importo a conto economico (bilancio civilistico) del 2004	=======
Importo variazione in aumento per costi certi 2004	2.500

In pratica con la variazione in diminuzione di 2.500 euro effettuata nel 2004 viene dedotto il costo la cui quantificazione è divenuta certa e che, in mancanza di tale requisito, era stato invece tassato nell'esercizio 2003. Tale variazione non viene imputata al conto economico.


+ VARIAZIONI IN AUMENTO
REDDITO CIVILISTICO
REDDITO IMPONIBILE
- VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

Le variazioni sono disposte per svariate ragioni. Ad esempio:

→ per ragioni di <u>contrasto all'elusione</u> ➡ *se si vende un bene a una controllata straniera, occorre sostituire al prezzo il valore (se maggiore) del bene venduto (cd. transfer price, art. 110 c. 7 Tuir)*

Art 110 Tuir. – Norme generali sulle valutazioni

… 7. I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito;…

IRES

Con l'introduzione di questa norma si vogliono eliminare possibili comportamenti elusivi che derivano da sottostime nella valorizzazione delle vendite e delle prestazioni di servizi effettuate da una società residente nei confronti di una società non residente appartenente al medesimo gruppo.

In mancanza di una tale disposizione verrebbero ridotti gli utili prodotti nel Paese della società residente sottraendoli alla imposizione fiscale ordinaria (Ires 33%) sottoponendo gli stessi ad una imposizione nel paese estero della controllata.

La norma mira a rettificare il valore di tali transazioni (*transfer price* di gruppo) imponendo una loro valorizzazione (extra bilancio) a valori cd. di mercato.

→ per ragioni di <u>certezza</u>

→ alla elasticità dei criteri civilistici sugli ammortamenti, si sostituisce il rigido criterio fiscale;

→ alla elasticità dei criteri civilistici sugli accantonamenti per fondi rischi vari si sostituisce il rigido criterio fiscale;

<u>Esempio: ammortamenti</u>

Il redattore del bilancio civilistico deve valorizzare i beni materiali "tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo" (art. 2423 bis del c.c.) .

Sulla base di questo principio, la valorizzazione degli ammortamenti deve essere effettuata in base alla residua utilità economica che il bene profonde nel processo produttivo e la loro stima è dunque rimessa alla discrezione del redattore del bilancio.

Dal punto di vista civilistico, pertanto, il risultato dell'esercizio tanto più si riduce tanto maggiori sono le quote di ammortamento stanziate.

Sotto il profilo fiscale invece questo approccio non corrisponde al principio generale della certezza nella determinazione del reddito imponibile.

Infatti il legislatore tributario non consente di dedurre quote di ammortamento stimate soggettivamente: con l'art. 102 del Tuir sono state stabilite aliquote di ammortamento massime applicabili per ogni tipo di bene materiale in ogni esercizio.

Art 102 Tuir. – Ammortamento dei beni materiali

2. La deduzione e' ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla meta' per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

IRES

Esempio: accantonamenti per fondo rischi

Il redattore del bilancio civilistico deve accantonare fondi per rischi (ad esempio per svalutazione cambi, deperimento magazzino, cause giudiziali in corso, ecc.,) nel caso preveda possibili perdite future sebbene non ancora certe.

Secondo l'art. 2423 bis , primo comma, n. 4, del c.c. , infatti, nella redazione del bilancio occorre "tener conto dei rischi e delle perdite di competenza anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio" e la loro stima è quindi rimessa, anche in questo caso, alla discrezione del redattore del bilancio.

Dal punto di vista civilistico, pertanto, il risultato dell'esercizio tanto più si riduce tanto maggiori sono le quote di ammortamento stanziate.

Sotto il profilo fiscale invece questo approccio non corrisponde al principio generale della certezza nella determinazione del reddito imponibile. Infatti il legislatore tributario non consente di accantonare fondi se non quelli la cui deducibilità sia espressamente prevista dal /uir (art. 107, comma 4).

Art 107 Tuir. – Altri accantonamenti

….

4 .Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo.

