

# 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

- 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

- **RATIO DELLA DISCIPLINA FISCALE DELLA COMPETENZA PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI DA CUI DERIVANO CORRISPETTIVI PERIODICI**
  - ▣ sottrarre l'imputazione temporale alla discrezione del contribuente, il quale avrebbe potuto a suo piacimento spostare i componenti da un periodo all'altro
  - ▣ D'altronde ciò, sempre in un ottica di obiettività, è in linea con le disposizioni civilistiche (art. 821, c. 3 cod. civ.) che con riferimento ai contratti citati dispongono che i frutti civili (tali sono i corrispettivi derivanti da tali contratti) “si acquistano giorno per giorno, in ragione della durata del diritto”



# Maturazione ed esigibilità

25

- Quindi anche per le prestazioni di servizi (così come per le cessioni di beni) il momento temporale di rilevanza fiscale del corrispettivo (nella duplice valenza di ricavo/costo) **non** coincide con quello di **ESIGIBILITA'** dello stesso
- In questo senso le parti, ad esempio, possono, nella loro libertà negoziale, stabilire ANTICIPAZIONI o POSTICIPAZIONI di pagamento del CORRISPETTIVO, con ciò influenzando sulla esigibilità; ma non possono, invece, influire sulla MATURAZIONE (competenza) che invece procederà di pari passo con l'esecuzione della prestazione cui esso (corrispettivo) è correlato
  - ▣ Sicchè nel caso di RISOLUZIONE del contratto la parte di corrispettivo anticipata (come tale non maturata) andrà restituita mentre la parte POSTERGATA (cioè non versata ma già maturata) risulterà ugualmente dovuta
- Anche in questo caso la disciplina è in linea con quella civilistica che vuole il rispetto del principio di sinallagmaticità per i contratti a prestazioni corrispettive
- Per costante PRASSI e GIURISRUDEZA il principio di MATURAZIONE è stato esteso a tutti i CONTRATTI AD ESECUZIONE CONTINUATA O PERIODICA. In essi, i corrispettivi sono imputati al periodo d'imposta nel quale ricade la data della loro MATURAZIONE; il momento in cui questa si realizza non necessariamente viene a coincidere con quello in cui i corrispettivi risultano per contratto esigibili (ESEMPIO: MAXICANONE nei contratti di leasing)

# La certezza dell'esistenza e l'obiettiva determinabilità dell'ammontare (art. 109, c. 1, parte seconda)

26

- Altro corollario ancorato al principio di COMPETENZA , accanto a quello, già visto, di correlazione costi-ricavi, è quello per cui affinché un componente di reddito possa partecipare al calcolo del reddito relativo al periodo di competenza esso deve essere **CERTO nell'AN ed obiettivamente determinabile nel QUANTUM**
- Se difetta uno solo di questi requisiti la sua collocazione temporale deve essere spostata in avanti al periodo nel corso del quale il requisito mancante si concretizza (dando, così, luogo a VARIAZIONI TEMPORANEE)
- RATIO: anche queste norme si inquadrano, a livello di *ratio*, nel filone di quelle che rispondono all'interesse alla CERTEZZA DEL RAPPORTO TRIBUTARIO.
- AMBITO DI OPERATIVITA' (ESCLUSIONI)
  - ▣ La norma in questione non si applica:
    - nei casi in cui, ovviamente, vige il CRITERIO DI CASSA;
    - Nei casi in cui la rilevazione del componente di reddito è di per sé disciplinata secondo parametri certi (ammortamenti, accantonamenti, ecc.)
  - ▣ Sempre in un ottica di certezza ma anche e soprattutto di PRUDENZA (in linea con la normativa civilistica) la norma opera solo con riferimento al DIFFERIMENTO e non all'ANTICIPAZIONE

# Continua: la certezza dell'esistenza

27

## □ COSA SI INTENDE PER CERTEZZA ?

- La certezza NON deve essere confusa con la DEFINITIVITA' (cioè l'immodificabilità e irreversibilità dell'incremento o decremento di ricchezza) ma deve essere ricollegata all'ESISTENZA DI UN VINCOLO GIURIDICO – da cui deriva un credito o un debito – avente origine in un:
  - CONTRATTO
  - FATTO ILLECITO
  - ATTO DELLA PUBBLICA AUTORITA'
  - LEGGE O PROVVEDIMENTO
  - QUALSIASI FATTO IDONEO A PROVOCARE IL SUDDETTO INCREMENTO O DECREMENTO (es. evento naturale)
- In questo senso **l'elemento di reddito è certo se la sua esistenza si è effettivamente verificata nell'esercizio di competenza**

