

QUADRO DELLA NORMATIVA SUL REDDITO D'IMPRESA

1

- CLASSIFICAZIONE GENERALE - Come in ogni categoria reddituale anche per il reddito d'impresa il T.U. ha adottato la medesima tecnica legislativa per cui le relative norme si scompongono in due gruppi:
 - NORME DEFINITORIE che attengono alla qualificazione del reddito d'impresa («**LA FONTE DEL REDDITO D'IMPRESA**»);
 - NORME DI MISURAZIONE che attengono alla determinazione, al calcolo del reddito e, quindi, della base imponibile
- PARTICOLARITA' RISPETTO ALLE ALTRE CATEGORIE - A differenza delle altre categorie nel reddito d'impresa le seconde sono di gran lunga più numerose delle prime
- LA RIFORMA DEL 2003 ha rivoluzionato la collocazione delle norme del secondo gruppo (MISURAZIONE) la cui disciplina generale è collocata all'interno dell'IRES (TITOLO II, CAPO II del TU) mentre norme speciali per PERSONE FISICHE e SOCIETA' DI PERSONE sono collocate nel TITOLO I, CAPO VI
- TECNICA DEL RINVIO ALL'IRES per la determinazione del reddito d'impresa per le persone fisiche e le società di persone (art. 56, comma 1)
 - Rapporto tra NORME GENERALI e NORME SPECIALI

LE NORME CHE DISCIPLINANO LA MISURAZIONE (Base imponibile del reddito d'impresa)

2

- Le norme in questione possono essere suddivise in:
 - **PRINCIPI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA:** regole, norme generali che riguardano il metodo e, pertanto, investono tutti i componenti. Possono a sua volta essere distinte in:
 - RINCIPI che riguardano **tutti i componenti** (positivi e negativi)
 - DERIVAZIONE
 - COMPETENZA
 - PRINCIPIO DI CORRELAZIONE COSTI-RICAVI
 - PRINCIPI che riguardano i soli **componenti negativi**
 - PREVIA IMPUTAZIONE A C.E.
 - INERENZA
 - **NORME SPECIFICHE** che riguardano la definizione e misurazione di ogni singolo componente positivo o negativo
- Insieme al Prof. Versigliani ci occuperemo in questo modulo delle **REGOLE E PRINCIPI** di carattere generale che appartengono al primo gruppo di norme

Il principio di DERIVAZIONE o DIPENDENZA (art. 83 TUIR)

3

- DICHIARAZIONE DEI REDDITI E BILANCIO DI ESERCIZIO
 - ▣ 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 E IN DIMINUZIONE** conseguenti all'applicazione delle disposizioni fiscali relative al calcolo di tale reddito
 - ▣ Tra **reddito d'impresa** e **risultato del conto economico** si instaura un rapporto di «**DERIVAZIONE**»
 - **DERIVAZIONE O DIPENDENZA «PARZIALE» E NON TOTALE** (il risultato civilistico è solo il punto di partenza, perché dopo vi sono le variazioni, gli aggiustamenti fiscali)
- ASPETTI POSITIVI
 - ▣ La base di partenza (il risultato civilistico) è un dato attendibile, veritiero e corretto (almeno dovrebbe esserlo sulla base dei principi civilistici e contabili)
 - ▣ Semplificazione nell'adempimento dell'obbligazione tributaria in quanto non v'è obbligo di redigere due bilanci (uno civile e l'altro fiscale)
- ASPETTI NEGATIVI
 - ▣ Non esiste una nozione univoca di reddito (civilistico) sia perché permeato di valutazioni soggettive sia perché a volte ciò è previsto dalla legge medesima

Continua: gli aspetti negativi della «DERIVAZIONE»

4

- Si pensi ad esempio all'adozione dei **principi contabili internazionali (IAS)**
 - ▣ Le società che non sono obbligate ma possono optare per l'adozione degli IAS potrebbero orientare la loro scelta sulla base della convenienza fiscale
 - ▣ Per le società obbligate si determinerebbe una disparità di trattamento, per cui realtà economiche omogenee avrebbero imponibili fiscali diversi

Quindi un problema di **interferenza del fattore fiscale nella scelta dell'impianto contabile** (aspetti del fenomeno mai sopito di INQUINAMENTO DEL BILANCIO CIVILISTICO)
- I RIMEDI
 - ▣ Limitare il rinvio al risultato contabile solo quando il rinvio risulti «NEUTRO», inidoneo, cioè a produrre sfasamenti negli imponibili
 - ▣ Limitare il rinvio ai casi ragionevoli, in considerazione della complessità dei meccanismi necessari alla rimozione degli sfasamenti

Continua

5

- PERCHE' NON E', INVECE, POSSIBILE LA DERIVAZIONE INTEGRALE ?
 - ▣ INTERESSI DI MATRICE FISCALE («LA CERTEZZA DEL RAPPORTO TRIBUTARIO»)
 - Sono diverse le esigenze che i due ordinamenti (civile e fiscale) perseguono: nel civile vi sono ampi spazi di giudizio, valutazioni (rimanenze, ammortamenti, accantonamenti); nel fiscale, invece, si cerca di delimitare lo spazio del giudizio (parametri solo minimi, massimi solo massimi, oppure minimi e massimi) e ciò per:
 - Esigenze di certezza per ripartire equamente il carico fiscale (art. 53 Cost.)
 - Ed anche per consentire l'attività di controllo da parte dell'AF e limitarne la discrezionalità
 - ESEMPLI: soglie massime di ammortamento, valore minimo delle rimanenze, limiti massimi alla deducibilità delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti
 - Sempre da un punto di vista fiscale le norme tributarie mirano anche ad evitare comportamenti evasivi o elusivi
 - ESEMPLI: limitazione alle spese per telefonia, spese di rappresentanza, alberghi e ristoranti, mezzi di locomozione, i costi derivanti da operazioni con società nei paradisi fiscali oppure il ricorso al valore normale per le cessioni infragruppo

□ INTERESSI DI MATRICE EXTRAFISCALE

- Si ottengono con l'introduzione di **norme «agevolative»** o, all'opposto, **«disincentivanti»**
 - In questo caso la norma tributaria non mira alla misurazione del reddito ma a riconoscere un trattamento fiscale di favore o di sfavore per promuovere o disincentivare determinati comportamenti per raggiungere finalità extratributarie;
 - Si pensi ai cc.dd. “TRIBUTI AMBIENTALI”
 - Tali norme possono avere effetto anche sulla stessa normativa civilistica ed influenzare il risultato civilistico (si pensi ad esempio agli «investimenti incentivati»)
 - Si verifica in tali fattispecie il c.d. fenomeno della «DIPENDENZA ROVESCATA»

LE VARIAZIONI IN AUMENTO E IN DIMINUZIONE

7

- Le VARIAZIONI possono originare da due cause:
 - ▣ Per l'applicazione dei PRINCIPI FISCALI (ad es. COMPETENZA, INERENZA)
 - ▣ Per effetto dell'applicazione delle NORME SPECIFICHE in tema di MISURAZIONE DEI COMPONENTI (positivi o negativi)
- **VARIAZIONI IN AUMENTO** – Danno origine a variazioni in aumento quelle norme tributarie che obbligano a:
 - ▣ Includere tra i **componenti positivi** di reddito proventi in tutto o in parte non imputati al conto economico sulla base delle regole civili e contabili
- **ESEMPI:**
 - ▣ La norma che assimila ai RICAVI il VALORE NORMALE dei “beni merce” assegnati ai soci o destinati all'autoconsumo o ad altre finalità estranee al regime d'impresa
 - ▣ La norma che impone, per le operazioni tra SOCIETA' CONTROLLATE, di tener conto del valore normale dei beni che una società italiana ha venduto ad una società estera controllata, in luogo del corrispettivo pattuito e contabilizzato (TRANSFER PRICE) se il valore normale è superiore al corrispettivo

