

# I (principali) componenti del reddito d'impresa

Università Carlo Cattaneo - Liuc

anno accademico 2016/2017

corso di diritto tributario

prof. Giuseppe Zizzo

lezione 7

# oggetto della lezione

- i ricavi
- le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali
- le perdite di beni
- le sopravvenienze attive e passive
- i dividendi
- gli interessi passivi
- l'ammortamento dei beni materiali strumentali
- l'ammortamento dei beni immateriali

# oggetto della lezione

- le spese pluriennali
- gli accantonamenti a fondi
- la valutazione dei beni-merce
- la valutazione delle opere di durata ultrannuale
- la valutazione dei titoli

# i ricavi

- costituiscono ricavi (art.85):
  - . i corrispettivi delle cessioni di beni-merce e delle prestazioni di servizi rientranti nell'attività caratteristica dell'impresa (sostituiti dai valori normali del beni ceduti e dei servizi prestati nelle operazioni infragruppo internazionali);
  - . le indennità conseguite a titolo di risarcimento per la perdita o il danneggiamento di beni-merce
  - . il valore normale dei beni-merce destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

# le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali

- si riferiscono a tutti i beni diversi dai beni-merce, e concorrono a formare il reddito (art.86 e 101):
  - se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
  - se sono realizzate mediante risarcimento per la perdita o il danneggiamento dei beni;
  - se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (solo plusvalenze)

# le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali

- sono costituite:
  - in presenza di una contropartita patrimoniale (corrispettivo in denaro o in natura, indennità risarcitoria), dalla differenza tra il valore della contropartita (sostituito dal valore normale del bene ceduto nelle operazioni infragruppo internazionali) e il costo al netto degli ammortamenti effettuati;
  - in assenza di una contropartita patrimoniale, dalla differenza tra il valore normale del bene considerato e il costo al netto degli ammortamenti effettuati

# le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali

- per le plusvalenze realizzate in relazione a beni posseduti da almeno tre anni (art.86, c.4):
  - possibilità di rateazione in un massimo di cinque quote costanti (mediante il meccanismo delle variazioni al risultato del conto economico)

# le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali

- ai fini dell'ires: non concorrono a formare il reddito per il 95% del loro ammontare le plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie (c.d. participation exemption), a condizione che (art.87):
  - la partecipazione sia posseduta dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello del realizzo e sia sta iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio di iscrizione;
  - la società partecipata, da almeno tre anni, svolga un'effettiva attività commerciale e non risieda in un paradiso fiscale



# le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali

- ai fini dell'irpef: alle medesime condizioni, le plusvalenze realizzate su partecipazioni societarie non concorrono a formare il reddito nella misura del 50,28% (art.58,c.2)

# le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali

- le minusvalenze realizzate su partecipazioni societarie che godono della c.d. participation exemption:
  - . ai fini dell'ires, non sono deducibili;
  - . ai fini dell'irpef, sono deducibili nella misura del 49,72%

# le perdite di beni

- si ha perdita quando viene meno la titolarità di quel diritto sul bene che ne permetteva la qualificazione come bene relativo all'impresa, senza il suo trasferimento ad un altro soggetto
- le perdite sono deducibili, in misura pari al costo dei beni al netto degli ammortamenti effettuati, se risultano da elementi certi e precisi, ossia in presenza di circostanze capaci di indicare una elevata probabilità del loro avveramento, e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedura concorsuale o il credito è di modesta entità o prescritto o cancellato dal bilancio secondo i principi contabili (art.101, c.5)

# le perdite di beni

- le perdite su crediti:
  - possono derivare sia da inesigibilità sia da atti dispositivi (remissioni, transazioni, cessioni), nel qual caso sono imputate all'esercizio in cui è stato concluso l'atto dispositivo;
  - sono commisurate al valore nominale e deducibili per la parte eccedente le svalutazioni eseguite
- le svalutazioni dei crediti commerciali effettuate in bilancio sono ammesse in deduzione nella misura dello 0,5% del loro valore nominale o di acquisizione, e sino a concorrenza del 5% di tale valore (art.106, c.1)