IRES

→ per ragioni di <u>inerenza dei costi</u>

- spese di rappresentanza (sono deducibili per 1/3 nell'esercizio in cui sono sostenute e nei quattro successivi: art. 108 c. 2)

- beni di uso promiscuo (art. 164 tuir)

<u>Esempio: spese di rappresentanza</u>

Le spese di rappresentanza (quelle ad esempio sostenute per cene aziendali, convention, convegni, ospitalità a clienti e fornitori, ecc.) sono quelle sostenute dall'impresa al fine di offrire al pubblico un'immagine positiva di sé.

Dal punto di vista civilistico la loro contabilizzazione avviene addebitando tali spese al conto economico per competenza secondo le regole generali.

Sotto il profilo fiscale, invece, potendo essere difficile accertare nel caso concreto l'effettiva inerenza di queste spese con l'attività aziendale (queste spese si prestano infatti a comportamenti elusivi del contribuente), è stabilita, per esigenze dunque di certezza (anche per semplificare l'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria), una parziale indeducibilità di queste spese, le quali si presumono pertanto solo parzialmente inerenti l'attività di impresa (si ha in sostanza una presunzione assoluta di non inerenza predeterminata forfetariamente); più precisamente le spese di rappresentanza sono deducibili per 1/3 del loro ammontare, da ripartire nell'esercizio in cui sono sostenute e nei quattro successivi.

Art 108 Tuir. – Spese relative a più esercizi

2. (...) Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

IRPEF

Esempio: spese per beni ad uso promiscuo

Esiste tutta una serie di beni (auto, telefonini, ecc.) che si prestano sia ad un uso aziendale che ad un uso personale, e quindi ad un uso cd. "promiscuo".

Dal punto di vista civilistico la contabilizzazione dei costi inerenti questi beni avviene addebitandoli al conto economico per competenza secondo le regole generali.

Dal punto di vista fiscale, invece, al fine di semplificare l'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria (non essendo facile stimare quanto questi costi siano inerenti all'attività di impresa) e quindi al fine di perseguire obiettivi di certezza, la legge fiscale presume che tali beni siano utilizzati sia per realizzare finalità aziendali che per soddisfare fabbisogni personali. In genere la presunzione di non inerenza (e quindi di indeducibilità) è del 50 per cento.

Art 164 Tuir. – Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni

1. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili secondo i seguenti criteri:….

2. ……

b) nella misura del 50 per cento relativamente alle autovetture ed autocaravan, di cui alle citate lettere dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo e' diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1; (...) Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori (...)

LE PRINCIPALI VARIAZIONI

Per ragioni di competenza

ESEMPIO

Le perdite su crediti si spesano *civilisticamente* quando il credito è ritenuto inesigibile e *fiscalmente* quando l' inesigibilità è certa

L'ammort.to civilistico (vita economica del bene) non coincide con quello fiscale.

Per ragioni di *inerenza*

Es: **deducibilità limitata di alcuni costi (beni di uso promiscuo, spese di rappres.za,..)**

Per ragioni di *agevolazione*

Es.: **ripartibilità delle plusvalenze in più esercizi rispetto a quello in cui esse maturano.**

5. IL BILANCIO CIVILISTICO

Il bilancio si compone di:

- stato patrimoniale → che rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società
- conto economico → che rappresenta i costi sostenuti e i ricavi conseguiti dalla società

5.1. Lo stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale si articola in:

attivo	passivo
A) Crediti vs. soci per versamenti dovuti	A) Patrimonio netto → { - capitale; - riserve; - utili / perdite portati a nuovo; - utile / perdita d'esercizio }
B) Immobilizzazioni	B) Fondo rischi e oneri (3)
C) Attivo circolante	C) Trattamento di fine rapporto di lavoro dipendente
D) Ratei e risconti	D) Debiti (3)
	E) Ratei e risconti

(1) sono gli investimenti durevoli

(2) sono gli impieghi transitori di liquidità

(3) nei fondi rischi si iscrivono i debiti solo probabili oppure certi nell'an ma non nel quantum – fermo restando che civilisticamente si spesano anche le passività probabili mentre fiscalmente si possono spesare solo i costi certi e quantificati (gli accantonamenti si spesano solo in ipotesi tassative)

5.2. Il conto economico

Il conto economico si articola in:

A) Valore della produzione
B) Costo della produzione
} → Risultato della gestione ordinaria

C) Proventi e oneri finanziari
D) Rettifiche di valore di attività finanziarie
} → Risultato della gestione finanziaria

E) Proventi e oneri straordinari → Risultato della gestione straordinaria

(+/- dette voci) → Risultato "prima delle imposte"
→ Imposte sul reddito
→ Utile o perdita d'esercizio

6. IL RAPPORTO TRA IL BILANCIO D'ESERCIZIO E IL REDDITO D'IMPRESA

Come sopra evidenziato, il legislatore fiscale assume come punto di partenza per la determinazione dell'imponibile fiscale il bilancio di esercizio.

In tale modo si genera un rapporto di "dipendenza" del reddito d'impresa dal risultato del conto economico.

Si tratta tuttavia di una dipendenza solamente "parziale" in quanto i risultati del conto economico, come detto, vengono "variati" in nome di esigenze proprie della normativa fiscale.

In altri termini:

a) si prende a riferimento il conto economico in quanto il risultato d'esercizio indicato nel conto economico è, comunque, il "migliore" indicatore del reddito espresso da una data attività d'impresa (secondo l'art. 2217, comma 2, del codice civile, il conto economico deve dimostrare con "evidenza e verità" gli utili conseguiti e le perdite subite, e per l'art. 2423, comma 2, il bilancio deve rappresentare "in modo veritiero e corretto" il risultato economico dell'esercizio);

b) vi è d'altra parte interesse da parte dell'Erario alla certezza del rapporto tributario;

c) vi è pure l'interesse a contrastare manovre elusive ed evasive.

Cosicché, ad esempio, è noto come nel bilancio civilistico si ha l'obbligo di redazione seguendo il principio della prudenza: secondo l'art. 2423 bis del c.c. la valutazione deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività.

Ebbene, seguendo tale principio, il conto economico ben potrebbe contenere costi che seppur incerti potrebbero essere solo probabili, o, diversamente, ben potrebbe non indicare ricavi la cui realizzazione non possa definirsi certa.

Tali comportamenti, assolutamente legittimi e anzi doverosi sotto il profilo civilistico, sono evidentemente contrari alle logiche di carattere meramente fiscale le quali necessitano, per ovvie ragioni di gettito, di certezza nella determinazione del reddito d'impresa "svincolata" da mere logiche di "prudenza".

Ad esempio, mentre il legislatore civilistico impone di commisurare gli ammortamenti secondo il generale concetto di "utilizzabilità residua del cespite" e di valutare i crediti al "presumibile valore di realizzo", il legislatore fiscale impone di effettuare gli ammortamenti secondo rigide tabelle e di svalutare i crediti nella misura massima dello 0.5 per cento.

Pertanto, la legge tributaria impone quelle variazioni ritenute necessarie all'attività di accertamento e di riscossione, semplificando o predeterminando i criteri per quantificare i componenti positivi o negativi di reddito.

Cosicché, con le variazioni in aumento o in diminuzione, si passa:

- dal concetto di "costi e ricavi" (*nozione economica*) al concetto di "ricavi tassabili" e di "costi deducibili" (*nozione fiscale*);
- dal concetto di "utile d'esercizio" al concetto di "reddito d'impresa".

I principi-guida che il legislatore fiscale persegue nel "tradurre" i risultati del conto economico in termini di "reddito d'impresa" sono i seguenti:

→ il <u>principio di competenza</u> (che si esaminerà nelle pagine successive);

→ il <u>principio di corretta valutazione</u> (si tratta cioè di tutte quelle norme finalizzate a determinare i criteri con i quali si valorizzano i componenti negativi e positivi di reddito e che verranno oltre illustrate);

→ il <u>principio di certezza e di determinabilità</u>, in base al quale, al fine dell'applicazione del principio di competenza, e quindi al fine di realizzare una corretta correlazione tra costi e ricavi, occorre che i componenti di reddito siano <u>certi</u> nella loro esistenza e <u>determinati</u> nel loro ammontare (e quindi pure che siano <u>documentati</u>: cd. principio di documentazione);

→ il <u>principio di continuità</u>, in base al quale le valutazioni di bilancio si operano considerando la continuità della vita aziendale; secondo questo principio, pertanto, i beni dell'impresa in tanto hanno un valore in quanto suscettibili di produrre un reddito nel futuro; inoltre, per realizzare la correlazione tra costi e ricavi, le rimanenze si iscrivono nelle componenti positive a fine esercizio e nelle componenti positive all' inizio dell'esercizio successivo.

Art 109 Tuir. – Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

IRES

Occorre infine precisare che il principio in base al quale il conto economico costituisce il punto di partenza per giungere alla determinazione del reddito imponibile attraverso le "variazioni" in aumento o in diminuzione richieste dal legislatore fiscale, subisce una eccezione ad opera della regola contenuta nell'art. 109, comma 4, del Tuir, in base alla quale è consentito dedurre (oltre ai componenti negativi indicati nel conto economico) anche tutti quei componenti negativi la cui deduzione è ammessa dalla legge indipendentemente dalla loro indicazione nel conto economico (al fine della loro documentazione – non essendocene traccia nel conto economico – la legge impone di evidenziare questi componenti negativi in un apposito prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi).

Art. 109. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

… 4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Sono tuttavia deducibili:

a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;

b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi.

IRES

7. IL PERIODO D'IMPOSTA

L'attività d'impresa viene convenzionalmente articolata in più esercizi, al fine di poter verificare i risultati della gestione mediante la redazione del bilancio di esercizio (e di assolvere conseguentemente l'obbligo tributario).

Ad ogni esercizio corrisponde un periodo d'imposta.

La durata dell'esercizio, la sua data di inizio e la sua data di fine sono disciplinati dallo statuto dell'ente o, in mancanza, dalla legge (normalmente negli statuti si prevede per semplicità la coincidenza tra l'esercizio e l'anno solare).

Per l'imprenditore individuale il periodo d'imposta coincide con l'anno solare: i redditi delle persone fisiche, abbiano o meno esse la qualità di imprenditori, determinano il loro reddito prendendo a riferimento l'anno solare.

Art. 76 Tuir. - Periodo d'imposta

1. L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma ....

2. Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.

IRES

Art. 7 Tuir. - Periodo di imposta

1. L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma,...

2. L'imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano.

IRPEF

Art. 109 Tuir. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

IRPEF

Occorre considerare che, nel concreto, spesso si incontrano:

- il caso di esercizi di durata inferiore ai dodici mesi (si pensi all'attività imprenditoriale della persona fisica che inizi o cessi in corso d'anno, oppure, alla società che viene costituita o posta in liquidazione in corso d'anno)

- il caso di esercizi di durata superiore ai dodici mesi (si pensi alla costituzione della società il 1° ottobre 2004 con previsione di chiusura del primo esercizio al 31 dicembre 2005).

Ebbene, va notato che esistono norme scritte da legislatore presupponendo in 12 mesi la durata dell'esercizio (un esempio è quello delle aliquote di ammortamento dei beni ammortizzabili: art. 102, comma 1, Tuir); in tali casi, è prescritto (art. 110 Tuir) che avvenga il cosiddetto "ragguaglio ad anno".

Ad esempio, se per un dato cespite è ammessa in deduzione una aliquota di ammortamento del 10%, tale deduzione deve intendersi riferita ad un esercizio della durata di 12 mesi; se la durata dell' esercizio non è di 12 mesi, ma ad esempio di 6 mesi, l'aliquota di ammortamento ammessa in deduzione è del 5%

Art. 110 Tuir. – Norme generali sulle valutazioni

…5. I proventi determinati a norma dell'articolo 90 e i componenti negativi di cui ai commi 1 e 6 dell'art. 102, agli articoli 104 e 106 e ai commi 1 e 2 dell'art. 107 sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questa è inferiore o superiore ai dodici mesi

IRES

PERIODO D'IMPOSTA

"Segmento temporale in cui isolare, ai fini della imposizione periodica, il continuo dell'attività produttiva di reddito imponibile"

Il reddito assume rilievo come reddito di un DETERMINATO PERIODO DI TEMPO

PERIODO D'IMPOSTA IRPEG:
"anno sociale"

PERIODO D'IMPOSTA IRPEF:
"anno solare"

8. SOGGETTI PASSIVI

Sono soggetti passivi Irpef le persone fisiche:

→ residenti in Italia, per i redditi dovunque prodotti;

→ non residenti in Italia per i redditi prodotti in Italia.

