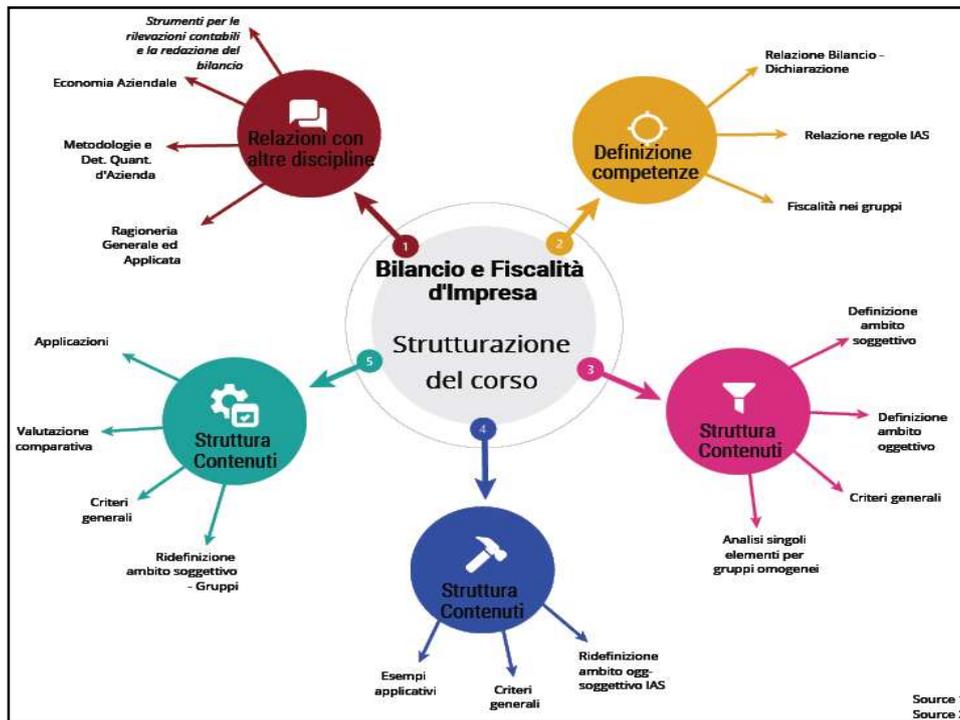


Corso di **Bilancio e Fiscalità d'Impresa**

Prof. D. Tuccillo

Obiettivo formativo

- Fornire le conoscenze di base relative alle problematiche di determinazione del reddito d'impresa dal punto di vista fiscale.
- Studiare il trattamento degli elementi del reddito d'impresa la cui normativa fiscale è differente dalla normativa civilistica
- Evidenziare le problematiche relative alla determinazione dell'imponibile fiscale per le imprese non sottoposte al regime civilistico



Redditi d'impresa – qual. **soggettiva**

- L'attribuzione di reddito di impresa può dipendere da:
 - dalle caratteristiche dell'attività svolta;
 - dalla qualificazione formale del soggetto.

Pertanto, producono sempre reddito di impresa le s.n.c., s.a.s. e le società di capitali.

Redditi d'impresa qual. **oggettiva**

Attività il cui svolgimento determina la produzione di reddito di impresa

Il reddito di impresa, in sintesi, deriva dall'esercizio di imprese commerciali, ossia (art. 2195 c.c.) dallo **svolgimento abituale**, anche se non esclusivo, **delle seguenti attività:**

- Industriale diretta alla produzione di beni e servizi;
- Intermediaria nella circolazione dei beni;
- Di trasporto;
- Bancaria e assicurativa;
- Di prestazioni di servizi, se organizzata in forma di impresa;
- Attività ausiliarie delle precedenti;
- Attività agricole che superano le soglie previste.

Redditi d'impresa

- Qualsiasi attività materiale, ma non intellettuale, svolta senza vincolo di subordinazione rientra nel reddito di impresa anche se attuata da una persona fisica. La medesima attività può qualificarsi come d'**impresa**, ovvero di **lavoro autonomo**.

