

CAPITOLO I

IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

SOMMARIO:

1. Società ed enti. – 2. La commercialità. – 3. La residenza. – 4. (*Segue*). La presunzione di esteroinvestizione.

1. *Società ed enti*

L'IRES trova applicazione in capo a quattro diverse categorie di soggetti, individuati dal primo comma dell'art. 73 TUIR.

La prima categoria di soggetti passivi è composta essenzialmente dalle società di capitali residenti: «*le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato*» [art. 73, lett. a)]. Le società di persone residenti, di contro, non sono soggetti passivi IRES: i redditi prodotti da tali società, infatti, vengono tassati “per trasparenza” in capo ai relativi soci ai sensi dell'art. 5 TUIR.

Le categorie di cui alle lett. b) e c) sono categorie “aperte”: vi sono ricompresi, infatti, gli «*enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato*», ma anche, in via generale e residuale, «*le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo*» [art. 73, comma 2, TUIR].

Tali enti residenti, diversi dalle società, rientrano nella categoria di

cui alla lett. b), laddove abbiano «per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali». Di converso, laddove non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, rientrano nella categoria di cui alla lett. c).

L'ultima categoria è quella di cui alla lett. d), in cui rientrano «le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato».

In definitiva, i soggetti passivi IRES possono essere distinti in base alla loro forma giuridica, commercialità e residenza.

L'inclusione di un soggetto passivo in una piuttosto che nell'altra categoria è di grande rilievo, poiché alle singole categorie sono applicabili regole diverse per la determinazione della base imponibile.

In particolare, come specificato dall'art. 75 TUIR:

– per i soggetti di cui alle lett. a) e b), trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 81 ss. TUIR;

– per i soggetti passivi di cui alla lett. c), trovano applicazione gli artt. 143 ss. TUIR (che disciplinano un sistema di tassazione simile a quello delle persone fisiche, imperniato sulla tassazione delle singole categorie di reddito)¹;

– per i soggetti di cui alla lett. d), trovano applicazione gli artt. 151 ss. TUIR (che regolano un sistema di tassazione incentrato sulla tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato)².

¹ La determinazione della base imponibile di tali enti avviene secondo una logica atomistica: la relativa base imponibile, infatti, si determina riconducendo i redditi conseguiti dall'ente non commerciale residente alle categorie di reddito previste per le persone fisiche ed applicando, sostanzialmente, le regole per le stesse dettate. In particolare, l'art. 143 TUIR richiama le seguenti categorie di reddito: redditi di impresa, redditi di capitali, redditi fondiari, redditi diversi (lasciando, dunque, escluse le categorie dei redditi da lavoro dipendente e da lavoro autonomo). La base imponibile complessiva viene determinata sommando algebricamente i redditi così determinati. Per alcuni particolari enti non commerciali residenti, inoltre, sono previsti regimi speciali ed agevolativi (Onlus, associazioni sportive, ecc.).

² Più precisamente, l'ente non residente è soggetto a tassazione in Italia con riferimento ai soli redditi di fonte italiana così come individuati dall'art. 23 TUIR. Essi verranno sottoposti a tassazione applicando le regole previste per le persone fisiche.

2. La commercialità

Al fine di individuare la categoria di appartenenza – e, dunque, le regole di determinazione della base imponibile applicabili – di un soggetto passivo IRES può essere necessario valutarne la commercialità.

Quanto ai soggetti passivi *sub a)*, nessuna indagine è necessaria poiché gli stessi sono sempre considerati enti commerciali in ragione della forma giuridica assunta.

Di contro, per gli enti diversi dalle società – che possono ricadere sia nella categoria di cui alla lett. b) sia nella categoria di cui alla lett. c) – è necessario verificare se abbiano o meno «*per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*».

Laddove l'ente svolga attività commerciale in via prevalente od esclusiva, verrà ricondotto alla categoria di cui alla lett. b); in caso contrario, l'ente verrà ricondotto alla categoria di cui alla lett. c).

L'art. 55 TUIR stabilisce che si considerano commerciali le attività, esercitate per professione abituale ancorché non esclusiva, indicate nell'art. 2195 c.c., vale a dire l'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; l'attività intermediaria nella circolazione dei beni; l'attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria; l'attività bancaria o assicurativa; le altre attività ausiliarie delle precedenti. Sono, inoltre, considerate commerciali l'attività organizzata in forma d'impresa e diretta alla prestazione di servizi; l'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; lo sfruttamento dei terreni agricoli, lo svolgimento di attività agricole "connesse" (per esempio manipolazione, trasformazione, commercializzazione di prodotti ottenuti dallo sfruttamento di terreni agricoli) e l'allevamento laddove svolte oltre i limiti di cui all'art. 32, commi 2 e 3, TUIR.

Ciò posto, l'art. 73, comma 4, TUIR prevede che «*L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*».

