

**AREA TEMATICA CONSULENZA FISCALE – FOCUS: IL REDDITO DI IMPRESA –  
ARGOMENTO: I COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI DEL REDDITO**

**LEZIONE DEL 10/11/2015**

**I COMPONENTI POSITIVI DEL REDDITO**

**dott.ssa FRANCESCA MORBIDELLI**

**Nota:** I componenti di reddito (positivi e negativi) disciplinati dal TUIR, non hanno carattere tassativo; l'elencazione contenuta nelle disposizioni che li disciplinano è meramente esemplificativa.

**Resta ferma la RILEVANZA DI TUTTI GLI ELEMENTI REDDITUALI ATTINENTI L'ATTIVITA' DELL'IMPRESA**

Classificazione delle componenti reddituali perché:

- diverse modalità di tassazione delle componenti positive (es. plusvalenze a tassazione differita);
- tempi di deduzione delle componenti negative (es. costi pluriperiodali);
- diversi criteri di rilevazione in bilancio.

**Art. 85 – Ricavi**

“1. Sono considerati ricavi:

- a) I corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- b) 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;
- c) I corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Se le partecipazioni sono nelle società o enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il comma 2 dell'art. 44;
- d) I corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44 emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'art. 87, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- e) I corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alle lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- f) Le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento dei beni di cui alle precedenti lettere;
- g) I contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;

h) I contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

2. Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

3. I beni di cui alle lettere c), d) ed e) del comma 1 costituiscono immobilizzazioni finanziarie se sono iscritti come tali nel bilancio.

3-bis. In deroga al comma 3, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione.”

RICAVI rispetto agli altri componenti positivi → 1) Indice dimensionale dell'ordinaria attività di impresa ai fini dei regimi contabili semplificati, della tenuta dei registri di magazzino o dell'applicazione di criteri di accertamento presuntivi come i c.d. studi di settore.

Sono considerati ricavi ex art. 85 TUIR

## i corrispettivi

a)

$a_1$  - delle cessioni di beni  
 $a_2$  - delle prestazioni di servizi  
alla cui: - produzione o  
- scambio  
è diretta l'attività dell'impresa

b)

della cessione di :

$b_1$  - materie prime  
 $b_2$  - sussidiarie  
 $b_3$  - semilavorati  
 $b_4$  - altri beni mobili esclusi quelli strumentali acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione

c)

dalla cessione di:

$c_1$  - azioni o quote di partecipazione in società o enti indicati nell'art. 73 diverse da quelle esentate ai sensi dell'art. 87 del TUIR;

$C_2$  - strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'art. 44 emessi dalle società ed enti di cui all'art. 73 diversi da quelli esenti ex art. 87 del TUIR;

$C_3$  - obbligazioni;

$c_4$  - altri titoli in serie o di massa;

che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e come tali sono iscritte in bilancio

## le indennità

d)

conseguite a titolo di risarcimento danni anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento di beni la cui cessione dà origine a ricavi

i contributi

$e_1$  - in denaro o  
 $e_2$  - il valore normale di quelli in natura  
spettanti in base a contratto

f - in conto esercizio  
spettanti a norma di legge

si comprendono tra i ricavi

Il valore normale dei beni prelevati per:

- il consumo personale;
- il consumo familiare;
- assegnati ai soci;
- destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

**Nota: Restano esclusi dal novero dei ricavi i corrispettivi ottenuti in virtù della cessione di beni strumentali per l'esercizio dell'impresa ovvero di beni materiali e immateriali ammortizzabili disciplinata dall'art. 86 del TUIR.**

## **Art. 86 – Plusvalenze patrimoniali**

“1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 85, concorrono a formare il reddito:

- a) Se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) Se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) Se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.”

Sono considerate plusvalenze ai fini fiscali	quelle derivante da beni relativi all'impresa diversi da quelli che generano ricavi, come segue
	1) Se sono realizzate: a) mediante cessione a titolo oneroso; b) mediante risarcimento anche assicurativo, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
	2) Se i beni vengono destinati: - al consumo personale; - al consumo familiare; - assegnati ai soci; - destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

“2. Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato. Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. Se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

3. Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni. ”

DESCRIZIONE	DETERMINAZIONE PLUSVALENZA
Plusvalenze realizzate	Differenza tra corrispettivo o indennizzo e costo non ammortizzato
Plusvalenze da beni con destinazione estranea all'esercizio dell'impresa	Differenza tra valore normale e costo non ammortizzato
Plusvalenza da permuta di beni strumentali	Se il corrispettivo della cessione è costituito da altri beni ammortizzabili e questi vengono



	iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza solo l'eventuale conguaglio in denaro pattuito
Plusvalenza da cessione di azienda	Differenza tra corrispettivo di cessione, compreso l'avviamento e valore netto di libro

“4. Le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata. Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, le disposizioni dei periodi precedenti si applicano per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.”