# le sopravvenienze attive e passive

- sono sopravvenienze attive in senso proprio (art.88, c.1):
  - . ricavi e proventi conseguiti a fronte di spese, perdite o oneri dedotti o di passività iscritte in precedenti esercizi;
  - . ricavi e proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
  - . sopravvenuta insussistenza di spese, perdite o oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi

# le sopravvenienze attive e passive

- sono sopravvenienze passive (art.101, c.4):
  - . mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi;
  - . sostenimento di spese, perdite o oneri a fronte dei predetti ricavi o altri proventi;
  - . sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi

# le sopravvenienze attive e passive

- le sopravvenienze attive in senso proprio e le sopravvenienze passive si caratterizzano per:
  - presenza di un evento sopravvenuto che genera una variazione negli effetti di una operazione contabilizzata in un esercizio precedente;
  - riferibilità della variazione ad un componente che ha partecipato alla formazione del reddito in un esercizio precedente (ma caso della eliminazione di elementi patrimoniali)

# le sopravvenienze attive e passive

- sopravvenienze attive per assimilazione (art.88, c.3):
  - risarcimenti per danni diversi da quelli indicati in tema di ricavi e plusvalenze patrimoniali;
  - proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità diversi da quelli indicati in tema di ricavi



# le sopravvenienze attive e passive

- sono ricavi (e sono imputati per competenza):
  - . i contributi in conto esercizio, ossia quelle erogazioni finalizzate a fornire all'impresa un sostegno economico di tipo ordinario;
- sono sopravvenienze attive (e sono imputati per cassa, con possibilità di rateazione in un massimo di cinque quote costanti):
  - . i contributi in conto capitale, ossia quelle erogazioni vincolate ad una precisa, e circoscritta nel tempo, situazione, e preordinate ad imprimere una modifica nella struttura dell'impresa
- non concorrono a formare il reddito, ma riducono il costo del bene
  - . i contributi ricevuti per l'acquisto di beni ammortizzabili

# le sopravvenienze attive e passive

- non costituiscono sopravvenienze attive i versamenti eseguiti dai soci a fondo perduto o in conto capitale, nonché le rinunce ai crediti effettuate dai soci (art.88, c.4, per la parte che non eccede il valore fiscale dei crediti stessi) e i sopraprezzi azionari (art.91, lett.d)

# i dividendi

- gli utili derivanti dalla partecipazione in società soggette ad ires e in enti commerciali sono imputati per cassa e:
  - . ai fini dell'ires, sono esclusi dal concorso alla formazione del reddito per il 95% del loro ammontare, a meno che la società erogante non risieda in un paradiso fiscale (art.89,c.2)
  - . ai fini dell'irpef, sono esclusi dal concorso alla formazione del reddito per il 50,28% del loro ammontare, a meno che la società erogante non risieda in un paradiso fiscale (art.59,c.1)

# gli interessi passivi

- ai fini dell'ires la deduzione degli interessi passivi, al netto di quelli attivi, è ammessa nel limite del 30% del risultato operativo lordo (rol) della gestione caratteristica (art.96)
- gli interessi passivi indeducibili possono essere dedotti nella determinazione dell'imponibile degli esercizi successivi, se e nei limiti in cui in tali esercizi gli interessi passivi, al netto di quelli attivi, siano inferiori al 30% del rol
- è possibile riportare in avanti anche le quote del rol non utilizzate

# gli interessi passivi

- ai fini dell'irpef la deduzione degli interessi passivi inerenti all'esercizio d'impresa è ammessa per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei proventi e ricavi che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i proventi e ricavi (art.61), in quanto i finanziamenti che li producono si considerano afferenti in maniera indifferenziata a tutte le attività dell'impresa

# l'ammortamento dei beni materiali strumentali

- le quote di ammortamento stanziare in bilancio sono ammesse in deduzione, a partire dall'esercizio di entrata in funzione dei beni, in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti in apposito d.m. tenendo conto del normale periodo di deperimento e consumo dei beni nei vari settori produttivi, ridotti alla metà per il primo esercizio (art.102, c.2):
- beni di costo inferiore ad euro 516,46: deduzione immediata (art.102, c.5)

# l'ammortamento dei beni immateriali

- brevetti, diritti all'utilizzo di opere dell'ingegno, ecc.: le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo (art.103, c.1)
- marchi e avviamento: le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo (art.103, c.1 e 3)
- diritti di concessione e altri diritti iscritti all'attivo: le quote di ammortamento sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (art.103, c.2)

# le spese pluriennali

- spese ad utilità pluriennale che non hanno come contropartita l'ingresso nel patrimonio dell'impresa di un bene materiale o immateriale:
  - sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art.108, c.1);



# le spese pluriennali

- spese di rappresentanza: sono deducibili se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con d.m., anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica e dell'attività internazionale dell'impresa (art.108, c.2).

# gli accantonamenti a fondi

- principio di tipicità: sono deducibili solo gli accantonamenti nominati dalle norme tributarie (art.107, c.4), come:
  - . accantonamenti ai fondi di quiescenza e previdenza del personale dipendente (art.105);
  - . altri accantonamenti (artt.99, c.2, 106, c.3)

# la valutazione dei beni-merce

- le variazioni delle rimanenze finali dei beni-merce concorrono a formare il reddito dell'esercizio (art.92):
  - in qualità di componenti positive, se in aumento;
  - in qualità di componenti negative, se in diminuzione

# la valutazione dei beni-merce

- la valutazione delle rimanenze effettuata in bilancio rileva anche in ambito tributario se è stato adottato uno dei seguenti criteri:
  - costo specifico;
  - media ponderata;
  - fifo;
  - lifo
- se è stato adottato un criterio diverso, la valutazione effettuata in bilancio rileva in ambito tributario nei limiti in cui non conduca ad un valore inferiore al “valore minimo” fiscalmente ammesso

# la valutazione dei beni-merce

- il predetto “valore minimo” si calcola:
  - in via generale, col criterio del lifo a scatti di cui all’art.92, c.2-3, applicato a categorie omogenee per natura e per valore di beni;
  - nel caso in cui il valore determinato con questo criterio, o con uno degli altri ammessi, sia superiore al valore normale medio dei beni nell’ultimo mese dell’esercizio, moltiplicando l’intera quantità dei beni per il valore normale (art.92, c.5)

# la valutazione delle opere di durata ultrannuale

- le variazioni delle rimanenze finali dei prodotti in corso di lavorazione e dei servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio concorrono a formare il reddito dell'esercizio
- in qualità di componenti positive, se in aumento;
- in qualità di componenti negative, se in diminuzione

# la valutazione delle opere di durata ultrannuale

- i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio (art.92, c.6)
- le opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale si valutano invece sulla base dei corrispettivi pattuiti (art.93, c.1)

# la valutazione delle opere di durata ultrannuale

- le opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale si caratterizzano:
  - per la dipendenza da un contratto che ne stabilisce il compimento come oggetto unitario;
  - per la durata ultrannuale dell'attività dedotta nel contratto
- i corrispettivi liquidati in via definitiva per singole partite dell'opera devono essere inseriti tra i ricavi (art.93, c.4)



# la valutazione dei titoli

- i titoli non costituenti immobilizzazioni finanziarie sono valutati sulla base delle stesse regole previste per la valutazione dei beni-merce (art.94, c.1)
- ai fini della determinazione del loro “valore minimo” con il criterio del lifo a scatti le categorie omogenee si formano tenendo conto del soggetto emittente e delle caratteristiche, non del valore

# la valutazione dei titoli

- la svalutazione secondo il valore normale di cui all'art.92, c.4 è consentita soltanto per le obbligazioni e i titoli assimilati, considerando:
  - per i titoli negoziati in mercati regolamentati della media dei prezzi dell'ultimo giorno ovvero dell'ultimo mese;
  - per i titoli non negoziati comparativamente a titoli negoziati di analoghe caratteristiche e, in mancanza, sulla base di altri elementi obiettivi

# la valutazione dei titoli

- nella valutazione delle partecipazioni sociali:
  - . se sono distribuite riserve di capitali, il costo della partecipazione si riduce (art.47, c.5);
  - . se il capitale è aumentato gratuitamente, le azioni ricevute gratuitamente si aggiungono a quelle già possedute, e il valore unitario si determina dividendo il valore delle seconde per il numero complessivo (art.94, c.5);
  - . se sono effettuati versamenti a fondo perduto, in conto capitale o delle rinunce a crediti: il costo della partecipazione aumenta (art.94, c.6)