Stando al dato testuale della disposizione citata, un ente assume la qualifica di ente commerciale laddove l'atto costitutivo o lo statuto prevedano come prevalente o esclusivo lo svolgimento di attività di tipo commerciale come sopra definita.

Parrebbe, dunque, che, dalla lettura della norma, la qualificazione commerciale o meno di un ente debba avvenire in base ad un dato “formale”.

In realtà, secondo la prevalente dottrina, la giurisprudenza e l’Agenzia delle Entrate, la valutazione della qualifica di un ente non può prescindere da un’analisi “sostanziale” che tenga conto dell’attività effettivamente esercitata.

Tale conclusione viene confermata dal contenuto dell’art. 149 TUIR, in forza del quale «indipendentemente dalle previsioni statutarie, l’ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d’imposta».

È perciò possibile concludere che, a prescindere dalle previsioni statutarie e dell’atto costitutivo, sebbene le stesse rappresentino un importante riferimento nel processo di verifica della commercialità o meno di un determinato ente, lo svolgimento materiale di attività commerciale in via prevalente/esclusiva da parte di un ente ne determina la qualifica di ente commerciale.

Al fine di valutare se un determinato ente svolga materialmente attività commerciale, il citato art. 149 TUIR suggerisce di avere riguardo ai seguenti criteri, che possono attestare lo svolgimento di attività commerciale in via prevalente: «a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all’attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all’attività commerciale rispetto alle restanti spese».

3. La residenza

Come evidenziato in precedenza, i soggetti passivi IRES sono inclusi in categorie distinte a seconda che essi siano residenti [categorie a), b) e c)] o non residenti [categoria d)] nel territorio dello Stato.

A tal proposito, l’art. 73, comma 3, TUIR stabilisce che «si conside-

rano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato».

Per verificare se, in un determinato periodo d'imposta, una società o un ente debba considerarsi fiscalmente residente in Italia, pertanto, è necessario fare riferimento a tre criteri di collegamento alternativi. Deve, cioè, verificarsi se sussistano in Italia: la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'ente stesso.

Tali criteri di collegamento, giova precisarlo, sono i medesimi per tutti i soggetti passivi IRES, a prescindere dalla categoria di appartenenza.

Il collegamento con il territorio nazionale deve verificarsi per la maggior parte del periodo d'imposta, sicché ai tre citati criteri, alternativi tra loro, se ne aggiunge un quarto, che deve sussistere in ogni caso (c.d. requisito temporale).

La *sede legale* è l'elemento più semplice da verificare: in assenza di una espressa definizione normativa, la sede legale è rappresentata dal luogo indicato dalla società nell'atto costitutivo, annotato nel registro delle imprese e comunicato agli Uffici finanziari.

Per *sede dell'amministrazione*, invece, si intende il luogo in cui è effettivamente localizzata la sede principale di direzione e controllo della società. Essa dovrebbe coincidere con il luogo in cui si forma la volontà dell'organo amministrativo, cioè il luogo in cui i componenti (o il componente) dell'organo amministrativo assumono le decisioni concernenti l'attività sociale³.

Il terzo criterio di collegamento previsto dal legislatore tributario è quello legato all'*oggetto principale*, cioè il luogo in cui viene prevalentemente svolta l'attività sociale ed in cui si concretizza l'attività economica posta in essere.

Infine, come già anticipato, l'ultimo requisito necessario perché in un determinato periodo d'imposta una società sia fiscalmente residente è di natura temporale: la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale debbono sussistere in Italia per la maggior parte di detto periodo d'imposta.

³ Si tratta di una definizione sostanzialmente analoga a quella del *place of effective management* adottato, al fine di dirimere i problemi di doppia imposizione, nell'ambito delle convenzioni bilaterali basate sul modello OCSE (c.d. *tie breaker rule*).

4. (Segue). *La presunzione di esteroinvestizione*

I commi 5-bis e 5-ter dell'art. 73 TUIR stabiliscono che una società formalmente localizzata all'estero si "considera", salvo prova contraria, residente in Italia qualora detenga una partecipazione di controllo in una società o ente commerciale residente in Italia e se, contemporaneamente, soddisfi una delle seguenti condizioni:

- a) sia controllata, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sia amministrata da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Affinché una società estera possa considerarsi residente in Italia (e, quindi, esteroinvestita) si dovrà, dunque, verificare un pre-requisito (consistente nel possesso, da parte di quest'ultima, di una partecipazione di controllo in una società o ente commerciale residente in Italia) ed una delle due condizioni alternative sopra citate, concernenti i soggetti che controllano e che amministrano la società estera.

Non si è in presenza di un nuovo criterio di determinazione della residenza delle società, poiché è stabilito che, al perfezionarsi delle summenzionate condizioni, la sede dell'amministrazione si consideri esistente in Italia (e, conseguentemente, che la società sia fiscalmente residente in Italia).