“5-bis. Nelle ipotesi dell'art. 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.”

## **Art. 87 – Plusvalenze esenti**

“1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2, 3 relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'art. 73, comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti:

- a) ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente;
- b) classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- c) residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4, o, alternativamente, la dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui allo stesso articolo 167, comma 5, lettera b), che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori inclusi nel citato decreto. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza di tale ultima condizione ma non abbia presentato la predetta istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'articolo 167, comma 4, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio

residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

- d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola.”

“2. I requisiti di cui al comma 1, lettere c) e d) devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

3. L'esenzione di cui al comma 1 si applica, alle stesse condizioni ivi previste, alle plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'art. 86, commi 1, 2 e 3, relativamente alle partecipazioni al capitale o al patrimonio, ai titoli e agli strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'art. 44, comma 2, lettera a) ed ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b). Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'art. 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo.

4. Fermi rimanendo quelli di cui alle lettere a), b) e c), il requisito di cui alla lettera d) del comma 1 non rileva per le partecipazioni in società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati. Alle plusvalenze realizzate mediante offerte pubbliche di vendita si applica l'esenzione di cui ai commi 1 e 3 indipendentemente dal verificarsi del requisito di cui alla predetta lettera d).

5. Per le partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, i requisiti di cui alle lettere c) e d) del comma 1 si riferiscono alle società indirettamente partecipate e si verificano quando tali requisiti sussistono nei confronti delle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante.

6. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alle plusvalenze di cui all'articolo 86, comma 5-bis.”

***Nota: Tratto caratterizzante la riforma del sistema fiscale statale è rappresentato dal criterio di tassazione del reddito al momento della produzione e non all'atto della sua distribuzione.***

#### CONDIZIONI PARTICIPATION EXEMPTION

(regime di esenzione delle plusvalenze realizzate relative a partecipazioni in società con o senza personalità giuridica, sia residenti sia non residenti)

1. RICONDUCIBILITA' DELLA PARTECIPAZIONE ALLA CATEGORIA DELLE IMMOBILIZZIONI FINANZIARIE
2. ININTERROTTO POSSESSO NON INFERIORE A UN ANNO
3. ESERCIZIO DA PARTE DELLA SOCIETA' PARTECIPATA DI UN'EFFETTIVA ATTIVITA' COMMERCIALE (al momento del realizzo, ininterrottamente, fin dal terzo periodo di imposta antecedente)

<p>4. RESIDENZA DELLA SOCIETA' PARTECIPATA IN UN PAESE DIVERSO DA QUELLO A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO, SALVO I CASI DI DISAPPLICAZIONE (al momento del realizzo, ininterrottamente, fin dal terzo periodo di imposta antecedente; sin dall'inizio del periodo di possesso deve essere dimostrato l'effetto di non localizzazione del reddito)</p>
--

**Nota: A fronte dell'esenzione delle plusvalenze, il legislatore fiscale ha previsto la simmetrica indeducibilità delle minusvalenze**

### **Art. 88 – Sopravvenienze attive**

“1. Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.”

“3. Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:

- a) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 85 e alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86;
- b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.”

“4-bis. La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero. Nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni si applicano le disposizioni dei periodi precedenti e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa.”

“5. In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.”

Sopravvenienze attive	per definizione	1) Ricavi e proventi a fronte di - spese e oneri dedotti in precedenti esercizi - passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi
		2) Ricavi e proventi conseguiti - per ammontari superiori a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi
		3) Sopravvenuta insussistenza - di spese e oneri già dedotti

		- di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi
		4) Valore normale del bene - in caso di cessione di contratto di leasing
	per assimilazione	1) Altre indennità per risarcimento danni - mancato avviamento - concorrenza sleale
		2) Proventi a titolo di contributi o liberalità - in natura - in denaro

“4. Non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all’articolo 73, comma 1, lettere a) e b), dai propri soci, né gli apporti effettuati dai possessori di strumenti simili alle azioni.”