Art. 2 Tuir. - Soggetti passivi

1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

2- bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

IRPEF

Art. 3 Tuir - Base imponibile.

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato, ...

IRPEF

Art. 165 Tuir. - Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione. ...

IRPEF

Sono soggetti passivi Ires (tra gli altri):

→ le società di capitali residenti in Italia;

→ le società non residenti in Italia, per i redditi prodotti in Italia.

Art. 73 Tuir. - Soggetti passivi

1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato; ...

... d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato....

3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. ...

IRES

Art. 151 Tuir. - Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 73è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato,...

IRES

9. L'IMPUTAZIONE DEI COMPONENTI DI REDDITO AL PERIODO D'IMPOSTA

A differenza delle altre categorie di reddito, ove la regola è il principio di cassa, nel reddito d'impresa l'imputazione dei componenti positivi di reddito e dei componenti negativi di reddito ad un dato periodo d'imposta avviene in base al principio di competenza.

Infatti, il reddito di impresa si determina strutturalmente per essere la risultanza della differenza tra componenti positivi e componenti negativi di reddito e quindi il principio di competenza è il metodo migliore per interfacciare compiutamente le detti componenti, in modo da rappresentare nel modo più efficiente possibile la reale situazione dell'impresa.

Codice civile - Art. 2423-bis - Principi di redazione del bilancio.

[1] Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

... 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento; ...

Art. 7 Tuir. - Periodo di imposta

2. L'imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano.

IRPEF

Art. 109 Tuir. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

IRES

CRITERI DI IMPUTAZIONE DI UN REDDITO AD UN PERIODO D'IMPOSTA

CRITERIO DI CASSA:

imputazione del reddito al periodo d'imposta di *EFFETTIVA PERCEZIONE*

(si prescinde dall'epoca in cui si è svolta l'attività produttiva)

<u>Esempio</u>: il reddito di lavoro autonomo.

CRITERIO DI COMPETENZA:

assume rilevanza il periodo in cui sono *STATE EFFETTUATE* le cessioni di beni o le prestazioni di servizi (le attività produttive).

Esempio: il reddito di impresa.

10. IL PRINCIPIO DI COMPETENZA

In base al principio di competenza

- i componenti positivi (es. i ricavi) si imputano nell'esercizio in cui sono conseguiti
- i costi si imputano quando sono stati sostenuti e divengono deducibili nell'esercizio in cui sono realizzati i ricavi che detti costi contribuiscono a produrre (cd. principio di correlazione) – *ad esempio, le spese sostenute per la costituzione di una nuova impresa vengono rinviate nell'esercizio in cui si producono i ricavi*

Quindi non è rilevante l'incasso o il pagamento, bensì è rilevante il momento in cui (indipendentemente dall'incasso o dal pagamento) si è prodotto l'evento in base al quale il componente di reddito si è verificato.

Art. 109 Tuir. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

IRES

IL PRINCIPIO DI COMPETENZA

ART. 109 Tuir

"1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi,... concorrono a formare il reddito nel - l'esercizio di competenza..."

Significa che i costi si intendono sostenuti e i ricavi si considerano conseguiti nell'esercizio in cui hanno luogo le operazioni aziendali da cui essi originano, indipendentemente dall'effettiva entrata o uscita monetaria.

Occorre notare che, mentre nel codice civile il principio di competenza è solo affermato come "criterio guida" (art. 2423 bis n. 3), senza che ne sia specificata la concreta attuazione (la quale viene dunque rimessa al criterio individuale dell'imprenditore che redige il proprio bilancio), per esigenze di certezza la legge fiscale indica invece come il principio di competenza deve essere concretamente applicato.

In particolare:

- per le cessioni di beni mobili, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione;
- per le cessioni di beni immobili e di aziende, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della stipulazione del contratto di cessione;
- in deroga a quanto precede, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (se esso non si verifica nella data di consegna, spedizione o di stipula del contratto);
- i corrispettivi delle prestazioni di servizi (cd. servizi "unitari") si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate;
- se si tratta di contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data di maturazione dei corrispettivi;
- il disaggio di emissione di obbligazioni (esempio: la società ha ricevuto 100 e deve restituire 104) va dedotto per tutto il corso dell'ammortamento del prestito;

Art. 109 Tuir. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà:

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;

c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli similari la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.

IRES

Il principio di competenza economica (su cui si basa il bilancio civilistico) viene però in alcuni casi temperato da regole specifiche dettate per perseguire interessi tipicamente fiscali.

In base dunque alle regole della competenza fiscale, si ha ad esempio che:

A

bilancio civilistico	→ i costi si deducono anche se incerti e non determinati	principio di "prudenza"	si avrà quindi una variazione in aumento del reddito nell'esercizio di competenza civilistico (per diminuzione di una componente negativa) e una variazione in diminuzione del reddito nell'esercizio di competenza fiscale (per aumento di una componente negativa)
regola fiscale	→ i costi si deducono solo se certi (an) e determinati (quantum)	tutela della pretesa fiscale	

Art. 109 Tuir. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

IRES

Codice civile - Art. 2424-bis - Disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale.

[3] Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

B

bilancio civilistico → le plusvalenze si imputano nell'esercizio in cui si realizzano — principio di competenza economica

regola fiscale → le plusvalenze si possono rateizzare — si sono formate nel tempo; si possono tassare ripartendole nel tempo

si avrà quindi una variazione in diminuzione del reddito nell'esercizio di competenza civilistico (per diminuzione di una componente positiva) e una variazione in aumento del reddito nell'esercizio di competenza fiscale (per aumento di una componente positiva)

Art. 86. - Plusvalenze patrimoniali

... 4. Le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

IRES

Rappresentano eccezioni al principio di competenza quei casi in cui la legge fiscale impone che un dato componente di reddito debba essere rilevato in base al principio di cassa (rileva cioè il momento dell'incasso o del pagamento). In tali casi, dunque, rispetto al bilancio civilistico, occorre operare le corrispondenti variazioni in aumento o in diminuzione.

Si applica dunque il principio di cassa, ad esempio nei seguenti casi:

componenti negativi	componenti positivi
- oneri fiscali (2) e contributivi	*- utili derivanti da società partecipate*
- compensi amministratori (1)	*- interessi di mora attivi*
- interessi di mora passivi	

(1) la regola (art. 95 c. 5 Tuir) è dettata perché altrimenti la società potrebbe imputarsi un costo per competenza, senza poi mai distribuire il compenso

(2) si tratta delle imposte diverse da quelle sui redditi e diverse da quelle per le quali vi è obbligo di rivalsa (ad esempio, non è deducibile l'Iva, a meno che si tratti di Iva non detratta perché pagata a fronte di operazioni esenti); e così, è deducibile nel 2005 l'imposta di registro di un contratto stipulato nel 2004 ma appunto pagata nel 2005.

Art. 99. - Oneri fiscali e contributivi

1. Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

IRES

Art. 95. - Spese per prestazioni di lavoro

... 5. I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 72, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; ...

IRES

Art. 109. - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

7. ... gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.

IRES

Art. 89. - Dividendi ed interessi

2. Gli utili distribuiti, ... dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare.

IRES

ECCEZIONI AL PRINCIPIO DI COMPETENZA

(si adotta il principio "di cassa")

DIVIDENDI

Art. 89 Tuir: "*2. Gli utili derivanti dalla partecipazione in società … concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti*".

IMPOSTE E TASSE

Art. 99 Tuir "*1. Le imposte sui redditi … non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento*".

11. I BENI DELL'IMPRESA

E' assai importante definire quali sono i beni dell'impresa per il fatto che essi hanno una continua rilevanza reddituale: sia all'atto del loro ingresso nella sfera dell'impresa (ad esempio per i costi che essi comportano a causa del loro acquisto o della loro fabbricazione), sia durante la loro permanenza nel patrimonio dell'impresa (si pensi ad esempio all'ammortamento dei beni strumentali), sia all'atto della loro fuoriuscita dalla sfera dell'impresa (ad esempio, per i ricavi o le minus/plusvalenze che in tal caso si determinano).