Sul punto si segnala che l'Agenzia delle Entrate – nell'ambito di un procedimento aperto dalla Commissione Europea – ha sottolineato come la norma in argomento non comporta un rigido automatismo, bensì sia finalizzata a *facilitare* l'Amministrazione nell'accertamento della residenza e non la esoneri «*dal provare in concreto l'effettività dell'esteroinvestizione dell'ente considerato*».

Inoltre, non vi è alcun limite al contenuto della prova contraria che il contribuente potrà fornire a dimostrazione della propria effettiva residenza all'estero: tale prova contraria, in particolare, potrà essere fornita «*sulla base non solo del dato documentale, ma anche sulla base di tutti gli elementi concreti da cui risulti, in particolare, il luogo in cui le decisioni strategiche, la stipulazione dei contratti e le operazioni finanziarie e bancarie siano effettivamente realizzate*».

CAPITOLO II

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

SOMMARIO:

1. Dal bilancio al reddito imponibile: il sistema delle variazioni. – 1.1. Il regime per i soggetti che adottano gli IAS. – 1.2. Il periodo d'imposta ed il riporto delle perdite. – 1.3. Le regole generali di determinazione del reddito (competenza, inerenza, previa imputazione). – 1.3.1. Il principio di competenza economica. – 1.3.2. Il principio di inerenza. – 1.3.3. La previa imputazione a conto economico. – 2. I componenti positivi di reddito: ricavi, plusvalenze e sopravvenienze attive. – 3. I proventi immobiliari. – 4. Le rimanenze. – 5. Ulteriori regole per la deduzione dei costi. – 5.1. Gli ammortamenti. – 5.2. Le spese di manutenzione. – 5.3. I beni detenuti in locazione finanziaria. – 5.4. Gli accantonamenti. – 5.5. I compensi degli amministratori. – 5.6. Gli oneri fiscali e contributivi. – 5.7. Il costo del lavoro. – 5.8. Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite. – 5.9. Le spese relative a studi e ricerche, le spese di pubblicità e propaganda e le spese di rappresentanza. – 5.10. I c.d. costi *black list*. – 6. La disciplina del *transfer pricing*. – 7. Il trattamento fiscale di dividendi, plusvalenze azionarie e interessi. – 7.1. La tassazione dei dividendi. – 7.2. Le disposizioni in materia di imprese estere controllate. – 7.3. Le plusvalenze esenti. – 7.4. Le minusvalenze su azioni e quote societarie. – 7.5. Le operazioni sul patrimonio netto. – 7.6. La tassazione degli interessi attivi. – 7.7. La deduzione degli interessi passivi. – 8. L'aliquota dell'IRES.

1. *Dal bilancio al reddito imponibile: il sistema delle variazioni*

La determinazione del reddito imponibile di società ed enti commerciali è disciplinata agli artt. 81 ss. TUIR.

Il legislatore, all'art. 83 TUIR, ha stabilito che «*il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione*».

La disposizione testé riportata stabilisce il “principio di derivazione” del risultato fiscale da quello civilistico, senza che si realizzi una coincidenza fra i due valori. Infatti, all’utile o alla perdita risultanti dal conto economico devono essere apportate, al fine di determinare l’imponibile fiscale, le rettifiche di segno positivo e negativo previste dalle disposizioni contenute nel TUIR¹.

Il sistema delle variazioni fiscali disciplinato negli artt. 83 ss. TUIR è la diretta conseguenza delle diverse finalità perseguite dal legislatore nel disciplinare, con la normativa civilistica, il principio di corretta redazione del bilancio e, con le disposizioni fiscali, i criteri di determinazione della base imponibile.

Tale meccanismo dovrebbe consentire al contribuente di redigere senza interferenze il bilancio di esercizio nel pieno rispetto della normativa civilistica e dei principi contabili applicabili, per poi apportare le variazioni previste dalla disciplina tributaria al fine di determinare correttamente l’imponibile fiscale e predisporre la dichiarazione dei redditi.

Il differente trattamento riservato, ai fini contabili ed ai fini fiscali, a medesimi fatti di gestione dell’impresa genera, dunque, la necessità di apportare delle rettifiche extracontabili, in aumento o in diminuzione, al risultato di bilancio.

Le variazioni conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni fiscali possono essere classificate, da un lato, in base degli effetti che producono sul reddito imponibile e, dall’altro lato, in base alla durata temporale di tali effetti. La normativa in materia disciplina, infatti, le diverse tipologie di variazioni in aumento e in diminuzione, che possono avere carattere temporaneo o permanente.