Organizzazione vs **Attività personale**

- Le principali differenze con i redditi di lavoro autonomo sono:
 - gli autonomi sono tassati sui **solli compensi e non sulle plusvalenze**;
 - agli autonomi **si applica il regime della ritenuta d'acconto** (salvo regime forfettario e simili);
 - gli autonomi sono **tassati per cassa** e non per competenza

Imposta sul Reddito delle Società

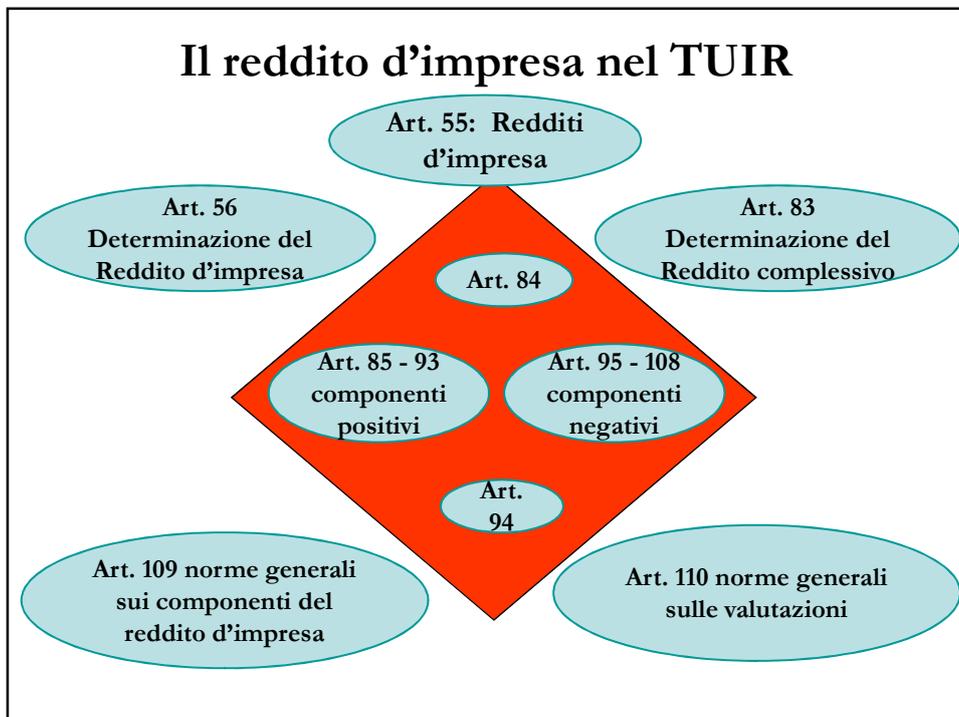
L'art.73, comma 1, del TUIR stabilisce che sono **soggetti passivi IRES**:

- a) le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee e le società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

In sintesi, sono soggetti passivi IRES tutti i soggetti (società di capitali, enti pubblici e privati di qualunque natura) produttori di reddito d'impresa diversi dalle persone fisiche e dalle società di persone, nonché gli enti di qualsiasi tipo non residenti nel territorio dello stato.

Imposta sul Reddito delle Società

Reddito d'impresa	
Qualif. Oggettiva	Qualif. Soggettiva
Persone Fisiche esercenti attività commerciali Enti pubblici e privati NON società esercenti attività commerciali	Società di persone (snc, sas)
Enti non residenti	Società di capitali



Art. 56 - Art. 109

Criteri generali per la determinazione del reddito imponibile

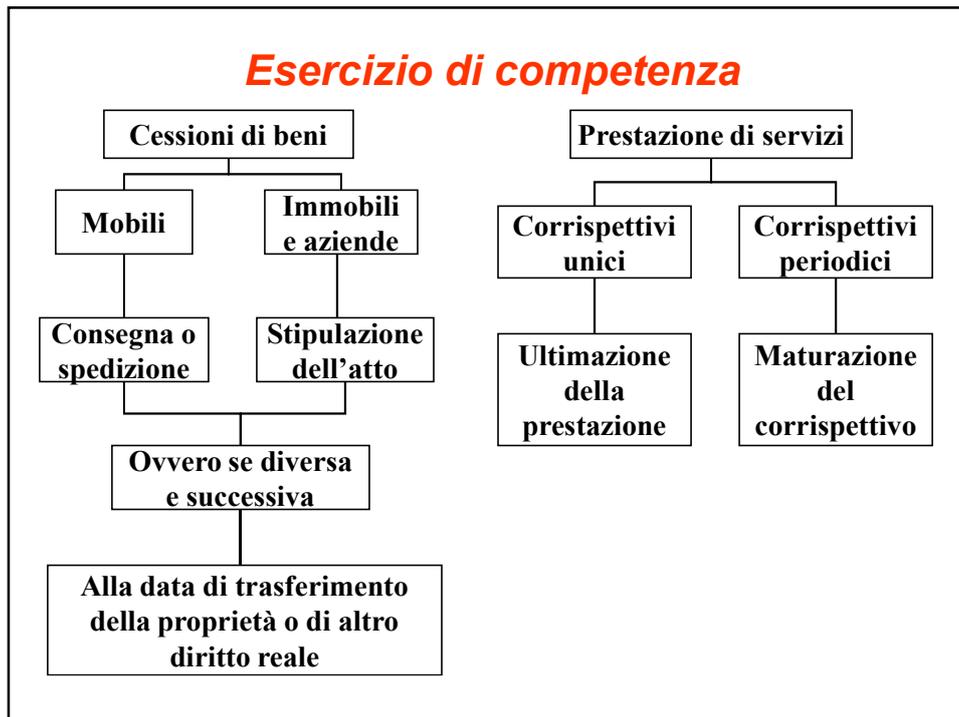
- | | | |
|--|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza ➤ Esistenza certa ➤ Inerenza ➤ Obiettiva
determinabilità | } | <p>oneri e proventi partecipano
alla determinazione del
reddito se (e nell'esercizio
in cui) sono rispettati tali
criteri</p> |
|--|---|---|

Esercizio di competenza

Ai fini della determinazione dell'esercizio di l'art. 109 prevede che:

- 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
- 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

Esercizio di competenza



Deroghe al principio di competenza

Alcuni componenti di reddito prevedono l'imputazione secondo il criterio di cassa



- *Compensi degli amministratori (se dip. entro il 12 gennaio dell'anno successivo)*
- *Dividendi da partecipazioni in spa, sapa, srl, soc. cooperative*
- *Interessi di mora*
- *Contributi in conto capitale e liberalità*

Principio di inerenza

La determinazione del reddito d'impresa deve tenere conto solo dei componenti negativi effettivamente sostenuti **per produrre il reddito stesso**.

La deduzione è quindi limitata alle spese strettamente **relative** all'attività d'impresa, con alcune presunzioni di *non inerenza* stabilite dal legislatore

Alcuni esempi di presunzione di non inerenza

- Art. 108 - Deducibilità limitata delle spese di rappresentanza
- Art. 164 - Deducibilità limitata dei costi dei veicoli (20% auto aziendali - 80% agenti e rappresentanti)
- Art. 102 - Deducibilità limitata dei costi connessi all'acquisto ed all'utilizzo di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione (80%)

Criteri generali per la determinazione del reddito imponibile

Componenti positivi

I ricavi e i proventi di *ogni genere* e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non imputati al conto economico

Componenti negativi

Le spese e gli altri componenti negativi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultino imputati al conto economico
Salvo i casi in cui è consentito operare rinvii nell'imputazione

LE INTERRELAZIONI ESISTENTI
TRA BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA:
LE SOLUZIONI POSSIBILI

Le soluzioni possibili:

- 1) determinazione del reddito imponibile sulla base di regole specificamente ed esclusivamente previste ai fini fiscali, prescindendo totalmente dal risultato di bilancio;
- 2) determinazione del reddito imponibile sulla base del risultato di bilancio, senza apportare a tale ultimo elemento alcuna variazione;
- 3) determinazione del reddito imponibile sulla base del risultato di bilancio, apportando a tale ultimo elemento variazioni derivanti dall'applicazione di criteri prettamente fiscali.