“4-ter. Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell’impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell’associato in partecipazione. In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell’articolo 182-bis del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di piano attestato ai sensi dell’articolo 67, terzo comma, lettera d) del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 pubblicato nel registro delle imprese o di procedure estere equivalenti a queste, la riduzione dei debiti dell’impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all’articolo 84, senza considerare il limite dell’ottanta per cento, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell’articolo 96. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all’articolo 117 e non ancora utilizzate. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma 4-bis.”

## **Art. 89 – Dividendi ed interessi**

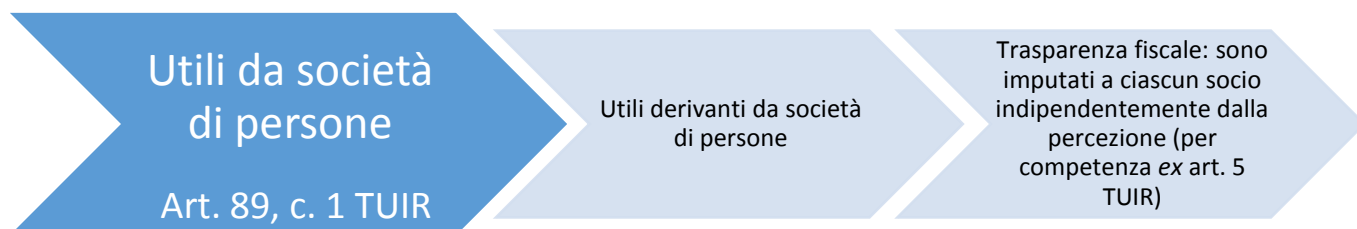
### **Art. 89, commi 1-4 – Dividendi**

“1. Per gli utili derivanti dalla partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato si applicano le disposizioni dell’articolo 5.

2. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all’articolo 47, comma 7, dalle società ed enti di cui all’articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c) non concorrono a formare il reddito dell’esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell’ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare. La stessa esclusione si applica alla remunerazione corrisposta relativamente ai contratti di cui all’articolo 109, comma 9, lettera b), e alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all’articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento.

2-bis. In deroga al comma 2, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del

19 luglio 2002, gli utili distribuiti relativi ad azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni detenuti per la negoziazione concorrono per il loro intero ammontare alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti.”



**Nota: Nelle società di persone, i soci che dichiarano sono quelli che risultano tali al 31 dicembre (fine periodo di imposta) dell'anno precedente.**

Gli utili distribuiti	In qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione	dalle società di capitali ed equiparati e dagli enti non commerciali (art. 73, comma 1, lett. a), b) e c))	non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95% del loro ammontare
	Recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale sociale esuberante e liquidazione (art. 47, comma 7)		

**Nota: La riforma fiscale amplia il concetto di utile da partecipazione:**

- alla remunerazione corrisposta relativamente ai contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b);

- alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'art. 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento.

Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di associazione in partecipazione, allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi che non soddisfano le condizioni di cui all'art. 44, lettera a), ultimo periodo del TUIR.

Il regime di esclusione dalla imposizione dei dividendi e degli utili da partecipazione si estende a quelli distribuiti da società ed enti non residenti sempre che:

- detta remunerazione se corrisposta da società residenti sarebbe stata indeducibile dal reddito di impresa (art. 44, comma 2, lett. b);
- residenti negli Stati o territori di cui al D.M. emanato ai sensi dell'art. 167 (cc.dd. Paesi e territori white list) o, se invece non residenti, si è riusciti a dimostrare che dalla partecipazione non consegue l'effetto di delocalizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

## **Art. 89, comma 5 – Interessi attivi**

“5. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale.

6. Gli interessi derivanti da titoli acquisiti in base a contratti “pronti contro termine” che prevedono l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, concorrono a formare il reddito del cessionario per l'ammontare maturato nel periodo di durata del contratto. La differenza positiva o negativa tra il corrispettivo a pronti e quello a termine, al netto degli interessi maturati sulle attività oggetto dell'operazione nel periodo di durata del contratto, concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.

7. Per i contratti di conto corrente e per le operazioni bancarie regolate in conto corrente, compresi i conti correnti reciproci per servizi resi intrattenuti tra aziende e istituti di credito, si considerano maturati anche gli interessi compensati a norma di legge o di contratto.”