Le rettifiche in aumento sono variazioni fiscali che incrementano il reddito imponibile rispetto al risultato di bilancio e traggono origine:

- dalla rilevanza fiscale di componenti positivi di reddito non inclusi o inclusi solo in parte nel conto economico dell’esercizio;
- dall’indeducibilità totale o parziale di componenti negativi imputati a conto economico.

¹ Va tuttavia segnalato che per le società c.d. non operative – cioè le società che conseguono ricavi per un importo inferiore ad una soglia determinata applicando taluni indici percentuali al valore dei relativi *asset* – è previsto un sistema di determinazione forfettizzata del reddito, mediante l’applicazione di altri indici ai citati *asset* (art. 30, L. n. 724/1994).

Le rettifiche in diminuzione determinano un decremento del reddito imponibile rispetto al risultato di bilancio e sono generate:

- dalla non imponibilità integrale o parziale dei componenti positivi imputati a conto economico;
- dall'inclusione tra i componenti negativi fiscalmente rilevanti di quote di costi non rilevati, in tutto o in parte, nel conto economico dell'esercizio.

Di significativa importanza è la connotazione temporale delle rettifiche di cui trattasi. Le variazioni fiscali hanno carattere permanente quando normativa civilistica e fiscale trattano in maniera del tutto diversa uno stesso componente di reddito ammettendone o meno l'imputazione a conto economico ovvero la rilevanza fiscale.

Le variazioni temporanee generano, invece, uno spostamento di base imponibile tra più esercizi e sono il risultato della differente modalità di imputazione – civilistica, da un lato, e fiscale, dall'altro – del medesimo costo o del medesimo ricavo. Tale rettifica o integrazione temporanea determina, rispettivamente, un differimento oppure un'anticipazione del momento impositivo rispetto al periodo in cui il costo/ricavo ha rilevanza civilistica. La variazione fiscale di cui trattasi è però destinata ad annullarsi nel corso del tempo².

1.1. Il regime per i soggetti che adottano gli IAS

L'applicazione dei principi contabili internazionali (International Accounting Standards, in seguito anche IAS) è stata disciplinata nel D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38.

L'ambito di applicazione della norma è circoscritto dall'art. 2 del Decreto citato ai seguenti soggetti:

- a) società quotate in qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea;

² Fra le rettifiche di carattere permanente è possibile comprendere tutte le ipotesi in cui un costo, pur se imputato a conto economico, non risulta in tutto o in parte fiscalmente deducibile, come nel caso dei costi sostenuti per l'acquisto o la manutenzione delle autovetture o per i servizi di telefonia. Un esempio di variazione di natura temporanea è rappresentato dalla ripartizione in più periodi d'imposta delle plusvalenze realizzate su beni strumentali.

- b) società con strumenti finanziari diffusi presso il pubblico;
- c) banche, società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari, società di intermediazione mobiliare, società di gestione del risparmio, società finanziarie, istituti di moneta elettronica;
- d) imprese assicurative quotate e non, obbligate a redigere il bilancio consolidato;
- e) società incluse nel bilancio consolidato redatto da società obbligate a redigere il bilancio secondo i principi contabili internazionali, nonché, in via facoltativa a norma dell'art. 4, comma 6 dello stesso Decreto, le altre società di capitali con esclusione dei soggetti ammessi alla redazione del bilancio in forma abbreviata *ex art. 2435-bis*.

È opportuno rammentare che le difformità fra principi contabili internazionali e nazionali sono tali da generare significative differenze nell'esposizione a bilancio delle poste contabili.

In *primis*, i principi contabili internazionali danno preminente rilievo alla sostanza economica di un'operazione, indipendentemente dalla forma giuridica della stessa; forma che viene, invece, spesso valorizzata dai principi contabili nazionali³.

Gli IAS prevedono la valutazione delle poste sulla base del “*fair value*”, consentendo di superare il principio del costo storico, tipico dei principi contabili interni, e di misurare il patrimonio aziendale in relazione al suo “*valore equo*”, inteso come «*corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili*»⁴. L'applicazione degli IAS porta a rilevare in bilancio utili anche solo potenziali e non ancora effettivamente realizzati e cespiti valutati al *fair value*, con la conseguente eventuale emersione di valori, positivi o negativi, latenti non ancora realizzati.

³ Un tipico esempio di contabilizzazione di un evento che dà prevalenza alla sostanza economica dell'operazione piuttosto che alla sua forma giuridica è il leasing finanziario (IAS 17). In tali operazioni l'utilizzatore ha la facoltà di riscattare i beni al termine del contratto e il conduttore può pertanto considerarsi fin dall'inizio il titolare economico del bene. La contabilizzazione dell'operazione (c.d. metodo finanziario) sulla base dei principi contabili internazionali prevede l'iscrizione del bene tra le attività e la rilevazione del debito al netto degli oneri finanziari tra le passività. I principi contabili nazionali, dando maggior peso all'aspetto giuridico-formale dell'operazione, permettono la rilevazione del bene tra le attività del contraente solo nel momento in cui avviene l'effettivo trasferimento della proprietà (c.d. metodo patrimoniale).

