

I redditi d'impresa: regole generali

Università Carlo Cattaneo - Liuc
anno accademico 2014/2015
corso di diritto tributario
prof. Giuseppe Zizzo

oggetto della lezione

- la fonte dei redditi d'impresa
- la fonte dei redditi d'impresa e le categorie soggettive
- la determinazione del reddito d'impresa
- la previa imputazione a conto economico dei componenti negativi
- l'inerenza dei componenti negativi
- l'imputazione temporale dei componenti di reddito
- i beni relativi all'impresa
- il costo dei beni relativi all'impresa

la fonte dei redditi d'impresa

- redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali
- ossia dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art.2195 c.c. e delle attività indicate nell'art.32, c.2, lett.b) e c) che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa (art.55, c.1)

la fonte dei redditi d'impresa

- ed inoltre (art.55, c.2):
 - . da attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art.2195;
 - . dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni;
 - . da attività agricole quando esercitate da soggetti "commerciali"

la fonte dei redditi d'impresa

- l'attività deve essere abituale, e cioè esercitata con regolarità e stabilità, anche se non in via esclusiva (attività part time) e senza una rigorosa continuità (attività stagionali)

la fonte dei redditi d'impresa

- per le attività di cui all'art.2195 c.c.:
 - . è irrilevante l'organizzazione in forma di impresa, e cioè una “etero-organizzazione” dell'attività
- per le prestazioni di servizi non comprese nell'art.2195 (attività artistiche e professionali a contenuto intellettuale):
 - . è rilevante l'organizzazione in forma di impresa (l'artista o professionista si trasforma da prestatore di servizi in combinatore dei fattori di produzione)

la fonte dei redditi d'impresa e le categorie soggettive

- le norme sulla fonte dei redditi d'impresa sono:
 - . irrilevanti per le società a “forma commerciale”;
 - . rilevanti per le persone fisiche, perché servono a qualificare l'attività;
 - . rilevanti per gli enti diversi dalle società e le società di fatto, perché servono a qualificare il soggetto ed eventualmente l'attività

la fonte dei redditi d'impresa e le categorie soggettive

- per gli enti non commerciali:
 - per tutti, non sono commerciali le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art.2195 rese in conformità alle finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (art.143, c.1);
 - per gli enti di tipo associativo, non sono commerciali le attività svolte a beneficio degli associati a meno che non vi sia il versamento di corrispettivi specifici, anche sotto forma di maggiori quote (art.148);

la fonte dei redditi d'impresa e le categorie soggettive

- per gli enti di tipo associativo a carattere politico, sindacale e di categoria, religioso, sportivo dilettantistico, assistenziale, culturale, ecc.: non sono commerciali le attività svolte (anche verso corrispettivi specifici) a beneficio degli associati, purché effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali (ma deroghe al c.4, e controderoghe ai c.5-6-7)

la fonte dei redditi d'impresa e le categorie soggettive

- per i non residenti: i redditi d'impresa si considerano prodotti nel territorio dello Stato se derivano da attività esercitate nel territorio stesso mediante stabili organizzazioni (art.23, c.1, lett.e)
- la stabile organizzazione è una sede fissa d'affari mediante la quale un'impresa non residente esercita in tutto o in parte la propria attività nel territorio dello Stato, come: sede di direzione, succursale, ufficio, officina, laboratorio, miniera o giacimento petrolifero, cantiere di costruzione o di montaggio (se di durata superiore a tre mesi) (art.162, c.1-2-3)

la fonte dei redditi d'impresa e le categorie soggettive

- costituisce stabile organizzazione anche il soggetto che abitualmente esercita nel territorio dello Stato il potere di concludere contratti a nome di un'impresa non residente, a meno che non goda di uno status indipendente e agisca nell'ambito dell'ordinaria attività (art.162, c.6-7)
- non costituisce, di per sé, stabile organizzazione la società residente controllata da un'impresa non residente (art.162, c.9)

determinazione del reddito d'impresa

- regime ordinario:
 - il reddito d'impresa si determina 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 delle norme tributarie;
 - per le società che adottano i principi contabili internazionali si applicano, anche in deroga alle norme tributarie, i criteri di qualificazione, di imputazione temporale e di classificazione in bilancio previsti dai predetti principi (art.83)

determinazione del reddito d'impresa

- le variazioni in aumento al risultato del conto economico derivano da:
 - . norme tributarie che obbligano ad includere tra i componenti positivi proventi in tutto o in parte non imputati al conto economico;
 - . norme tributarie che obbligano ad escludere dai componenti negativi - perché in tutto o in parte indeducibili, o perché in tutto o in parte deducibili in esercizi successivi - oneri imputati al conto economico.