### **Interessi attivi:**

- il quinto comma dell'art. 89 del TUIR pone una presunzione assoluta di fruttuosità al tasso di interesse legale nell'ipotesi di finanziamenti fruttiferi per i quali il saggio di interesse non sia determinato in forma scritta. La disposizione va letta unitamente alla disposizione contenuta nell'articolo 46 del TUIR richiamata dal comma 4 dello stesso art. 89 il quale dispone che le somme versate alle società di capitali ed agli enti commerciali dai loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se da bilanci o rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo.

Pertanto allorché i soci abbiano inteso effettuare un finanziamento infruttifero o un versamento in conto capitale o a fondo perduto, ma tale non risulta dal bilancio o dal rendiconto della società che lo ha ricevuto, le somme ricevute si presumeranno date a mutuo (art. 46, comma I del TUIR) e fruttifere di interessi al saggio legale (art. 89, commi 4 e 5, TUIR).

## Art. 90 – Proventi immobiliari

“1. I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l’esercizio dell’impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa, concorrono a formare il reddito nell’ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato (Vds artt. da 25 a 43 del TUIR) e a norma dell’art. 70 per quelli situati all’estero. Tale disposizione non si applica per i redditi, dominicali e agrari, dei terreni derivanti dall’esercizio delle attività agricole di cui all’articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti. Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell’articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all’articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l’articolo 41. In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell’importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell’articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 risulti superiore al reddito medio ordinario dell’unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Per gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell’articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35 per cento risulti superiore al reddito medio ordinario dell’unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

2. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione.”

L’art. 90 del TUIR va letto unitamente all’art. 43 il quale al comma 1 stabilisce che “non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi a imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l’esercizio di arti e professioni.”

Il comma 2 dello stesso art. 43, specifica quali sono gli immobili da considerarsi strumentali come segue:

- gli immobili utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’arte e della professione da parte del possessore;
- gli immobili utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’impresa commerciale da parte del possessore;
- gli immobili non utilizzati o dati in locazione o comodato, relativi ad imprese commerciali che, per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione, senza radicali trasformazioni, da quella strumentale per l’esercizio di un’attività commerciale.

Si potranno pertanto avere:

Immobili strumentali in Italia e all’estero	<i>Strumentali per destinazione</i> : non producono reddito fondiario e sono collocati tra le immobilizzazioni tecniche e civili soggette a ammortamento annuale in base al loro deperimento
Immobili alla cui produzione o al cui scambio è	<i>Beni-merce</i> : non producono reddito fondiario

diretta l'attività dell'impresa in Italia o all'estero	e sono collocati tra le rimanenze finali di merci e altre giacenze. Non sono ammessi ammortamenti fiscali
Immobili locati o da locare, strumentali per una attività commerciale, non suscettibili di diversa utilizzazione se non con radicale trasformazione, situati in Italia	<p><i>Beni-immobili:</i> Strumentali per natura dati in locazione. Per il combinato disposto degli artt. 43 e 90 del TUIR, i proventi della locazione confluiscono nel reddito di impresa per l'intero loro ammontare quali "proventi immobiliari", conseguentemente tutti i costi inerenti, di manutenzione, riparazione, ammortamenti, gestione, ecc., sono interamente deducibili. Tali immobili in bilancio sono iscritti fra le immobilizzazioni ai sensi dell'art. 16 del DPR 600/73</p>
Immobili locati o da locare per civile abitazione o comunque non strumentali situati in Italia	<p><i>Immobili diversi da quelli strumentali per natura e per destinazione, c.d. immobili patrimonio:</i> non concorrono al reddito di impresa in base agli effettivi costi e ricavi ma sulla base dei criteri catastali (indeducibilità dei costi incluse le quote di ammortamento senza possibilità di alcun abbattimento forfettario delle spese di manutenzione dell'eventuale reddito di locazione). L'eventuale reddito derivante dalla locazione degli immobili patrimonio può essere diminuito soltanto delle:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- spese effettivamente sostenute;</li> <li>- documentate;</li> <li>- per la manutenzione ordinaria;</li> <li>- con il tetto massimo comunque del 5 per cento dei canoni di locazione.</li> </ul> <p>In sintesi, il reddito dei beni in oggetto deve essere determinato assumendo il maggior ammontare tra la rendita catastale rivalutata del 5% ai sensi dell'articolo 3, commi da 48 a 52, Legge n. 662/96 e il canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria di cui alla lettera a), comma 1 dell'art. 3, DPR 6 giugno 2001, n. 380 (Testo Unico in materia edilizia) effettivamente sostenute e analiticamente documentate, comunque entro il limite del 5% del canone di locazione stesso. Se la rendita catastale rivalutata risulta superiore al canone di locazione annuo al netto dei costi come sopra specificato, il contribuente deve operare una variazione in aumento per i costi sostenuti e per il valore della rendita catastale rivalutata e una</p>



	<p>corrispondente variazione in diminuzione per i canoni percepiti.</p> <p>Viceversa, il contribuente deve operare una variazione in aumento per i costi non ammessi.</p> <p>Nel caso di unità immobiliari a disposizione deve essere ulteriormente applicata la maggiorazione di 1/3.</p>
<p>Immobili non utilizzati dall'impresa situati all'estero</p>	<p>Analogia rispetto alla categoria che precede ma rimando anziché alle norme catastali alle disposizioni dell'art. 70 del TUIR che al comma 2, dispone che i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano.</p> <p>I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese.</p> <p>In questo caso tutti i costi sostenuti sono indeducibili e pertanto daranno origine a una rettifica in aumento in dichiarazione dei redditi mentre i redditi effettivi conseguiti non saranno imponibili e daranno origine in dichiarazione a rettifica in diminuzione.</p> <p>Rettifica in aumento sarà parimenti rilevata nella dichiarazione dei redditi anche per l'ammontare del reddito netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero.</p> <p>Qualora nello Stato estero i fabbricati non fossero soggetti a imposta, in Italia questi redditi sarebbero determinati in base all'ammontare percepito nell'esercizio (principio di cassa) ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria di tutte le spese; pertanto quelle effettive restano indeducibili, così come gli ammortamenti.</p> <p>Il "credito di imposta" anche per tali redditi è disciplinato dall'art. 165 TUIR</p>

**Note:**

### Locazioni a canone concordato

Come previsto dall'articolo 8, Legge n. 431/1998, il reddito degli immobili situati nei Comuni ad alta densità abitativa, concessi in locazione ad un canone "convenzionale" sulla base degli accordi definiti in sede locale tra le organizzazioni dei proprietari e degli inquilini, gode di un'ulteriore deduzione del 30% sul 95% del canone di locazione percepito.

### Immobili di interesse storico

Ai fini Ires la determinazione del reddito imponibile è determinata dalla rendita catastale rivalutata del 5%, abbattuta del 50%. Se l'immobile di interesse storico è locato la base imponibile Ires è data dal maggiore tra il canone di locazione ridotto del 35% e la rendita catastale effettiva.

### Terreni

Ai sensi dell'articolo 3, commi da 48 a 52, Legge n. 662/96, ai redditi di terreni (rendite iscritte in catasto) va applicato un coefficiente di rivalutazione rispettivamente pari al:

- 80% per il reddito dominicale;
- 70% per il reddito agrario.

## RIEPILOGO PROVENTI IMMOBILIARI

<b>Tipologia di immobili</b>	1) Immobili strumentali utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa (beni strumentali per destinazione): 1-a) Classificati strumentali per natura (cat. A10, B, C, D, E) 1-b) Classificati di civile abitazione (iscritti tra le immobilizzazioni)	I costi sostenuti per ammortamenti, manutenzioni, ecc., sono deducibili per competenza
	2) Immobili merce la cui produzione o scambio costituisce l'attività dell'impresa (iscritti tra le rimanenze)	I costi di costruzione, inclusi gli interessi passivi di finanziamento, vanno a incrementare il costo di costruzione purché resti inferiore al valore di mercato sino a quando il fabbricato è divenuto atto all'uso cui è destinato. Gli eventuali ricavi da locazione vanno rilevati per competenza
	3) Immobili strumentali per la loro natura (cat. A10, B, C, D, E) 3-a) Utilizzati come strumentali 3-b) Non utilizzati 3-c) In comodato 3-d) In locazione	I costi e i ricavi seguono le regole per la determinazione del reddito di impresa
	4) Immobili per civile abitazione (cat. da A1 a A9) 4-a) Utilizzati come strumentali  4-b) Non utilizzati	4-a) I costi e i ricavi seguono le determinazioni del reddito di impresa