⁴ IAS 39, “*Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione*”.

I principi contabili internazionali mirano, dunque, a rappresentare il valore economico attuale di un'impresa ed a far raggiungere al bilancio d'esercizio l'*attendibilità* necessaria a soddisfare le esigenze degli *stakeholders*, primi tra tutti gli investitori.

Dal punto di vista fiscale, la legge originariamente disponeva non solo che alle società *IAS adopter* si applicasse il principio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato civilistico *ante* imposte, ma anche che valessero le medesime regole di variazione previste per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali. Esisteva dunque un principio di neutralità dell'imposizione tra soggetti *IAS adopter* e soggetti *non IAS* che portava a non considerare le diversità, talvolta rilevanti, nelle modalità di contabilizzazione di componenti positivi e negativi di reddito ed imponeva ai soggetti IAS numerosissime e complesse variazioni fiscali tali da rendere assai labile il collegamento fra il risultato di bilancio e il reddito imponibile.

Per contrastare tale effetto, il legislatore è dovuto intervenire modificando parzialmente la disciplina fiscale per adeguarla alle nuove regole internazionali sulla formazione dei bilanci. La L. n. 244/2007⁵ ha profondamente rivisto l'art. 83 TUIR al fine di dare rilevanza fiscale alla rappresentazione dei fatti di gestione secondo i principi dettati dagli IAS⁶.

Il legislatore ha dunque rafforzato il "*principio di derivazione*" già contenuto, anche se di fatto molto limitato, nel vecchio testo dell'art. 83 TUIR, dando ora rilievo alle "*qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni*" *IAS compliant*, permettendo di fatto una determinazione della base imponibile fiscale molto più aderente alle risultanze di bilancio.

Il nuovo art. 83 TUIR dà specifica rilevanza:

- ai "*criteri di qualificazione*", ovvero alle regole previste dagli IAS per la contabilizzazione dei componenti di reddito (primo tra tutti il principio della prevalenza della sostanza sulla forma);
- ai "*criteri di imputazione temporale*", e dunque a quelle norme che individuano il corretto esercizio di contabilizzazione dei costi e dei ricavi;

⁵ L. 24 dicembre 2007, n. 244, c.d. Legge Finanziaria per il 2008.

⁶ L'art. 83 TUIR stabilisce ora che «*per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili*».

– ai “*criteri di classificazione*”, ovvero alle norme che presiedono al raggruppamento nel bilancio delle singole operazioni (classi e sotto-classi).

1.2. *Il periodo d'imposta ed il riporto delle perdite*

L'imposta sul reddito delle società è un'imposta periodica e proporzionale.

L'art. 76 TUIR definisce, al comma 1, la caratteristica della “periodicità”, stabilendo che l'IRES «è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli artt. 80 e 84».

La norma in esame pone in essere, dunque, una delimitazione convenzionale di carattere temporale rispetto all'attività che un'impresa svolge di fatto in modo continuo e senza interruzioni durante tutta la sua esistenza, individuando “periodi di imposta” ad ognuno dei quali corrispondono distinte ed autonome obbligazioni tributarie.

Le imposte periodiche hanno infatti come caratteristica l'autonomia dell'obbligazione tributaria relativa ai fatti che si realizzano in un definito e circoscritto arco temporale.

Il periodo d'imposta «è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo»: esso, dunque, può non coincidere con l'anno solare ed essere diversamente determinato da disposizioni normative o da decisioni dei soci o degli associati⁷.

La rigida separazione dell'obbligazione tributaria di ciascun periodo d'imposta trova delle limitazioni in relazione rispettivamente al “riporto o rimborso delle eccedenze” ed al “riporto delle perdite”.

L'art. 80 TUIR prevede che le eccedenze di crediti per imposte pagate all'estero, di ritenute d'acconto e di versamenti effettuati in acconto possano essere utilizzate dal contribuente in diminuzione dell'imposta dovuta per i periodi d'imposta successivi.

Il riporto delle perdite fiscali maturate dalle società e dagli enti

⁷ Cfr. art. 76, comma 2, TUIR il quale inoltre precisa che «se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare».

commerciali nel corso della propria attività è regolato dall'art. 84 TUIR, che è stato oggetto di una significativa modifica ad opera dell'art. 23, comma 9, D.L. 6 luglio 2011, n. 98⁸.

La normativa in materia, nella versione attualmente in vigore, stabilisce che *«la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare»*⁹.

I recenti interventi normativi hanno, da un lato, rimosso il limite quinquennale al riporto delle perdite¹⁰ eliminando qualsivoglia vincolo temporale al loro utilizzo, e, dall'altro lato, introdotto un limite quantitativo, forfettario, alla compensazione di detti risultati negativi.