# Continua:

## l'obiettiva determinabilità

28

- Il componente deve essere determinabile in modo obiettivo
- A questi fini non si richiede la DETERMINATEZZA ma semplicemente la DETERMINABILITA'
- Questo però non significa che sia consentito dare ingresso anche ad elementi reddituali quantificati in base a mere congetture soggettive oppure a calcoli probabilistici; ciò è suffragato:
  - ▣ Dalle esigenze di certezza del diritto tributario che in ogni norma tende sempre ad escludere la rilevanza dei valori soltanto stimati;
  - ▣ Laddove ne ha voluto dare ingresso l'ha fatto espressamente con disposizione di legge (si pensi alla normativa in tema di accantonamenti per fondi rischi)
- L'obiettiva determinabilità si lega, quindi, all'esistenza dei dati necessari al calcolo del componente

# *Continua:* **Momento in cui entrambe le condizioni devono essere presenti**

29

- Perché un dato fatto possa assumere rilevanza nella misurazione del reddito imponibile, occorre che alla chiusura del periodo d'imposta ricorrano entrambe le condizioni
- Non occorre che queste siano conosciute essendo sufficiente che siano **CONOSCIBILI** con l'ordinaria diligenza
- Così come non è necessario che vi siano tutti i documenti nel preciso momento delle valutazioni, potendosi essi assumere anche in un momento successivo

# La previa imputazione a conto economico dei componenti negativi

30

- Finora ci siamo occupati dei principi che interessano il reddito (e, quindi, indistintamente i componenti positivi e i componenti negativi); ci sono nel t.u. delle regole che riguardano, invece, esclusivamente i COMPONENTI NEGATIVI
- Le regole possono essere schematizzate in:
  - ▣ REGOLA DELLA PREVIA IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO;
  - ▣ LA REGOLA DELL'INERENZA

# LA PREVIA IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO DEI COMPONENTI NEGATIVI

(art. 109, c. 4)

31

- Alla luce di quanto detto a proposito del principio di derivazione (e, quindi delle VARIAZIONI che ne possono conseguire) possiamo affermare che tale regola (la previa imputazione) e' **CONDIZIONE NECESSARIA MA NON SUFFICIENTE** per riconoscere la piena deducibilità fiscale
  - Quindi non possono dedursi in dichiarazione costi se questi non trovano una previa imputazione a conto economico
  - Fino al 2007 era ammessa la deduzione in via extracontabile (ossia in un prospetto allegato alla dichiarazione) dei costi stimati (ammortamenti, accantonamenti) quando il loro ammontare determinato secondo le disposizioni fiscali fosse superiore a quello civilistico (l'esigenza era quella di pervenire ad un DISINQUINAMENTO DEL BILANCIO)
  - Dal 2008 non è piu' possibile dedurre costi stimati (ad es. ammortamenti) in misura superiore a quella risultante dal bilancio
  - D'altro canto e per converso se i costi imputati sono più alti di quelli consentiti dalla norme tributarie, la parte eccedente va recuperata a tassazione

# CONTINUA

32

- La riforma ha aperto di nuovo la strada alle pratiche di **INQUINAMENTO DEL BILANCIO**
- Per contrastare il fenomeno la riforma ha attribuito agli uffici il potere di disconoscere quei costi che non sono in linea con i comportamenti contabili avuti fino al 2007
  - ▣ Se il contribuente non è in grado di provare l'effettività del costo, allora si può presumere che lo scostamento di comportamento sia da ricondurre al dirottamento nel conto economico di oneri che prima erano riconosciuti extracontabilmente dalla normativa fiscale