Continua

8

- Escludere **componenti negativi** di reddito imputati a conto economico (caso molto più frequente) perché in tutto o in parte indeducibili o perché in tutto o in parte deducibili in periodi di imposta successivi
 - ▣ Ciò può dipendere, in generale, in relazione a quei componenti che nel codice civile sono ancorati a stime (es. **ammortamenti**)
 - In questo senso le norme del codice civile in tema di componenti possono far riferimento a CORRISPETTIVI CONTRATTUALI o a VALORI CERTI (ed allora non vi sono disallineamenti) ma possono far riferimento anche a VALUTAZIONI SOGGETTIVE; in quest'ultimo caso, per quanto detto, le esigenze dei due ordinamenti sono diverse: il diritto tributario non può non mirare alla certezza

continua

9

□ **VARIAZIONI IN DIMINUZIONE** – Norme tributarie che

- consentono di includere tra i componenti negativi oneri non imputati
- Escludere in tutto o in parte componenti positivi di reddito imputati a conto economico
- **ESEMPI DEL 1° TIPO**
 - Compensi ad amministratori imputati in un periodo ma pagati in un altro
- **ESEMPI DEL 2° TIPO**
 - RICAVI o PROVENTI ESENTI (plusvalenze che derivano da partecipazioni che hanno i requisiti PEX)
 - RICAVI soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva o a tassazione separata;
 - PROVENTI ESCLUSI O TASSATI IN MISURA INFERIORE (dividendi non tassati per effetto del regime di trasparenza o tassati in parte)
 - RATEIZZAZIONE DELLE PLUSVALENZE

□ **VARIAZIONI TEMPORANEE E VARIAZIONI PERMANENTI**

- Le variazioni sopra descritte si possono dividere in ragione della loro attitudine o meno ad incidere sull'imponibile degli esercizi successivi

RAPPORTI TRA REGOLE CONTABILI E REGOLE TRIBUTARIE

10

- LA NORMA CONTABILE E QUELLA TRIBUTARIA ASSUMONO A FATTISPECIE LA MEDESIMA SITUAZIONE, COLLEGANDOVICI CONSEGUENZE GIURIDICHE DIFFORMI
 - ▣ Vanno rispettate entrambe, l'una per la correttezza del bilancio, l'altra per la correttezza della dichiarazione
- SITUAZIONE DI FATTO NON CONTEMPLATA DALLA NORMA TRIBUTARIA
 - ▣ In tale evenienza vale la regola contabile anche in sede di dichiarazione in virtù del principio di dipendenza

LE CONSEGUENZE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

11

- CARATTERE NON ESAUSTIVO DELLE “NORME FISCALI”
 - ▣ Essendo rilevante quale punto di partenza il risultato civilistico consegue che implicitamente vengono recepite tutte le regole contabili che disciplinano i componenti positivi e negativi
 - Se si tratta di COMPONENTI POSITIVI questi sono tassabili anche se non contemplati dalla norma tributaria
 - Sono rilevanti poi i componenti negativi anche se non espressamente disciplinati dal T.U. purchè siano rispettati i PRINCIPI generali stabili dalla normativa fiscale per la deducibilità
 - Si pensi ad es. che l'ACQUISTO DI MATERIE PRIME o l'ENERGIA non sono addirittura contemplate
 - ▣ La disciplina fiscale non è, quindi, in questo senso DISCIPLINA ORGANICA E COMPIUTA di tutti i componenti del reddito
 - ▣ Si limita a disciplinare principi e regole (variazioni in aumento e in diminuzione) per la tassabilità dei componenti positivi e la deducibilità di quelli negativi che hanno la loro origine nel diritto civile e nei principi contabili

REGOLE ATTINENTI ALLA IMPUTAZIONE TEMPORALE DEI COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI DI REDDITO (IL PRINCIPIO DI COMPETENZA)

12

- FINALITA': individuazione del periodo d'imposta ove collocare le operazioni aziendali che generano eventi che influenzano il reddito o il patrimonio
- CRITERI:
 - **CASSA** (di più agevole applicazione): il periodo di imposta è identificato facendo riferimento al momento:
 - dell'INCASSO del corrispettivo delle cessione di beni e delle prestazioni di servizi
 - e a quello del PAGAMENTO del corrispettivo degli acquisti di beni e servizi
 - **COMPETENZA** (più complesso ma più preciso): il periodo di imposta si individua in base al momento in cui si perfeziona la fattispecie da cui i componenti positivi o negativi di reddito traggono origine, risultando così acquisiti al patrimonio dell'impresa sotto forma di credito o di debito (quando si perfeziona, cioè, lo scambio con i terzi), a prescindere dal momento della percezione o del pagamento

Continua

13

- Tuttavia, se quanto detto, è condizione necessaria essa **non è anche condizione sufficiente**, in quanto per la imputazione al periodo d'imposta occorre anche - e sempre in termini generali ed a prescindere dal criterio adottato (cassa o competenza) – che sia verificata la c.d. **«CORRELAZIONE COSTI-RICAVI»**
- Secondo tale principio i componenti negativi vanno imputati al periodo o ai periodi (se si tratta di costi ad utilità pluriennale), in cui i fattori della produzione – acquisiti tramite il sostenimento del relativo costo – contribuiscono alla produzione dei ricavi
- L'applicazione congiunta della prima (cassa/competenza) e della seconda regola avviene attraverso meccanismi contabili diversi, accettati e condivisi anche dalla normativa fiscale (es.: rimanenze finali – esistenze iniziali, capitalizzazione dei costi, ammortamento, ecc.)
- Nonostante venga solitamente associato al CRITERIO DI COMPETENZA , il PRINCIPIO DELLA CORRELAZIONE COSTI-RICAVI è abbinabile anche al CRITERIO DI CASSA (es. ammortamenti, tfr, leasing nell'ambito del lavoro autonomo)

LA REGOLA GENERALE (COMPETENZA) E LE DEROGHE

(art. 109, comma 1 del TUIR)

14

- LA REGOLA GENERALE: «I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di **competenza**»
- LE DEROGHE: ci riferiamo a quelle norme (anche nell'ambito del reddito d'impresa) che fanno riferimento all'opposto CRITERIO DI CASSA:
 - ESEMPI:
 - Proventi conseguiti a titolo di contributo o liberalità (art. 88, c. 3, lett. b);
 - Utili derivanti dalla partecipazione in società o enti soggetti ad ires (art. 89, c. 2);
 - Deduzione dei compensi spettanti in misura fissa agli amministratori di società ed enti soggetti ad ires (art. 95, c. 5);
 - Deduzione degli oneri fiscali e contributivi (art. 99);
 - Deduzione degli interessi di mora (art. 109, c. 7)
- La scelta per il criterio di cassa emerge dalle **espressioni utilizzate dal legislatore**; in particolare:
 - Con riferimento ai componenti positivi in genere si usano i termini di «**percezione**» o «**incasso**» (in luogo di «**conseguimento**»);
 - Con riferimento ai componenti negativi, invece, si usano i termini di «**corresponsione**» o «**pagamento**» (in luogo di «**sostenimento**»)

Le specificazioni del criterio di competenza

15

- Come abbiamo visto il legislatore fiscale ha sposato quale regola generale il criterio della competenza; ma non si è limitato a ciò (rinviando, quindi, *de plano* alle regole civilistiche e contabili); in realtà si è anche preoccupato di specificare detto criterio, tramite l'enunciazione delle regole che devono essere seguite per stabilire la **data** alla quale si considerano **conseguiti** i **corrispettivi** e si considerano **sostenute** le **spese** relativi alla **cessione di beni** e alla **prestazione di servizi**
- A differenza che nell'IVA nel TUIR non troviamo la definizione di CESSIONE DI BENI e PRESTAZIONE DI SERVIZI. Taluni, in dottrina, avevano sostenuto che valesse il rinvio all'iva; invece è stato precisato che tale rinvio non è sostenibile e sono, quindi, state elaborate da dottrina e giurisprudenza le seguenti definizioni, più vicine alle disposizioni civili
- CESSIONE DI BENI
 - Contratti ad effetti reali;
 - Contratti ad affetti obbligatori nei quali prevali un'obbligazione di dare.
- PRESTAZIONI DI SERVIZI
 - Contratti ad effetti obbligatori *tout court*;
 - Contratti ad effetti obbligatori in cui predomina un'obbligazione di fare

Continua:

il carattere dell'inderogabilità

16

- Le regole sulla competenza le cui specificazioni passiamo a trattare **non sono derogabili** sia per il contribuente che per l'A.F. Tuttavia la rigida applicazione comporta anche delle conseguenze in termini di inefficienza:
 - Si pensi al caso in cui il l'a.f. riprende il costo, in quanto non di competenza dell'anno 2013 ma dell'anno 2012 (si verifica una ripresa ma nel contempo anche un rimborso)
 - Per questo alcune sentenze della Cass hanno ammesso la compensazione, ferme le sanzioni per infedele dichiarazione
 - Si pensi ancora al caso in cui di fatto non si verifica alterazione della base imponibile, in quanto ad es. il costo (acquisto) ha comunque influito sulle rimanenze finali e, quindi, su quelle iniziali
- L'inderogabilità vale anche per l'A.F. nel senso che:
 - il fisco non può considerare indeducibile un costo nel periodo di competenza argomentando che il costo era già stato dedotto in altro periodo;
 - così come non può recuperare a tassazione un ricavo in un periodo diverso da quello di competenza argomentando che il contribuente non lo ha imputato al periodo di competenza

Segue: LE CESSIONI DI BENI (art. 109, c. 2, lett. a)

17

- RILEVANZA DELLA NORMA PER IL CEDENTE:
 - Se il bene è un BENE-MERCE, la norma in esame gli indicherà il periodo d'imposta:
 - Nel quale Il RICAVO concorre alla formazione del reddito;
 - E il bene esce dall'ATTIVO CIRCOLANTE
 - Se il bene NON E' UN BENE MERCE, la norma gli indicherà il periodo d'imposta:
 - al quale deve essere imputata la PLUSVALENZA (o MINUSVALENZA)
 - E il bene deve essere eliminato dall'ATTIVO IMMOBILIZZATO
- RILEVANZA DELLA NORMA PER IL CESSIONARIO (considerazioni speculari)
 - Se il bene è un bene merce parleremo di deducibilità del COSTO e inserimento nell'attivo circolante;
 - Se il bene è un bene patrimoniale allora in capo al cessionario si individua il periodo in cui il bene entra nel suo patrimonio e concorrerà al risultato d'esercizio con le quote di ammortamento

La nozione di «cessione»

18

- Tutte quelle fattispecie che determinano l'EFFETTO TRASLATIVO O COSTITUTIVO DELLA PROPRIETA' O DI ALTRO DIRITTO REALE su un bene
- Ciò si realizza attraverso degli strumenti giuridici:
 - CONTRATTO (strumento principe);
 - Compravendita, permuta, donazione, conferimento in società;
 - ATTO UNILATERALE DEL CEDENTE
 - Assegnazione dei beni ai soci da parte della società, atti dell'autorità giudiziaria (vendita forzata), atti della pubblica amministrazione (espropriazione per pubblica utilità)
- Non configurano cessioni (anche se equiparate negli effetti)
 - Destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore;
 - Destinazione ad altre finalità estranee all'esercizio d'impresa

In questi casi, infatti, manca l'effetto traslativo o costitutivo, ma v'è solo uno spostamento da una sfera all'altra del bene nel patrimonio dello stesso soggetto

La nozione di bene

19

- La norma (art. 109, c. 2) fa espresso riferimento a:
 - Beni mobili;
 - Beni immobili;
 - Aziende.
- Nulla si dice sui beni immateriali (ad es. partecipazioni, crediti)
 - Tuttavia, ormai per prassi consolidata anche a questi beni si applicano le disposizioni sulla competenza previste per i beni mobili (per le partecipazioni solo se esse sono incorporate in titoli circolanti)

I beni mobili

- In caso di cessione di beni mobili il corrispettivo si considera conseguito e la spesa si considera sostenuta alla data della CONSEGNA o della SPEDIZIONE
- E' strano, sulla base della nozione di cessione di bene prima accennata, che il legislatore tributario renda irrilevante il momento in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della titolarità del diritto reale
- La **RATIO** è da individuare nell'esigenza di assicurare la **CERTEZZA DEL RAPPORTO TRIBUTARIO**
 - E difatti, in caso contrario, il principio della competenza oltre ad essere stato ancorato a iniziative soggettive avrebbe preso a riferimento requisiti di forma in contesti ove la forma non è neppure necessaria (il trasferimento di beni mobili non registrati)
- **INCONVENIENTI:** prendendo alla lettera quanto detto si finirebbe per rendere irrilevanti quelle situazioni di cessioni che non implicano un trasferimento materiale (es. cessione del credito)
 - È stato tuttavia precisato che il termine «consegna» si riferisce al passaggio del potere di fatto sul bene corrispondente all'esercizio del diritto di proprietà o di altro diritto reale

Continua

21

- PRECISAZIONI (CASISTICA)

- Se il bene è consegnato mediante spedizione affidata ad un vettore, il momento rilevante ai nostri fini è la consegna al vettore (spossessamento del bene)
- **Se la data del trasferimento del diritto è successiva alla data della consegna** allora rileva la data dell'effetto traslativo. ESEMPLI:
 - Vendita con riserva di gradimento;
 - Vendita a prova
 - Contratto estimatorio
- Non è rilevante invece l'effetto traslativo (pur in presenza di un differimento nel tempo rispetto alla consegna o spedizione) nelle ipotesi di
 - Vendita con riserva della proprietà;
 - Locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti

In queste ipotesi, infatti, l'effetto traslativo è voluto da entrambi i contraenti già al momento della conclusione del negozio

I beni immobili e le aziende

22

- In accordo anche in questo caso con le disposizioni civilistiche (gli atti che comportano la cessione di immobili o di aziende devono rivestire la forma scritta) il legislatore tributario ha adottato un criterio diverso da quello previsto per i beni mobili.
- **REGOLA:** per le cessioni di beni immobili e di aziende i corrispettivi si considerano conseguiti e le spese si considerano sostenute alla data della **STIPULAZIONE DELL'ATTO**
- **DEFINIZIONE DI ATTO:** in questo senso per atto si intende quello dal quale si fanno discendere gli effetti traslativi (in questo senso è irrilevante in una compravendita immobiliare il **CONTRATTO PRELIMINARE** che ha solo effetti obbligatori)
- Quindi anche per tali beni, come per i beni immobili:
 - sono **IRRILEVANTI** sia il momento dell'**INCASSO** o del **PAGAMENTO** sia quello dell'**EMISSIONE** o del **RICEVIMENTO** della **FATTURA**;
 - Se l'effetto traslativo è successivo all'atto (condizione sospensiva) è a tale secondo momento che occorre far riferimento.

Le prestazioni di servizi (art. 109, c. 2, lett. b)

23

□ La norma distingue:

□ **PRESTAZIONE DI SERVIZI *TOUT COURT***

■ Per queste l'imputazione temporale dei componenti positivi e negativi che ad esse si connettono avviene secondo il criterio della **ULTIMAZIONE DEI SERVIZI**

■ **DEROGA: OPERE, FORNITURE E SERVIZI pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale**

■ Concorrono a formare il reddito con il sistema delle **VARIAZIONI DELLE RIMANENZE**, assumendo come rimanenze finali di ciascun esercizio il valore complessivo della parte eseguita sin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti (non sarebbe, infatti, giusto far gravare per l'intero il ricavo (costo) nel periodo di imposta di ultimazione)

□ **PRESTAZIONI DI SERVIZI DA CUI DERIVANO CORRISPETTIVI PERIODICI** (locazione, mutuo, assicurazione)

■ Per queste, invece, il criterio è quello della **MATURAZIONE DEI CORRISPETTIVI**

■ L'imputazione prescinde, quindi, dall'**INCASSO**, dalla materiale percezione del corrispettivo da parte del prestatore del servizio