L'entità della perdita compensabile è oggi correlata alla quantità di reddito prodotto: essa può infatti essere utilizzata solo fino all'80% del risultato imponibile realizzato nel periodo d'imposta, mentre l'eventuale eccedenza (non utilizzata) potrà essere riportata negli esercizi successivi.

Tale disciplina non si applica alle perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione «che possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva».

⁸ Le modifiche introdotte dalla norma in esame interessano tutti i soggetti IRES ad esclusione degli enti non commerciali residenti.

⁹ La norma prosegue disponendo che *«per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80»*.

¹⁰ Nel regime previgente le perdite realizzate in un periodo d'imposta successivo ai primi tre iniziali potevano essere portate in diminuzione del reddito di esercizi successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trovava capienza nel reddito complessivo di ogni periodo fiscale.

va»¹¹. In detta ipotesi le perdite potranno dunque abbattere integralmente il risultato imponibile realizzato nel periodo, non trovando applicazione il limite quantitativo pari all'80% del risultato imponibile stesso¹².

1.3. *Le regole generali di determinazione del reddito (competenza, inerenza, previa imputazione)*

Le modalità di determinazione del reddito d'impresa si basano su alcuni principi di carattere generale, quali la competenza economica, l'inerenza all'attività esercitata dall'impresa, la previa imputazione dei componenti reddituali negativi al conto economico di esercizio.

1.3.1. *Il principio di competenza economica*

L'art. 109, comma 1, TUIR prevede che i fatti che incidono sull'attività d'impresa vadano rilevati, in linea di principio, in base alla competenza economica e cioè nel periodo in cui la fattispecie si realizza, con la conseguente rilevazione della stessa a conto economico, ed indipendentemente dal verificarsi del flusso finanziario connesso alla stessa.

In particolare, la rilevanza economica della cessione di un bene si realizza:

- alla data di consegna o spedizione per i beni mobili¹³;

¹¹ Cfr. art. 84, comma 2, TUIR in senso sostanzialmente analogo alla disciplina previgente.

¹² Entrambi i primi due commi dell'art. 84 TUIR stabiliscono che le perdite debbono essere utilizzate in diminuzione del reddito di periodi di imposta successivi «per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile»: in altri termini, la società o l'ente commerciale che opta per la compensazione di perdite pregresse non ha la possibilità di utilizzare solo una porzione di detta perdita, ma, entro il limite di reddito imponibile dalla stessa realizzato, deve procedere a compensarla interamente.

La nuova disciplina sul riporto delle perdite non stabilisce *ex lege* una graduatoria nell'utilizzo dei risultati negativi realizzati nell'attività d'impresa, ma dà la possibilità al contribuente di decidere autonomamente l'ordine di utilizzo delle perdite maturate nei primi tre esercizi e di quelle realizzate nei periodi di imposta successivi.

¹³ Ai fini della consegna rileva la data in cui l'acquirente prende materialmente possesso della merce (ritiro presso il magazzino del venditore), mentre per la spedizione si

– alla stipula dell'atto di trasferimento ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale per gli immobili e per le aziende.

La competenza economica dei corrispettivi per prestazioni di servizi e delle spese di acquisto degli stessi è individuata dalla norma:

- alla data in cui le prestazioni sono ultimate;
- ovvero, per i servizi dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi stessi.

Il principio di competenza economica trova nel TUIR dei correttivi, oltre che delle espresse deroghe, alla propria applicazione. Si ritiene che detto principio sia condizionato alla necessaria correlazione dei costi ai ricavi, per cui un componente negativo di reddito assume rilievo nel periodo in cui si realizzano i ricavi che lo stesso ha concorso a generare.

Vi è inoltre da considerare che, a norma dell'art. 109, comma 1, parte seconda, TUIR, «*i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni*». In altri termini, se un componente reddituale, in un dato periodo di imposta, non è certo nell'*an* ed obiettivamente determinabile nel *quantum*, dovrà essere fiscalmente differito ed assumerà quindi rilevanza a fini impositivi solo negli esercizi successivi, quando tali condizioni si potranno considerare realizzate.

La certezza dell'*an* e la determinabilità del *quantum* devono entrambe necessariamente sussistere alla data di chiusura del periodo d'imposta; talvolta però il momento in cui un evento si verifica ed il momento in cui il contribuente ne viene a conoscenza e ne acquisisce la relativa documentazione possono divergere tanto da collocarsi anche in due distinti periodi di imposta. In casi come questo, si ritiene normalmente che la rilevanza fiscale del costo che discende da tale evento non sia legata alla conoscenza dello stesso da parte dell'impresa, quanto piuttosto al fatto che l'evento si sia verificato entro la data di chiusura del periodo d'imposta e che sia conosciuto o conoscibile con l'ordinaria diligenza

dovrà far riferimento al momento in cui il cedente consegna la merce al vettore per il trasporto.

entro la data di predisposizione del bilancio d'esercizio e della dichiarazione dei redditi.