determinazione del reddito d'impresa

- le variazioni in diminuzione al risultato del conto economico derivano da:
 - norme tributarie che obbligano o consentono di escludere dai componenti positivi proventi imputati al conto economico;
 - norme tributarie che obbligano o consentono di includere tra i componenti negativi oneri non imputati al conto economico, perché non imputabili o perché imputati in precedenti esercizi

determinazione del reddito d'impresa

- regime speciale per le imprese minori:
 - . il reddito d'impresa si determina sommando algebricamente, secondo determinate modalità, componenti positivi e componenti negativi (art.66)

determinazione del reddito d'impresa

- sono minori le imprese in regime di contabilità semplificata (art.18, dpr 600/1973), ossia quelle con ricavi non superiori
 - . a euro 400.000, se hanno per oggetto prestazioni di servizi;
 - . a euro 700.000, se hanno per oggetto altre attività;
 - . e che non abbiano optato per la contabilità ordinaria.

la previa imputazione a conto economico dei componenti negativi

- i componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza (art.109, c.4)
- si considerano imputati al conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali (art.109, c.4)

la previa imputazione a conto economico dei componenti negativi

- i componenti negativi non imputati al conto economico dell'esercizio di competenza sono deducibili:
 - se imputati a quello di un esercizio precedente, quando la loro deduzione è stata rinviata in conformità ad una delle norme tributarie che consentono o obbligano il rinvio di determinati oneri

la previa imputazione a conto economico dei componenti negativi

- se per loro natura non sono imputabili al conto economico, quando la loro deduzione è prevista dalle norme tributarie (deve trattarsi di oneri che, pur non essendo imputabili al conto economico, riducono la capacità contributiva del soggetto oppure realizzano interessi extrafiscali)

la previa imputazione a conto economico dei componenti negativi

- . se si riferiscono a ricavi che, pur non essendo stati imputati al conto economico, concorrono a formare il reddito, quando risultano da elementi certi e precisi

l'inerenza dei componenti negativi

- nella determinazione del reddito occorre considerare le spese che direttamente o indirettamente riguardano la sua produzione, e non quelle che ne rappresentano la disposizione
- sono “inerenti all'attività imprenditoriale” le spese dipendenti dall'attività imprenditoriale e quelle sostenute nell'interesse dell'attività medesima

l'inerenza dei componenti negativi

- i componenti negativi “inerenti all’attività imprenditoriale” si suddividono in:
 - componenti negativi ricollegabili ad attività o beni generatori di proventi computabili nel reddito d’impresa, i quali sono deducibili;
 - componenti negativi ricollegabili ad attività o beni generatori di proventi non computabili nel reddito d’impresa, i quali non sono deducibili;

l'inerenza dei componenti negativi

- componenti negativi ricollegabili indistintamente ad attività o beni generatori di proventi computabili nel reddito d'impresa e ad attività o beni generatori di proventi non computabili nel reddito, i quali sono deducibili nella parte riferibile ai primi, determinata in base al rapporto tra l'ammontare dei medesimi e l'ammontare complessivo dei proventi conseguiti dall'impresa

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- criterio di “cassa”: imputazione con riferimento al momento dell'incasso o del pagamento
- criterio di “competenza economica”: imputazione con riferimento al momento in cui sorge il credito o il debito

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- correlazione costi-ricavi: i componenti negativi vanno imputati al periodo o ai periodi (se hanno utilità pluriennale) in cui i fattori della produzione acquisiti per il loro tramite concorrono alla produzione dei componenti positivi

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- art.109, c.1, parte prima: i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi per i quali non è disposto diversamente concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza
- dispongono diversamente, ad esempio:
 - art.88, c.3, lett.b), per i contributi e le liberalità costituenti sopravvenienze attive;
 - art.89, c.2, per i dividendi;
 - art.95, c.5, per i compensi agli amministratori;
 - art.99, c.1, per gli oneri fiscali;
 - art.99, c.3, per gli oneri contributivi.

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- nelle cessioni di beni mobili i corrispettivi si considerano conseguiti e le spese si considerano sostenute:
 - alla data della consegna (come passaggio del possesso, ossia del potere di fatto sul bene),
 - o a quella della spedizione (come mezzo per realizzare la consegna),
 - ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- nelle cessioni di beni immobili (e aziende) i corrispettivi si considerano conseguiti e le spese si considerano sostenute:
 - . alla data della stipulazione dell'atto cui si ricollega il passaggio del diritto reale
 - . ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- nelle prestazioni di servizi i corrispettivi si considerano conseguiti e le spese si considerano sostenute:
 - . alla data di “ultimazione” dei servizi
- ma nei contratti da cui derivano corrispettivi periodici (locazione, mutuo, assicurazione) i corrispettivi si considerano conseguiti e le spese si considerano sostenute:
 - . alla data della “maturazione” (riferimento all'art.820 c.c. per il quale i frutti civili si acquistano giorno per giorno, in ragione della durata del diritto)

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- art.109, c.1, parte seconda: 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 formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano queste condizioni

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- certezza della esistenza: presenza di un vincolo giuridico, da cui deriva un credito o un debito, avente origine in un contratto, in un fatto illecito, in un atto della Pubblica Autorità, ovvero direttamente nella legge
- obiettiva determinabilità: presenza dei dati necessari ad identificare l'ammontare dei componenti di reddito (non rilevano i componenti quantificati sulla base di congetture o calcoli probabilistici, a meno che non diano luogo ad accantonamenti a fondi rischi ed oneri stimati fiscalmente riconosciuti)

l'imputazione temporale dei componenti di reddito

- per le società che applicano i principi contabili internazionali valgono i criteri di imputazione temporale (rilevazione) previsti da questi ultimi
- restano valide le norme tributarie che fanno riferimento al criterio di cassa

i beni relativi all'impresa

- per le società di persone “commerciali”, le società di capitali e gli enti commerciali sono qualificabili come beni “relativi all'impresa” (art.65, c.2):
 - . tutti i beni appartenenti alle stesse

i beni relativi all'impresa

- per le persone fisiche e gli enti non commerciali sono qualificabili come beni “relativi all'impresa” (art.65, c.1):
 - . in base ad un criterio “sostanziale”, i beni merce, i beni strumentali e i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa;
 - . in base ad un criterio “formale” (unico rilevante per gli immobili), i beni che nell'inventario (art.2217 c.c.) sono inclusi tra le attività relative all'impresa

i beni relativi all'impresa

- sono beni-merce (in senso stretto) quelli di cui all'art.85, c.1, lett.a) e b), e cioè:
 - . i beni alla cui produzione o vendita è diretta l'attività caratteristica dell'impresa;
 - . le materie prime, i semilavorati e i beni mobili, diversi da quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (materiali di consumo)

i beni relativi all'impresa

- sono altresì beni-merce, se non costituenti immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni-merce in senso stretto, quelli di cui all'art.85, c.1, lett.c), d) ed e), e cioè:
 - . le partecipazioni in società di capitali e in enti commerciali (anche se non rappresentate da titoli);
 - . gli strumenti finanziari assimilati alle azioni;
 - . le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa

i beni relativi all'impresa

- sono strumentali:
 - . i beni destinati ad essere impiegati nel ciclo produttivo in maniera durevole
- per gli immobili:
 - . strumentalità per destinazione;
 - . strumentalità per natura, dipendente dalle caratteristiche oggettive del bene (art.43, c.2)

i beni relativi all'impresa

- i beni-merce concorrono alla formazione del reddito con il metodo “costi-ricavi-rimanenze”
- tutti gli altri beni, strumentali e non (beni meramente patrimoniali), concorrono alla formazione del reddito con il metodo “patrimoniale”

il costo dei beni relativi all'impresa

- nucleo centrale:
 - per i beni provenienti dall'esterno: valore del corrispettivo
 - per i beni autoprodotti: costi direttamente imputabili alla loro fabbricazione
 - per i beni provenienti dalla sfera privata dell'imprenditore: per alcuni valore del corrispettivo, per altri valore normale al momento della destinazione all'impresa