# Le deroghe al principio di previa imputazione a conto economico

33

- COMPONENTI NEGATIVI ISCRITTI NEL C.E. DI UN ESERCIZIO PRECEDENTE SE LA DEDUZIONE E' STATA RINVIATA IN CONFORMITA' A NORME TRIBUTARIE CHE DISPONGONO IL RINVIO
- COMPONENTI NEGATIVI CHE PUR NON ESSENDO IMPUTABILI AL C.E. SONO DEDUCIBILI PER DISPOSIZIONE DI LEGGE
  - ▣ In entrambe queste ipotesi la partecipazione del componente negativo risulta autorizzata da una precisa norma tributaria che nell'ambito della dichiarazione dei redditi assurge a **norma di carattere speciale** e come tale prevalente sulle norme generali
- COSTI CHE PUR NON ESSENDO IMPUTATI A C.E. RISULTANO IN SEDE DI ACCERTAMENTO DA ELEMENTI CERTI E PRECISI
  - ▣ Si tratta dei cc.dd. «COSTI NERI» (ad es. rivenienti da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti); il costo, in tale ipotesi, verrà riconosciuto se il contribuente ne prova l'esistenza e sveli la vera identità dei contraenti

# L'INERENZA all'attività imprenditoriale dei COMPONENTI NEGATIVI

34

- Perché un componente negativo possa essere preso in considerazione per la determinazione ai fini fiscali del reddito d'impresa è inoltre necessario che sia giudicato come INERENTE all'attività imprenditoriale
- CARATTERE INESPRESSO DELLA REGOLA – Per la verità questa regola non è prevista espressamente nel legislatore tributario; tuttavia la si ricava da:
  - ▣ Disciplina civilistico-contabile (secondo alcuni);
  - ▣ Dall'art. 53 Cost (secondo altri)
  - ▣ Art. 55 tuir (definizione stessa del reddito d'impresa: e' quello che «.. Deriva dall'esercizio dell'attività d'impresa»)
  - ▣ Art. 109, comma 5, del TUIR
- AMBITO DI APPLICAZIONE – L'inerenza è richiesta anche:
  - ▣ Per la deduzione dei costi nella determinazione del reddito di LAVORO AUTONOMO;
  - ▣ Nell'IVA per la detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti

# Continua .... L'INERENZA: la DEFINIZIONE

35

- Dalla lettura della norma in questione si ricava che sono deducibili:
  - i costi che si riferiscono ad attività, beni o PROVENTI IMPONIBILI;
  - ed i costi correlati ad attività, beni o PROVENTI “ESCLUSI” da tassazione
  - **non** sono, invece, deducibili i costi che si riferiscono esclusivamente ad attività, beni o PROVENTI ESENTI (tra cui i costi correlati alle plusvalenza esenti)
  - i costi che si riferiscono indistintamente ad attività imponibili o escluse e ad attività esenti (come le SPESE GENERALI) sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra
    - Ammontare dei RICAVI e degli altri COMPONENTI POSITIVI che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto ESCLUSI
    - E l'ammontare complessivo di TUTTI I RICAVI E PROVENTI (quindi compresi quelli ESENTI)
  - Gli INTERESSI PASSIVI (purchè sempre “INERENTI”) sono deducibili a nel limiti quantitativi previsti dalla norma che espressamente li disciplina (art. 96)

# Continua .... L'INERENZA: LA RATIO

36

- Ciò che la norma sull'inerenza intende perseguire è che nel determinare il reddito d'impresa deve necessariamente tenersi conto delle spese che immediatamente (costi diretti) o mediamente (costi indiretti) afferiscono alla sua produzione
- Ne deriva che un costo che non è sostenuto in funzione della produzione dei ricavi, non è deducibile: in altri termini, in tale ipotesi il costo non è un PRIUS del reddito, funzionale alla sua produzione, ma un POSTERIUS: una forma di impiego del reddito prodotto (sono cioè spese che attengono alla DISPOSIZIONE del reddito)
  - ▣ In questo senso non sono ad esempio deducibili le spese che l'imprenditore individuale sostenga per sé o per i suoi familiari
  - ▣ O le spese che una società si accoli senza che vi sia connessione tra le spese e l'attività economica della società (ad es. spese fatte a beneficio degli amministratori, dei soci, ecc.)
    - ESEMPIO: beni della società concessi in godimento ai soci o familiari dei soci
- Per giudicare l'inerenza si deve aver riguardo all'ATTIVITA' EFFETTIVAMENTE SVOLTA e non a quella indicata nello STATUTO

# Continua .... L'INERENZA: LA RATIO

37

- Nell'ambito della definizione di inerenza v'è stata una profonda evoluzione; in un primo tempo le interpretazioni erano molto restrittive: si reputava inerente solo i costi diretti che venivano anche indicati come spese “necessarie” alla produzione del reddito (all'inizio), poi “spese utili”; infine è stata ammessa la deducibilità di ogni spesa che si riferisce all'attività d'impresa
- Lo stesso legislatore considera implicitamente inerenti spese mediate per la produzione del reddito, come le spese di pubblicità e le spese di rappresentanza
- In questo senso è stato precisato (sia in dottrina che nella prassi che in giurisprudenza) che **L'INERENZA E' LEGATA ALL'ATTIVITA' E NON AL RICAVO**
  - ▣ e, quindi, possono essere considerati inerenti anche **COSTI SOSTENUTI IN PROIEZIONE FUTURA** (es. spese di pubblicità promozionali)

# Continua: l'INERENZA: LA RATIO

38

- Secondo autorevole dottrina (Tinelli) il fondamento del principio e da ricercare nell'art. 55 TUIR e la RATIO dell'ART 109, comma 5, non ha nulla a che vedere con l'inerenza, in quanto trova la propria giustificazione logica nell'intenzione legislativa di evitare che un'impresa fruente di agevolazioni parziali nella tassazione del reddito (esistenza di PROVENTI ESENTI), possa godere dell'ulteriore vantaggio consistente nella possibilità di dedurre dalla parte imponibile del reddito complessivo i componenti negativi di reddito concorrenti alla formazione del reddito fruente di agevolazione
- Se così non fosse (se cioè la fonte dell'inerenza fosse considerata l'art. 1098, c. 4) si perverrebbe all'assurdo di considerare sempre inerenti gli INTERESSI PASSIVI

# Continua ... L'INERENZA

39

- INERENZA E CAUSA DELLA DIMINUZIONE PATRIMONIALE
  - ▣ Se l'onere appartiene all'ambito aziendale, in quanto di fatto sostenuto in funzione o in ragione dell'attività imprenditoriale, del tutto influente sul giudizio di inerenza deve essere considerata la natura del fatto generatore della diminuzione patrimoniale
    - Si può sostenere l'inerenza anche in assenza di un vincolo giuridico (ad es. sconti non previsti contrattualmente)
- INERENZA E VANTAGGIOSITA' DELLE OPERAZIONI
  - ▣ Ugualmente influente deve essere considerata la circostanza che l'attività comportante l'onere considerato si manifesti *ex post* svantaggiosa; la verifica dell'inerenza non può essere basata sull'esito (positivo) del sostenimento della spesa
- INERENZA E CONGRUITA'
  - ▣ Secondo la dottrina più autorevole del pari influente deve essere la verifica della congruità rispetto al volume d'affari; se la spesa è riferibile all'attività d'impresa, perché il fisco dovrebbe sindacare le scelte dell'imprenditore sotto il profilo della congruità

# Continua

40

## □ INERENZA E CONGRUITA'

- Di contrario avviso l'A.F., la GdF (circolare n. 1/2008) e Giurisprudenza che legittimano tale sindacato anche prendendo a riferimento l'art. 109, comma 5, ove si dice che il componente è deducibile SE e **NELLA MISURA IN CUI**
  - Sono infatti sempre più frequenti riprese fiscali effettuate in sede di controllo e basate sull'ANTIECONOMICITA' DEI COSTI
- Tuttavia, la GIURISPRUDENZA aveva limitato la legittimità a CASI ECLATANTI
- Si è invece determinato un'abuso, una distorsione, per cui
  - si arriva a sostenere che l'impresa non può soffrire PERDITE
  - Il concetto è stato allargato tanto ai COSTI quanto ai RICAVI, per cui la stessa fattispecie diviene costo eccessivo o ricavo sottostimato (operazioni infragruppo, compensi agli amministratori)



# Continua .... L'INERENZA

41

## □ INERENZA E GRUPPI DI SOCIETA'

- ▣ Nel caso di società legate da un rapporto di gruppo sorge il problema della rilevanza dell'INETRESSE DEL GRUPPO laddove una società sopporti una spesa nell'interesse di un'altra società del gruppo senza addebitarla a quest'ultima (se l'addebita non ci sono problemi) e allo stesso modo nel caso in cui la capogruppo addebiti alle consociate quote per proprie spese di direzione e altre spese generali (le cc.dd. "spese di regia")
  - Benchè l'A.F. continui a sostenerne la non inerenza di contrario avviso la dottrina e la giurisprudenza

## □ CONCLUSIONE

- ▣ **L'inerenza è da negare, in questo come in ogni altro caso, solo laddove non sia ragionevole attendersi alcun ritorno economico, neppure in via mediata, dal suo sostenimento, o, comunque, quando lo stesso non sia collocabile in un contesto connotato da sistematici scambi di vantaggi.**

# L'INERENZA e le PREDETERMINAZIONI NORMATIVE

42

- Ci sono spese per le quali risulta obiettivamente difficile ascriverle all'interesse aziendale o personale o pro quota all'uno e all'altro
- Per esse appare, pertanto, molto elevato il rischio di contrasti tra Fisco e contribuente
- Il legislatore, per tutelare la CERTEZZA DEL RAPPORTO TRIBUTARIO, ha preferito intervenire mediante predeterminazioni normative delle percentuali deducibili
  - ▣ ESEMPLI: telefoni, prestazioni alberghiere e di ristorazione, auto
- PROBLEMA: in questi casi si prescinde totalmente dal giudizio di inerenza fattuale ?
  - ▣ Parte della dottrina e della giurisprudenza sostiene che si debba prescindere da ogni indagine, altrimenti verrebbe meno il senso della norma
  - ▣ Altra parte di dottrina e giurisprudenza sostiene che sia sempre salva la prova di una maggiore (per il contribuente) o minore (per il Fisco) inerenza
    - D'altronde ciò è quanto accade oggi in sede di verifica (es. spese per alberghi o ristoranti)

# L'inerenza ed il tipo di ricavo

43

- Leggendo l'art. 109, c. 5 derivano i seguenti COROLLARI:
  - ▣ Occorre apportare al risultato del C.E. una VARIAZIONE IN AUMENTO di importo pari a quello dei componenti negativi (imputati a C.E.) che si ricollegano ad ATTIVITA' o a BENI che producono RICAVI O PROVENTI NON COMPUTABILI NEL REDDITO D'IMPRESA (a meno che la non computabilità derivi da un'ESCLUSIONE)
  - ▣ Occorre parimenti apportare una VARIAZIONE IN AUMENTO di ammontare pari a quella quota di componenti negativi riferiti indistintamente ad attività o beni da cui derivano proventi computabili ed attività o beni da cui provengono PROVENTI NON COMPUTABILI IN QUANTO ESENTI che si può considerare attribuibile a quest'ultima categoria di attività o beni.
- Possiamo dire con il primo concetto di inerenza si individuano i componenti negativi che concorrono alla produzione del reddito, considerando non inerenti quelli che attengono al consumo (alla disposizione del reddito)
- Con il concetto espresso ora si cerca di individuare quei componenti negativi non inerenti in quanto estranei alla produzione di reddito
- PROVENTI NON COMPUTABILI
  - ▣ Per l'individuazione si fa riferimento all'art. 91 TUIR

# Continua ... L'inerenza ed il tipo di ricavo

44

- Possiamo, quindi, affermare che ai nostri fini esiste una TRIPARTIZIONE DI COMPONENTI NEGATIVI. Quelli che sono ricollegabili:
  - ▣ Ad attività o beni da cui derivano i PROVENTI COMPUTABILI NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA => INTEGRALMENTE DEDUCIBILI
  - ▣ Ad attività o beni da cui derivano PROVENTI NON COMPUTABILI (ad eccezione degli ESCLUSI) => INTEGRALMENTE INDEDUCIBILI
  - ▣ Ad entrambi i comparti di cui sopra => DEDUCIBILI NELLA PERCENTUALE corrispondente al rapporto tra
    - PROVENTI COMPUTABILI E ESCLUSI
    - AMMONTARE COMPLESSIVO DEI PROVENTI