Il principio di competenza, generalmente applicabile nella determinazione del reddito d'impresa, è in alcuni casi derogato a favore del "principio di cassa"¹⁴.

In conclusione è possibile osservare come le dettagliate disposizioni in tema di individuazione del periodo d'imposta di competenza delle componenti reddituali – positivi e negativi – siano funzionali ad evitare comportamenti discrezionali del contribuente, volti a distribuire nel tempo i componenti reddituali di cui trattasi al fine di ottenere illegittimi vantaggi fiscali.

1.3.2. Il principio di inerenza

Per essere deducibili, i componenti negativi di reddito debbono essere inerenti rispetto all'attività esercitata dall'impresa.

Il legislatore ha imposto l'esistenza di un nesso funzionale tra il costo sostenuto e l'attività economica imprenditoriale, in mancanza del quale il componente negativo non assume rilievo nella determinazione del carico fiscale dovuto.

La *ratio* di tale postulato è riconducibile alla necessità di determinare il reddito imponibile avendo riguardo unicamente a quei componenti negativi che, direttamente o indirettamente, generano base imponibile e sono comunque funzionali all'esercizio dell'attività d'impresa, escludendo, quindi, la deducibilità di costi che risultano estranei alle finalità dell'attività svolta dal soggetto passivo¹⁵.

Appare inoltre opportuno evidenziare che l'art. 109, comma 5 stabilisce che «*le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibi-*

¹⁴ Fra le varie componenti per le quali si applica il principio di cassa vi sono i compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5), gli oneri fiscali e contributivi (art. 99, comma 1, parte seconda), gli interessi di mora (art. 109, comma 7) nonché gli utili da partecipazioni (art. 89, comma 2).

¹⁵ Il principio prevede la sussistenza di un rapporto di correlazione, ai fini della determinazione del reddito fiscale, tra i componenti negativi e l'attività d'impresa esercitata. Poiché tale nesso si attegga diversamente da impresa ad impresa, per stabilire l'inerenza di un costo occorre tenere in considerazione il contesto in cui opera l'impresa (dimensioni, esigenze promozionali, luogo o i luoghi ove svolge la sua attività, ecc.).

li se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi»¹⁶.

Il principio di inerenza richiede che tra i componenti negativi di reddito e l'attività d'impresa intercorra un nesso di causalità o attinenza escludendo, quindi, la deducibilità di costi che risultano estranei alle finalità dell'attività svolta dal soggetto passivo¹⁷.

Si tratta del principio di correlazione il quale viene in rilievo dopo che si è accertata l'inerenza dei componenti negativi, al fine di evitare o limitare la deducibilità di quei costi che sono connessi, direttamente o indirettamente, a componenti positivi non tassati.

1.3.3. La previa imputazione a conto economico

L'art. 109, comma 4, TUIR stabilisce che *«le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza»*.

Appare chiaro come il "principio di previa imputazione" dei componenti negativi di reddito al conto economico dell'esercizio sia condizione necessaria, anche se non sufficiente, per la deducibilità. Di converso, in linea di principio, tutti i costi non rilevati in conto economico sono fiscalmente indeducibili.

Il secondo periodo del medesimo art. 109, comma 4, TUIR stabilisce che *«si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali»*.

¹⁶ La norma in esame precisa che se le componenti negative *«si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi 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»*.

¹⁷ Il principio prevede la sussistenza di un rapporto di correlazione, ai fini della determinazione del reddito fiscale, tra i componenti negativi di esso e l'attività d'impresa esercitata. Poiché tale nesso si attegga diversamente da impresa ad impresa, per stabilire l'inerenza di un costo occorre tenere in considerazione il contesto in cui opera l'impresa (dimensioni, esigenze promozionali, luogo o i luoghi ove svolge la sua attività, ecc.).

Il legislatore fiscale, al fine di evitare disparità di trattamento fra i soggetti IAS *adopter* e le altre società, ha stabilito che i componenti negativi rilevati a patrimonio dai contribuenti che adottano gli IAS siano, nel rispetto di tutti gli altri principi generali, deducibili al pari dei costi rilevati in conto economico.

Il legislatore ha disciplinato specifiche deroghe al “principio della previa imputazione”, con particolare riferimento a:

- costi imputati a conto economico di un esercizio precedente la cui deducibilità fiscale è stata rinviata sulla base della normativa fiscale vigente;
- costi non imputati a conto economico, ma deducibili per espressa previsione di legge;
- costi non imputati a conto economico, ma specificatamente afferenti a ricavi e proventi d’impresa che risultano da elementi certi e precisi.