Bisogna distinguere tra beni delle società e beni dell'imprenditore individuale:

→ società: sono beni delle società, senza distinzione, tutti quelli che appartengono alla società stessa (la società non svolge altra attività che l'attività d'impresa, quindi tutti i suoi beni sono "per definizione" beni dell'impresa)

→ imprenditore individuale: sono beni dell'imprenditore individuale i beni qualificabili come:

- beni merce
- beni strumentali (1)
- crediti acquisiti nell'esercizio dell'attività d'impresa
- beni (diversi da quelli precedenti) iscritti nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili

(1) Si veda, per gli immobili, il disposto dell'art. 43, comma 2, Tuir

Art. 65. - Beni relativi all'impresa

1. Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa, oltre ai beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 85, a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa ed ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'articolo 2217 del codice civile. Gli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 43 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'articolo 66, tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili ovvero secondo le modalità di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695.

IRPEF

Art. 65 Tuir. - Beni relativi all'impresa

2. Per le società in nome collettivo e in accomandita semplice si considerano relativi all'impresa tutti i beni ad esse appartenenti, salvo quanto stabilito nel comma 3 per le società di fatto.

IRPEF

Art. 81 Tuir. - Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione.

IRES

Art. 43 Tuir. - Immobili non produttivi di reddito fondiario

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto dall'art. 77, comma 1. ...

IRPEF

Nell'ambito dei beni dell'impresa occorre poi distinguere:

- i beni merce, che sono i beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- i beni strumentali, che sono quelli inseriti nel ciclo produttivo in modo durevole e che sono destinati ad avere utilità i più esercizi;
- i beni patrimoniali, che sono quelli (è una categoria residuale) che non rientrano né tra i beni merce né tra i beni strumentali.

Ad esempio, un bene immobile, è un bene merce per una impresa di costruzioni, è un bene strumentale per un artigiano, è un bene patrimonio per una società immobiliare.

La differenza trova il proprio presupposto nella considerazione che:

→ i beni merce sono oggetto dell'attività tipica dell'impresa e sono quindi oggetto di frequente movimentazione: quindi, il legislatore fiscale non ha ritenuto opportuna una contabilizzazione "individuale" del singolo bene (cioè di rilevarne lo specifico costo di produzione e di raffrontarlo con il prezzo di cessione), ma ha preferito una contabilità "per masse" (i ricavi complessivi derivanti dalle cessioni dei beni merce vengono "raffrontati" con i costi complessivamente sostenuti per produrli);

→ i beni strumentali invece sono caratterizzati da una maggiore "stabilità" (dovendo essere impiegati nell'attività dell'impresa tendenzialmente per una pluralità di esercizi) ed è quindi possibile una loro osservazione "analitica" (e quindi la rilevazione dell'utile o della perdita derivanti dall'acquisizione, dall'utilizzo e dalla cessione del singolo bene).

Ancora, mentre i beni merce che non siano ceduti alla fine dell'esercizio vanno a comporre le "rimanenze finali" (in modo da "sospendere" i costi sostenuti per produrli, al fine di rendere deducibili detti costi nell'esercizio in cui si produrranno i ricavi derivanti dalla cessione dei beni in questione), i beni strumentali vengono fatti oggetto della procedura di ammortamento del loro costo, in quanto essi appunto sono destinati ad avere per l'impresa una utilità pluriennale.

La predetta distinzione tra i diversi tipi di beni d'impresa rileva per il regime fiscale loro applicabile. Schematizzando:

Tipo di bene	**Componente di reddito che si origina in caso di cessione**	**Trattamento in bilancio (se non ceduto)**
Bene merce	*ricavo*	*valutato come rimanenza (1)*
Bene strumentale	*plusvalenza*	*valutato al costo d'acquisto e poi ammortizzato*
Bene patrimonio	*plusvalenza*	*valutato al costo d'acquisto e poi ammortizzato*

(1) Iscrivendo le rimanenze finali tra le componenti positive di reddito e le rimanenze iniziali tra le componenti negative di reddito, si ottiene l'effetto di spesare i costi nell'esercizio di competenza (quello nel quale si generano i ricavi); in tal modo infatti i costi si portano in avanti rispetto all'esercizio in cui sono sostenuti e vengono confrontati con i ricavi che detti costi concorrono a produrre nell'esercizio in cui i ricavi si conseguono.

Infatti, la somma del valore delle rimanenze iniziali e del valore dei beni prodotti in un esercizio è uguale alla somma dei ricavi e delle rimanenze finali del medesimo esercizio.

LE CESSIONI DI BENI

BENI "MERCE"	ricavi
BENI "STRUMENTALI"	plusvalenze
AZIONI CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE	ricavi
AZIONI CHE COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE	plusvalenze

12. REDDITO COMPLESSIVO E REDDITO IMPONIBILE – IL RIPORTO DELLE PERDITE

Il reddito complessivo di una società in un dato periodo d'imposta è il risultato dell'applicazione al conto economico civilistico delle regole fiscali sul reddito d'impresa: il reddito complessivo può essere negativo (in questo caso si parla di esercizio chiuso in "perdita") oppure positivo (in questo caso si forma il concetto di "reddito imponibile", che è la base di calcolo per applicare la tassazione ai fini Ires).

Se l'esercizio chiude in perdita, la legge fiscale dispone che essa può essere portata in diminuzione dell'imponibile che si matura nei successivi cinque esercizi (o all'infinito, se si tratta di perdite maturate nei primi tre esercizi); si tratta delle perdite "fiscali", vale a dire quelle che emergono dopo le variazioni in aumento o in diminuzione del risultato civilistico (va ricordato che, a seguito delle variazioni, da un risultato civilistico positivo si può passare a un risultato fiscale negativo e viceversa).

L'utilizzo della perdita negli esercizi successivi deve avvenire per l'intero suo importo che trova capienza nel reddito imponibile dei successivi esercizi (non è cioè consentito alcun "arbitraggio").

Quindi:

→ se il reddito è maggiore della perdita, la perdita si utilizza per intero;

→ se il reddito è inferiore della perdita, l'eccedenza si riporta in avanti.

Esempio:

esercizio	risultato	perdita deducibile	perdita residua	imponibile
2001	- 10.000	=	10.000	=
2002	+ 8.000	- 8.000	2.000	=
2003	+ 1.000	- 1.000	1.000	=
2004	+ 2.000	- 1.000	=	1.000

Art. 84 Tuir. - Riporto delle perdite

1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi. ...

2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.

IRES

Non sono riportabili le perdite (cosiddette "bare fiscali") conseguite da una società qualora:

→ venga acquisita da terzi la maggioranza delle sue partecipazioni aventi diritto di voto;

→ la società muti la propria attività (rispetto a quella esercitata quando maturarono le perdite) nell'esercizio in cui le partecipazioni vengono trasferite, oppure nei due esercizi anteriori o nei due esercizi posteriori;

a meno che:

→ si tratti di trasferimento di partecipazioni infragruppo; oppure:

→ si tratti di società che presenti determinate caratteristiche (di lavoratori dipendenti, di ricavi e di costi) dai quali si desume che si tratta di società effettivamente operativa, la quale perciò non perde la capacità di portare in avanti le perdite conseguite pur nel caso di trasferimento del suo capitale sociale

Art. 84 Tuir. - Riporto delle perdite

3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione non si applica qualora:

a) le partecipazioni siano acquisite da società controllate dallo stesso soggetto che controlla il soggetto che riporta le perdite ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi;

b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

IRES

Quanto detto in precedenza con riguardo alle perdite conseguite da una società, può essere ripetuto anche per le perdite conseguite da un imprenditore individuale, con la precisazione che per l'imprenditore individuale il reddito d'impresa concorre, quale categoria di reddito, a formare il reddito complessivo della persona fisica risultante dalla somma dei redditi appartenenti alle varie categorie di reddito.

Art. 8 Tuir. - Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali ...

2. Le perdite delle società in nome collettivo e in accomandita semplice di cui all'art. 5,... si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'art. 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. ...

IRPEF