LE INTERRELAZIONI ESISTENTI
TRA BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA:
LE SOLUZIONI POSSIBILI

La soluzione *sub 1)* postula una totale indipendenza del risultato fiscale rispetto a quello civilistico e viceversa.

La soluzione *sub 2)* postula una perfetta identità tra i due valori, assumendo a presupposto impositivo il risultato di bilancio sic et simpliciter.

La soluzione *sub 3)* si presenta come intermedia tra le due precedenti. Tale impostazione, che dà luogo ad un evidente collegamento tra i due elementi, affermando la (tendenziale) dipendenza del risultato fiscale da quello civilistico (cosiddetto "principio di derivazione"), costituisce la scelta storicamente operata dal legislatore tributario italiano, risalente alla riforma tributaria del 1971-1973 ed è tuttora codificata nell'art. 83 del Tuir.

ART. 83

Del risultato
fiscale rispetto a
quello civilistico

Rapporto di dipendenza

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.

La prassi ha affermato il principio della **dipendenza-rovesciata**.

Perché, nella prassi, sono le norme tributarie ad influenzare la compilazione del bilancio civilistico

Art. 83 - Determinazione della base imponibile IRES

La quantificazione dell'onere fiscale *da versare* nell'esercizio avviene applicando l'aliquota vigente al c.d. "**reddito imponibile**", ottenuto rettificando il reddito determinato secondo le disposizioni civilistiche, in aumento o in diminuzione secondo quanto previsto dalle norme del DPR 344/03 (nuovo **TUIR**)



Art. 83 - La determinazione del reddito complessivo

Le tipologie di variazioni fiscali

Variazioni +	Variazioni +	Variazioni -	Variazioni -
<i>Incremento di valore di un componente positivo di reddito iscritto nel Conto Economico civilistico</i>	<i>Eliminazione o riduzione di valore di un componente negativo di reddito iscritto nel Conto Economico civilistico</i>	<i>Eliminazione o riduzione di valore di un componente positivo di reddito iscritto nel Conto Economico civilistico</i>	<i>Possibilità di dedurre costi non iscritti o iscritti in misura inferiore a quella fiscalmente deducibile</i>



Art. 85 - Ricavi

Sono considerati ricavi

i corrispettivi delle cessioni di beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa

i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione

le cessioni di azioni e partecipazioni (anche non azionarie) al capitale di soggetti passivi Ires, e di obbligazioni, titoli di serie o di massa

che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie

Art. 85 - Ricavi

Sono considerati ricavi

le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni la cui cessione darebbe origine a ricavi

i contributi spettanti in base a contratto, sia in denaro, sia in natura (valore normale) e quelli spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge

il valore normale dei beni destinati ad autoconsumo, a finalità estranee all'esercizio d'impresa o assegnati ai soci

Art. 86 – Plusvalenze patrimoniali

si ha una *plusvalenza patrimoniale* quando per uno o più beni relativi all'impresa, non destinati a produrre ricavi, si origina un maggior valore rispetto al costo non ammortizzato in seguito a:



cessione a titolo oneroso



risarcimento anche in forma assicurativa



destinazione estranea all'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore e assegnazione ai soci

Non si considera plusvalenza realizzata la semplice iscrizione in bilancio di un maggior valore (c.d. *plusvalenze iscritte*)

Art. 86 – Plusvalenze patrimoniali

si considerano beni che producono *plusvalenze patrimoniali*



Immobilizzazioni materiali



Immobilizzazioni immateriali

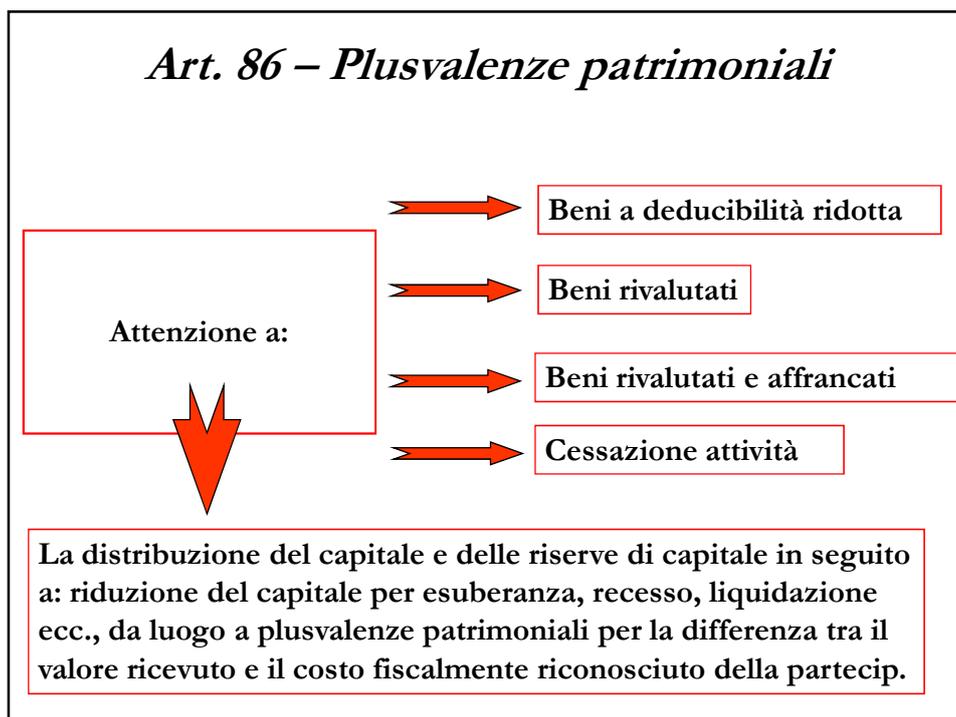


Cessione d'azienda o di ramo



Immobilizzazioni finanziarie

Art. 86 – Plusvalenze patrimoniali



Art. 86 – Plusvalenze patrimoniali

In caso di cessione a titolo oneroso di **beni strumentali**, la differenza positiva o negativa tra il prezzo di vendita e il valore contabile costituisce, rispettivamente, plusvalenza imponibile o minusvalenza deducibile.

Per le plusvalenze l'art. 86 del TUIR prevede un'agevolazione nel caso in cui il bene sia stato posseduto per **almeno tre esercizi**; in tal caso la plusvalenza è imputabile per intero nell'esercizio ovvero nello stesso e negli esercizi successivi ma non oltre il quarto

Esempio

In data 1/09/X Beta cede un macchinario ammortizzato per intero realizzando € 10.000. *Ipotesi 1: il bene era stato acquistato in data 1/09/X-2*

Ipotesi 2: il bene era stato acquistato in data 1/09/X-3

Esercizio	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Imputaz. plusvalenza al reddito fiscale - ipotesi 1	10.000				
Imputaz. plusvalenza al reddito fiscale - ipotesi 2	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000

Art. 87 – Plusvalenze esenti

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile il 95% delle *plusvalenze realizzate* se relative a:

- **Azioni o quote di partecipazione** in società ed enti di cui all'art. 5 (*società di persone ed enti equiparati*) escluse le *società semplici* e le società di fatto non esercenti attività commerciale
- **Azioni o quote di partecipazione** in soggetti passivi IReS
- Strumenti finanziari **assimilati alle azioni** (es. azioni correlate)
- Contratti di **Associazione in partecipazione** con apporto di capitale o con apporto misto

SE SUSSISTONO I REQUISITI RICHIESTI

Art. 87 – Plusvalenze esenti

Requisiti per l'esenzione *

- 1) Possesso ininterrotto delle partecipazioni per almeno 12 mesi precedenti la cessione
 - In caso di acquisti in più fasi, si considerano ceduti per primi i titoli acquistati per ultimi (LIFO)
- 2) Classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie fin dal primo bilancio chiuso durante periodo di possesso
 - Se nel primo bilancio i titoli sono stati iscritti nell'attivo circolante, il fisco considera prevalente l'intento speculativo, anche in caso di successiva riclassificazione tra le immobilizzazioni

* In mancanza di detti requisiti si applica l'art. 86 (3 bilanci Imm.)

Art. 87 – Plusvalenze esenti

Requisiti per l'esenzione *

- 3) Residenza fiscale, da almeno tre esercizi, delle società partecipate in un Stato individuato con decreto ministeriale come paese cooperante dal punto di vista fiscale (c.d. *white list*)
 - Ovvero dimostrazione (attraverso apposito interpello) che la partecipazione non ha l'effetto di localizzare redditi in paesi diversi da quelli cooperanti
- 4) Esercizio, da parte della società partecipata, di un'impresa commerciale ai sensi dell'art. 55 da almeno tre esercizi (escluso quotate)
 - L'art. 55 richiama l'art. 2195 c.c., aggiungendo lo sfruttamento di cave, miniere, saline, laghi; la prestazione di servizi anche diversi da quelli indicati all'art. 2195; lo svolgimento di attività agricole oltre i limiti previsti all'art. 32

* In mancanza di detti requisiti si applica l'art. 86 (3 bilanci Imm.)

Art. 87 - Plusvalenze esenti

Esempio

Conto Economico 2017

A) VALORE DELLA PRODUZIONE	500.000
B) COSTI DELLA PRODUZIONE	300.000
<i>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A - B)</i>	<i>200.000</i>
C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI	(7.600)
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE	(2.400)
20) Proventi:	
Plusvalenza da partecipazioni (PEX)	20.000
<i>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A - B +/- C +/- D +/- E)</i>	<i>210.000</i>

Art. 87 - Plusvalenze esenti

Esempio

Unico SC 2020

Variazioni in aumento

.....

Variazioni in diminuzione

RF 46	PUSVALENZA PEX	19.000	(Permanente)
-------	----------------	--------	--------------

“Super ammortamento” e “Iper ammortamento”

La legge di Stabilità per il 2016 ha introdotto il super-ammortamento per gli investimenti in beni materiali nuovi acquistati tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016. Con la Legge di Bilancio 2017 tale misura è stata prorogata per gli acquisti i cui ordinativi sono effettuati entro il 31.12.2017.

L'agevolazione consiste nella possibilità di **incrementare del 40%** il costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali nel calcolo delle **quote di ammortamento**. Il beneficio interessa anche i beni strumentali acquisiti in **leasing**. Per investimenti in beni ad alta tecnologia effettuati nel 2017 è previsto l'**iperammortamento al 150%**.

Sono **esclusi dal beneficio**, tuttavia, gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento **inferiori al 6,5%**, **gli investimenti in fabbricati** e alcune categorie di beni specificamente individuate **dall'all. 3 della legge di Stabilità per il 2016**.

La maggiorazione del 40%, inoltre, è finalizzata alla determinazione di maggiori quote di ammortamento ai fini IRPEF e IRES, senza **alcuna influenza sul calcolo di eventuali plusvalenze/minusvalenze**. Tali plusvalenze dovranno essere, quindi, calcolate, ai sensi dell'art. 86, comma 2, TUIR, come differenza tra corrispettivo e costo non ammortizzato, quest'ultimo determinato senza tener conto della maggiorazione del 40% derivante dai super-ammortamenti.

“Super ammortamento” e “Iper ammortamento” 2018

Con la Legge di Bilancio 2018 tale misura è stata prorogata per gli acquisti i cui ordinativi sono effettuati entro il 31.12.2018 ma per il superammortamento nella misura del 130% e per l'iperammortamento nella misura del 140%.

La legge di Bilancio 2019 ha stabilito la possibilità di beneficiare di iperammortamenti per gli acquisti effettuati sino al 31 dicembre 2019, e per gli investimenti completati sino al 31 dicembre 2020 (ordine già effettuato e acconto pari almeno al 20% versato entro il 31.12.2019).

L'agevolazione, però, è ridotta al crescere dell'investimento.

In particolare:

per gli investimenti sino a 2,5 milioni di euro la **maggiorazione del costo di acquisto è pari al 170%**;

per gli investimenti compresi tra 2,5 10 milioni è pari al **100%**;

per gli investimenti tra 10 e 20 milioni e pari al **50%**.

Per la parte d'investimento sopra i 20 milioni di euro, non si applica la maggiorazione.

Per gli acquisti 2020 il superammortamento è stato trasformato in credito d'imposta.

Acquisto immobilizzazioni – Esempio **super ammortamento**

La società Beta acquista un bene strumentale nel corso del 2016, al costo di € 100.000. Il coefficiente di ammortamento ordinario è del 20%.

Esercizio	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale
Quota ordinaria deducibile	10.000	20.000	20.000	20.000	20.000	10.000	100.000
Super Ammortamento (costo fiscale 140%)	14.000	28.000	28.000	28.000	28.000	14.000	140.000
Residuo ammortizzabile	90.000	70.000	50.000	30.000	10.000	0	

Variazioni

Esercizio	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Variazioni in aumento	//	//	//	//	//	//
Variazioni in diminuzione	4.000	8.000	8.000	8.000	8.000	4.000



Imposta Regionale sulle Attività Produttive - IRAP

L'IRAP è stata introdotta nel 1997, dando seguito a moltissime polemiche, in quanto si presenta come un'imposta del tutto atipica sia per quanto riguarda i soggetti passivi che, in particolare, per le modalità di determinazione della base imponibile

Presupposto dell'imposta

L'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (ancorché non abbia scopo di lucro).

Soggetti passivi

Coloro che svolgono attività con le caratteristiche indicate: imprese, sia individuali che societarie, enti commerciali, associazioni, enti pubblici.

Oggetto dell'imposta

E' il *valore della produzione netta* derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione destinato a remunerare i fattori della produzione (**capitale di rischio, capitale di prestito e lavoro**)

Aliquota

L'aliquota generale è fissata al 4,25 (**3,90**)%. Le singole Regioni possono poi stabilire esclusioni, riduzioni o maggiorazioni d'imposta per singoli settori di attività o tipologie d'impresa.

IRAP – determinazione imponibile

La base imponibile IRAP viene calcolata, come l'IRES, a partire dall'utile risultante in bilancio, ed apportando a questo una serie di variazioni.

Si effettuano le stesse variazioni previste per il calcolo della base imponibile IRES, e poi si escludono i componenti che non rilevano ai fini del calcolo della base imponibile IRAP

Base
imponibil
e IRAP
-/+

→

Differenza
A - B

Variazioni
regole TUIR
-/+
Marchio
Avviamento

Componenti
esclusi
-/+

Deduzioni
Agevolazioni

Problemi relativi all'IRAP:

- La qualificazione di imposta (costo?)
- L'incidenza sul costo del lavoro



Le novità della L. Finanziaria n. 244/2008 – art. 1 c. 58, l. a)

La modifica operata dalla L.F. 2008 all'art. 83 del TUIR

Il nuovo testo prevede:

“per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ... valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili”

Si tratta di una importante modifica di sistema, ovvero il riconoscimento ai fini fiscali, anche in deroga alle disposizioni del TUIR dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, previste dagli IAS

41

Conseguenze applicative – Marchi e Avviamento

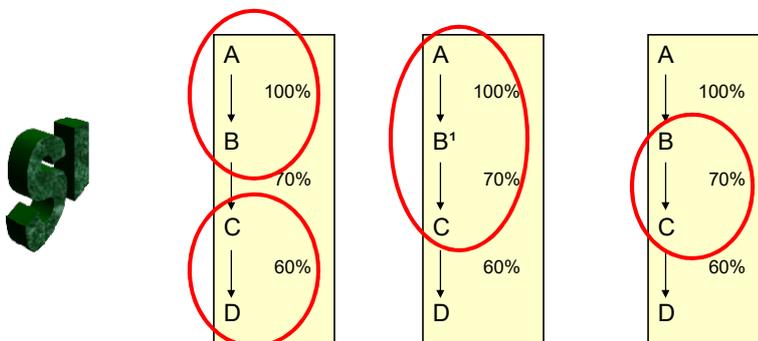
- Mantenimento della deducibilità extra contabile per
 - **avviamento e marchi**
- e per tutti gli altri beni immateriali a vita utile indefinita
- Al fine di non penalizzare i soggetti IAS soprattutto nelle riorganizzazioni aziendali, laddove tipicamente vengono iscritti tali valori, non rilevanti fiscalmente ma con la possibilità di affrancamento con il pagamento della imposta sostitutiva.
- In questo caso, in assenza di ammortamenti:
- - è possibile dedurre extracontabilmente l'ammortamento entro il limite di 1/18 (D- in dichiarazione)
- - l'eventuale svalutazione da impairment test è deducibile sempre nel limite di 1/18 (nessuna variazione se entro il limite)

42



CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

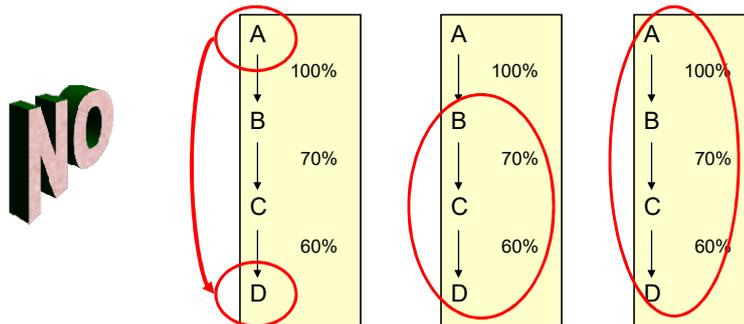
Controllante Effetto demoltiplicativo



1. Se non residente si esclude ma si può consolidare A + C

CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

Controllante Effetto demoltiplicativo



45

DETERMINAZIONE REDDITO

L'esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata comporta la determinazione di un unico reddito imponibile per l'intero gruppo di imprese, pari alla somma algebrica dei singoli redditi imponibili di ciascuna società partecipante al consolidamento.

Gli imponibili sono considerati per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione posseduta dalla consolidante (c.d. "consolidamento integrale") (art. 118 co. 1 del TUIR).

Il reddito imponibile può essere diminuito per effetto della compensazione infragruppo dell'eccedenza degli interessi passivi indeducibili con ROL capienti (art. 96 del TUIR).



$$\begin{array}{c}
 \text{REDDITO IMPONIBILE GLOBALE DEL GRUPPO} \\
 = \\
 \text{Somatoria redditi imponibili singole società incluse nel consolidato} \\
 - \\
 \text{Eccedenza interessi passivi e ACE indeducibili}
 \end{array}$$

46

Il consolidato nazionale (art. 117-129) Vantaggi

- **Compensazione immediata tra perdite e imponibili**
- **Compensazioni tra quote ROL/Interessi passivi**
- **Deducibilità delle quote ACE eccedenti**

**Si tratta cioè di vantaggi di natura finanziaria,
non di veri e propri risparmi d'imposta**

47