La prima delle tre deroghe è diretta conseguenza di alcune disposizioni che non consentono di dedurre fiscalmente un costo nell’esercizio di competenza. Le variazioni in aumento temporanee fatte in sede di definizione del risultato imponibile di un periodo di imposta si traducono, in uno o più esercizi successivi, in altrettante variazioni in diminuzione; quando queste riprese hanno ad oggetto componenti negativi di reddito esse determinano, nei periodi di imposta successivi a quello in cui è stata fatta la ripresa in aumento, la deduzione di un costo non imputato nel conto economico dello stesso periodo d’imposta, ma già rilevato in esercizi precedenti secondo il principio di competenza¹⁸.

La seconda deroga, prevista dal comma 4 dell’art. 109 TUIR, richiama specifiche norme tributarie che consentono *ex lege* la deduzione di un costo pur non preventivamente imputato a conto economico; un tipico esempio lo si riscontra nell’art. 95, comma 5, seconda parte ai sensi del quale i compensi «*erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati a conto economico*».

¹⁸ A titolo di esempio è possibile considerare i compensi riconosciuti agli amministratori che, in deroga la principio di competenza economica, sono fiscalmente deducibili nel periodo d’imposta in cui trovano manifestazione finanziaria.

L'ultima eccezione disciplinata dall'art. 109 TUIR è funzionale alla deduzione di costi correlati a ricavi non iscritti in conto economico ed anche non dichiarati (c.d. costi neri) che vengono ripresi a tassazione. La deducibilità di tali costi è subordinata alla circostanza che gli stessi siano provati da elementi certi e precisi.

2. I componenti positivi di reddito: ricavi, plusvalenze e sopravvenienze attive

I componenti positivi del reddito possono essere sinteticamente distinti tra:

- ricavi;
- plusvalenze;
- sopravvenienze attive.

Prima di passare in rassegna la disciplina di detti componenti, è necessario premettere la distinzione tra “beni merce” e “immobilizzazioni” (detti anche “beni ad investimento durevole”).

I “beni merce” sono beni appartenenti al soggetto passivo destinati ad essere scambiati nel breve periodo.

Essi sono costituiti da due sottocategorie: i “beni merce in senso stretto” ed i “beni merce per assimilazione”.

I “beni merce in senso stretto” sono i beni acquisiti o prodotti dal soggetto passivo il cui scambio rappresenta l'attività caratteristica del soggetto passivo stesso.

I “beni merce per assimilazione”, invece, sono beni acquisiti dal soggetto passivo, che possono anche non essere strettamente collegati all'oggetto dell'attività dell'impresa, ma che non sono considerati immobilizzazioni.

Le “immobilizzazioni” sono beni acquisiti al fine di essere mantenuti durevolmente nel patrimonio aziendale. All'interno di tale seconda categoria è possibile distinguere tra “immobilizzazioni meramente patrimoniali” ed “immobilizzazioni strumentali”.

Sono considerati “meramente patrimoniali” i beni acquisiti a titolo di puro investimento.

Sono, invece, “immobilizzazioni strumentali” i beni acquisiti per essere utilizzati durevolmente nel ciclo produttivo aziendale¹⁹.

Ciò posto, costituiscono ricavi (art. 85 TUIR):

a) i corrispettivi delle cessioni di “beni merce” 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 dei “beni merce”;

c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni o titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie (i.e. “beni merce per assimilazione” in base alla definizione sopra fornita);

d) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;

e) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto o a norma di legge.

La quantificazione dei ricavi avviene in base al corrispettivo pattuito ovvero, in caso di operazioni effettuate a titolo gratuito, in base al valore normale.

L’evento che, tipicamente, genera ricavi è la cessione di beni o servizi alla cui produzione è diretta l’attività di impresa, a cui si aggiungono le ipotesi di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all’attività d’impresa dei beni di cui trattasi.

Generano, invece, plusvalenze le operazioni realizzative²⁰ che riguardano beni diversi dai “beni merce”, cioè le c.d. “immobilizzazioni”.

¹⁹ All’interno della sottocategoria delle “immobilizzazioni strumentali”, con riferimento agli immobili, in base alle caratteristiche costruttive del bene, si possono ulteriormente distinguere i beni “immobili strumentali per natura” dai beni “immobili strumentali per destinazione”. I primi sono beni che, stanti le loro caratteristiche costruttive, non possono essere utilizzati per finalità diverse da quelle produttive senza radicali trasformazioni. Gli “immobili strumentali per destinazione”, invece, sono costituiti da beni adibiti all’attività d’impresa ancorché utilizzabili anche per diverse finalità.

²⁰ Si tratta, dunque, di operazioni effettuate a fronte di un corrispettivo in denaro o in natura, oltre alla ipotesi di assegnazione di detti beni ai soci o di destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa.