

I (principali) componenti del reddito d'impresa

Università Carlo Cattaneo - Liuc
anno accademico 2017/2018
corso di diritto tributario
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% (41,86% dal 2018) (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% (58,14% dal 2018)

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 41,86% 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, con alcuni limiti (art. 84, c. 3)

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 (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)