	4-c) In locazione (a terzi o a dipendenti) 4-d) In comodato	4-b-c-d-) Tassati sul maggior valore tra rendita catastale e canone di locazione eventuale al netto dei costi ammessi (con conseguenti variazioni in aumento e in diminuzione)
	5) Immobili all'estero	Valutazione effettuata all'estero con conseguenti rettifiche in dichiarazione dei redditi, ovvero, se non soggetti a imposta nello Stato estero, reddito percepito in Italia al netto della deduzione forfettaria del 15%

### Artt. 92 – 93 Variazioni delle rimanenze

Le variazioni delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali partecipano alla formazione del reddito di impresa → **valenza valutativa più che di attribuzione**

<b>Criterio generale di valutazione delle rimanenze</b>	<b>Ai fini civili</b>	<b>Art. 2426 C.C.</b>	<b>Il costo minore fra il costo storico sostenuto ed il valore di mercato</b>
	<b>Ai fini fiscali</b>	<b>Art. 92 TUIR</b>	<b>Costo effettivo sostenuto o, se inferiore, il valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio</b>

### Art. 92 TUIR

“1. Le variazioni delle rimanenze finali dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'articolo 93, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono.

2. Nel primo esercizio in cui si verificano, le rimanenze sono valutate attribuendo a ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità.

3. Negli esercizi successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità, valutate a norma del comma 2, costituiscono voci distinte per anni di formazione. Se la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei precedenti esercizi a partire dal più recente (cosiddetto metodo Lifo a scatti).

4. Per le imprese che valutano in bilancio le rimanenze finali con il metodo della media ponderata o del primo entrato, primo uscito" o con varianti di quello di cui al comma 3, le rimanenze finali sono assunte per il valore che risulta dall'applicazione del metodo adottato."

La disposizione non offre indicazioni utili per comprendere cosa includere nel costo.

Al riguardo l'articolo 110 del TUIR al comma 1 precisa che il costo include le materie prime, la manodopera diretta e le quote di ammortamento industriale, restando escluse le spese generali e gli interessi passivi. E' possibile, tuttavia, aggiungere anche costi diversi per la parte ragionevolmente imputabile al prodotto (di regola nelle imprese di grandi dimensioni il criterio del calcolo del costo risulterà da apposita contabilità industriale).

La normativa fiscale lascia discrezionalità al contribuente di scegliere il criterio di valutazione più consono.

Il comma 6 dell'art. 110 del TUIR dispone che in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi, il contribuente deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato. Va da sé che il cambiamento del criterio di valutazione senza motivazione del carattere di eccezionalità dello stesso in contrasto con i postulati del bilancio di cui all'art. 2423-bis C.C. che prevede la "continuità" di applicazione dei criteri di valutazione, se consiste in una minore valutazione, potrebbe tradursi in una differenza fiscalmente non ammessa.

"5. Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo di cui al comma 1, è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale. Per le valute estere si assume come valore normale il valore secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio."

"8. Per gli esercenti attività di commercio al minuto che valutano le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio si tiene conto del valore così determinato anche in deroga alla disposizione del comma 1, a condizione che nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato, siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione del detto metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa."

Il comma 8 dell'art. 92 del TUIR prevede la possibilità per i soli esercenti attività di commercio al minuto, di valutare le rimanenze con il *metodo del prezzo al dettaglio* che presenta il vantaggio di evitare l'inventariazione fisica delle giacenze mediante la contrapposizione tra prezzi di costo e di vendita e determinazione delle percentuali di ricarico.

In sintesi, il metodo comporta:

- La rilevazione del carico di magazzino al prezzo di costo e al prezzo di vendita;
- Il calcolo del ricarico come differenza tra prezzo di vendita e di costo;
- Il calcolo del rapporto tra ricarico e prezzo di vendita in termini percentuali e del complemento a 100 di detta percentuale che rappresenta il costo di acquisto delle merci;
- La determinazione del valore delle rimanenze, ottenuto sottraendo al totale delle merci disponibili (entrate), l'ammontare dei ricavi e moltiplicando l'importo che ne risulta per il complemento a 100 della percentuale di ricarico di cui sopra.

Non essendo possibile allegare il prospetto richiamato nel corpo della norma alla dichiarazione dei redditi inviata in via telematica, è sufficiente che il contribuente allegghi lo stesso alla propria dichiarazione cartacea.

“6. 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 stesso, salvo quanto stabilito nell'articolo 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale.”

I servizi in corso di esecuzione si distinguono in base alla durata in:

- Lavori di durata ultrannuale;
- Lavori di durata infrannuale.

Nel primo caso si tratta di commesse a lungo termine, nel secondo caso di commesse a breve.

La distinzione è rilevante in ambito fiscale.

## **Art. 93 TUIR – Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale**

“1. Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del comma 4.

2. La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento, la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.”

“4. I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.”

“6. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle

generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.”

L'art. 93 del TUIR dispone che al contemporaneo verificarsi delle condizioni:

- 1) Pattuizione – le opere, le forniture e i servizi in corso di valorizzazione formano oggetto di un contratto per il quale l'impresa realizzatrice ha ricevuto da un committente l'incarico;
- 2) Unitarietà – la pattuizione prevede espressamente che l'opera e i servizi siano considerati unitariamente, cioè il contratto contempli, a fronte del corrispettivo, un unico bene o un'unica opera o un unico servizio. Nell'ipotesi contraria, nel caso cioè che il contratto preveda una pluralità di consegne definitive con passaggio di proprietà, l'articolo 93 non è più applicabile. Un'ipotesi particolare è quella prevista dal comma 4 dell'art. 93 ovvero il caso di liquidazione parziale in cui la valutazione delle rimanenze è limitata alla parte non ancora liquidata;
- 3) Ultrannualità – la pattuizione prevede un tempo di esecuzione dell'opera, della fornitura e dei servizi da prestare, ultrannuale, cioè superiore a 12 mesi. In base a quanto appena precisato non rientrano nella norma i contratti pattuiti con durata inferiore a 12 mesi.

delle opere, forniture e servizi, il valore da attribuire alle rimanenze non tiene conto dei costi sostenuti bensì dei ricavi maturati in relazione al valore complessivo della parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto.

La valutazione al ricavo si giustifica agevolmente dal fatto che queste rimanenze sono, sul piano economico, molto vicine ai crediti e consistono nell'insieme dei diritti che il prestatore può vantare sulla base del lavoro svolto, nei confronti del committente.

Sul piano giuridico la rimanenza assumerà la veste di credito solo al momento dell'accertamento definitivo in contraddittorio con il committente della conformità dell'opera realizzata a quella richiesta. Solo a decorrere da tale momento le rimanenze cessano di essere considerate tali e sono esposte come ricavi, sotto l'aspetto del conto economico, e come veri e propri crediti verso il committente, sotto l'aspetto patrimoniale.

Più in particolare, secondo il Principio contabile 23, la verifica della c.d. “maturazione o realizzazione” del ricavo e la sua conseguente iscrizione in bilancio è subordinata al coesistere delle seguenti condizioni:

- Lo stato di avanzamento deve essere completato;
- L'accettazione da parte del cliente committente.

Quindi in caso di appalto pattuito a lotti o partite per cui a ogni stato di avanzamento lavori (SAL) corrisponde definitiva accettazione, il SAL determinato confluisce tra i ricavi, mentre nel caso più frequente in cui il SAL attesti solo l'avanzamento dei lavori senza accettazione questo diventa base obbligatoria per la valutazione delle rimanenze di lavori, pur rimanendo l'importo liquidato tra gli acconti.

In presenza di lavori che si protraggono nell'anno coperti da SAL fino ad una certa data e per la rimanente parte non ancora liquidati, si determinano le rimanenze in base al SAL liquidato con l'aggiunta delle successive porzioni di lavori in relazione al corrispettivo pattuito.

#### I COMPONENTI POSITIVI DI REDDITO

- 1) I ricavi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dell'attività caratteristica dell'impresa  
Art. 85 D.P.R. 917/1986 (TUIR)
- 2) Gli altri ricavi diversi da quelli rinvenienti dalla cessione di beni e prestazione di servizi  
Art. 85 TUIR
- 3) Le plusvalenze  
Art. 86 TUIR
- 4) Le plusvalenze esenti  
Art. 87 TUIR
- 5) Le sopravvenienze attive  
Art. 88 TUIR
- 6) I dividendi e gli interessi attivi  
Art. 89 TUIR
- 7) I proventi immobiliari  
Art. 90 TUIR
- 8) La variazione delle rimanenze, opere, forniture e servizi di durata ultrannuale  
Artt. 92 e 93 TUIR
- 9) La valutazione dei titoli  
Art. 94 TUIR