

**3 APRILE 2024**  
**IL «*REDDITO DI IMPRESA*»**

# Indice

---

- ❖ Inquadramento Generale
- ❖ Nozione di Imprenditore
- ❖ Principi Fondamentali
- ❖ Variazioni in aumento ed in diminuzione
- ❖ Modalità di Determinazione del reddito di impresa

- 
- ❖ I componenti positivi del reddito d'impresa
  - ❖ I componenti negativi del reddito d'impresa

# 1. Inquadramento generale

---

*L'imposta sul reddito delle società (IRES) colpisce il reddito complessivo netto delle società di capitali e dei soggetti collettivi in genere con aliquota del 24%, soggetta ad ulteriori maggiorazioni e riduzioni.*

*I soggetti passivi sono disciplinati dall'articolo 73 del TUIR.*

*La disposizione in parola divide i soggetti passivi in quattro gruppi:*

- Società di capitali ovvero altre società a queste equiparate;*
- Enti commerciali;*
- Enti non commerciali*
- Società ed enti non residenti*

*Tra gli enti che possono essere soggetti passivi dell'IRES sono da includere anche:*

- le associazioni non riconosciute;*
- i consorzi;*
- in linea generale, «le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto si verifichi in modo unitario ed autonomo».*

# 1. Inquadramento generale

---

Il *reddito imponibile delle società e degli enti commerciali* non è la somma dei redditi distinti per categorie, ma è sempre tutto il reddito di impresa «*da qualunque fonte provenga*» (art. 81 TUIR).

Ne consegue che se una società possiede immobili, o capitali, i redditi relativi non sono redditi fondiari, o di capitale, ma concorrono a formare il reddito di impresa come «*componenti del reddito di impresa*».

Anche le società fra professionisti, costituite in forma di società di capitali, sono soggette ad IRES e il loro reddito è «*di impresa*».

# 1. Inquadramento generale

---

*Enti non commerciali*: enti che non hanno come oggetto esclusivo o principale della propria attività l'esercizio di una attività commerciale.

Si tratta di una categoria molto vasta ed eterogenea ove rientrano: enti pubblici, fondazioni, consorzi, trust, comitati, associazioni varie, enti ecclesiastici etc.



In linea generale, ai fini della qualificazione di un ente come *commerciale* o come ente *non commerciale*, deve guardarsi all'*oggetto esclusivo o principale dell'attività* che è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata.

Per *oggetto principale* si intende «*l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*»



Nel caso in cui fosse mancante l'atto costitutivo o lo statuto nelle forme richieste, l'*oggetto principale* è determinato sulla base dell'attività effettivamente esercitata. (vd. art. 73, c. 4 e c. 5, TUIR).

Il *reddito imponibile degli enti non commerciali* è costituito dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi (vd. art. 143 TUIR).

# 1. Inquadramento generale

---

Ai sensi dell'art. 55 TUIR, si considerano redditi d'impresa quelli che derivano dall'*esercizio di imprese commerciali*.

Per *esercizio di imprese commerciali* si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Sono inoltre considerati *redditi di impresa*:

- a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;
- b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

# 1. Inquadramento generale

---

La disciplina del reddito di impresa è collocata nella disciplina dell'IRES.

Ogni qualvolta all'interno del TUIR si fa riferimento al «*reddito di impresa*» è sottinteso che il legislatore stia rimandando al concetto di «*reddito di impresa commerciale*» e, quindi, all'esercizio di impresa sotto il profilo «*commerciale*». In tal senso, deve rimandarsi nuovamente all'art. 55 TUIR.

La definizione recata dall'art. 55, primo comma, del TUIR è informata alla definizione civilistica di attività commerciale.

Pertanto ai fini fiscali sono da considerarsi attività di impresa quelle attività che vengono qualificate come «commerciali» dal codice civile.

Sono considerate «commerciali» dall'art. 2195 c.c. le seguenti attività:

- 1) *attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;*
- 2) *l'attività intermediaria nella circolazione di beni;*
- 3) *l'attività di trasporto (per terra, acqua o aria);*
- 4) *l'attività bancaria o assicurativa;*
- 5) *le attività ausiliarie delle precedenti.*



# 1. Inquadramento generale

---

## Il Bilancio di Esercizio

Il Bilancio di esercizio è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa (art. 2423, primo comma, c.c.).

In tema di «*bilancio di esercizio*» assumono fondamentale rilievo due principi: il principio di «*rilevanza*» ed il principio di «*prevalenza della sostanza sulla forma*».



### PRINCIPIO DI PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

Trova espressione nell'art. 2423-bis, n. 1-bis, c.c.: «*la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*».



### PRINCIPIO DI RILEVANZA

Trova espressione all'interno dell'art. 2423, quarto comma, del c.c.: «*non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta*».

Pertanto il bilancio può essere redatto anche in modo «*difforme*» dalle prescrizioni di legge e dei principi contabili, sempreché le differenze non siano significative.

# 1. Inquadramento generale

---

## Lo Stato Patrimoniale

Lo Stato patrimoniale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società e deve essere redatto in base allo schema previsto dall'art. 2424 del codice civile

Si ha un meccanismo che potrebbe essere definito come di «raggruppamento»

A sinistra si raggruppano gli elementi dell'attivo in quattro classi di valori:

- crediti verso soci;
- immobilizzazioni;
- attivo circolante;
- ratei e risconti.

A destra si inseriscono le «voci» del passivo raggruppate in cinque classi di valori:

- patrimonio netto;
- fondo per rischi ed oneri;
- trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato;
- debiti;
- ratei e risconti.

# 1. Inquadramento generale

---

## Il Conto Economico

Il Conto economico contiene la rappresentazione, da un lato, dei ricavi e dei proventi conseguiti, dall'altro, delle spese e dei costi sostenuti.

La redazione del conto economico avviene in forma scalare (ai sensi dell'art. 2425 c.c.) ponendo in evidenza i risultati settoriali ed intermedi attraverso i quali si giunge al risultato finale



Es.: impresa che produce beni. Si evidenzieranno, da una parte le vendite (ricavi) e dall'altra i costi industriali (consumi, manodopera, energia, altre spese generali).

La differenza emergente tra gli elementi richiamati darà luogo al c.d. «*ROL*» acronimo di «*Reddito Operativo Lordo*»

Nel conto economico devono essere iscritte non soltanto le passività «*certe*» ma anche quelle «*probabili*» (espressione del generale principio di prudenza nella redazione del bilancio).



Però, dal punto di vista fiscale non sono deducibili sia le perdite «*certe*» che quelle «*probabili*», ma esclusivamente le prime.

## 2. La nozione di «*imprenditore*»

---

L'*imprenditore* è colui il quale organizza le energie umane di soggetti terzi ed i beni materiali di cui è in possesso (macchinari, attrezzature, merci).

Scopo dell'attività dell'*imprenditore* è il raggiungimento dell'oggetto dell'attività. L'obiettivo imprenditoriale varia al variare della tipologia di attività svolta (pertanto, ove si tratti di *imprenditore «agricolo»* l'obiettivo sarà la produzione di prodotti agricoli; nel caso di «*imprenditore industriale*» lo scopo coinciderà con la produzione di un determinato bene).

Il legislatore non ha fornito alcuna indicazione puntuale in merito all'individuazione del perimetro della nozione di «*organizzazione in forma di impresa*». Al riguardo vi sono interpretazioni assai disparate, sia ai fini della definizione dei caratteri «*qualitativi*» dell'organizzazione ad impresa, sia per la individuazione del livello minimo di organizzazione necessario affinché vi sia l'organizzazione ad impresa.

Invero è la natura «*organizzata*» o meno a caratterizzare l'attività dell'impresa.

L'*imprenditore*, infatti, è colui il quale ha la capacità di mettere insieme energie umane di terzi e beni materiali e orientare questi in funzione dell'oggetto dell'attività per raggiungere il risultato finale.

Per il diritto civile l'impresa è un'attività economica «*organizzata*» al fine della produzione o dello scambio di beni e di servizi (art. 2082 c.c.).

Secondo la normativa fiscale vi sono imprenditori che sono considerati tali pur essendo sprovvisti di un'organizzazione d'impresa (ad esempio: agenti/rappresentanti di commercio).

# 3. I Principi Generali

La disciplina recata dal legislatore in materia di «reddito di impresa» è governata da alcuni fondamentali principi generali.



1. Il Principio della «*Territorialità*»

2. Il Principio di «*Competenza*»

3. Il Principio di «*Cassa*»

4. Il Principio della «*certezza e della obiettiva determinabilità*»

5. Il Principio dell'«*imputazione*»

6. Il Principio d' «*inerenza*»

7. Il Principio di «*derivazione*»

# 3. I Principi Generali

---

## 1. Il Principio della Territorialità

Distingue tra *imprese residenti e non residenti* in Italia.

La normativa interna italiana è fondata essenzialmente su due criteri:

- a) principio della tassazione su base mondiale;
- b) principio della tassazione su base territoriale.

Il principio della tassazione su base mondiale («*world-wide income principle*») è applicato nei confronti dei soggetti residenti.

In base ad esso, il soggetto, ove qualificato come residente, è assoggettato a tassazione su tutti i suoi redditi ovunque prodotti, per il solo fatto che questi sono riferibili al beneficiario.

Il principio della tassazione su base territoriale (c.d. «*principio della fonte*») opera ogniqualvolta il soggetto venga qualificato come non residente.

Esso si fonda sul criterio dell'assoggettamento a tassazione in base alla localizzazione dei redditi nello Stato.

**Pertanto:**

- a) per le *imprese residenti* il reddito comprende non solo i redditi prodotti in Italia ma anche quelli prodotti all'estero;
- b) per le *imprese non residenti* è tassato in Italia soltanto il reddito prodotto nel nostro Paese mediante una stabile organizzazione.

# 3. I Principi Generali

## 2. Il Principio di Competenza

Il *principio della competenza* trova disciplina nell'art. 109 TUIR.

Dal punto di vista teorico/applicativo il principio di competenza prevede che i ricavi, i costi e gli altri componenti positivi e negativi di reddito concorrono a formare quest'ultimo nell'esercizio di competenza.

In base del «*principio di competenza*» le componenti positive e negative di reddito concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di maturazione ovvero quando si perfezionano le operazioni da cui derivano

**Il principio di competenza si ritiene perfezionato:**

- a) **per le cessioni di beni mobili: data della consegna o della spedizione;**
- b) **per le cessioni di beni immobili: data delle stipula dell'atto;**
- c) **per le prestazioni di servizi: momento dell'ultimazione della prestazione (e non dell'incasso come avviene ai fini IVA)**

### Deroghe al principio di competenza

Sono previste le seguenti tassative deroghe al principio di competenza (con conseguente applicazione del principio di cassa): a) compensi spettanti agli amministratori; b) percezione dei dividendi in società ed enti soggetti ad Ires; c) interessi di mora sia attivi che passivi; d) imposte pagate nell'anno diverse da quelli sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa; e) contributi associativi e sindacali; f) contributi in conto capitale; g) compensi agli amministratori, ai promotori ed ai soci fondatori; h) proventi derivanti dalla partecipazione a fondi di investimento.

# 3. I Principi Generali

---

## 3. Il Principio di Cassa

Per *principio di cassa* si fa riferimento ad un criterio di imputazione dei costi e dei ricavi all'interno del bilancio.

Differisce, dal principio di competenza atteso che secondo il principio di cassa è possibile imputare solo i costi ed i ricavi che sono stati effettivamente incassati o pagati.

L'applicazione del principio di cassa determina l'adozione di una contabilità semplificata.

Possono adottare questo sistema solo le ditte individuali, gli enti commerciali e le società di persone che presentano determinati requisiti e limiti di fatturato (le cosiddette imprese minori).

Per applicare il criterio della cassa le imprese che svolgono un'attività di prestazione di servizi non possono avere ricavi superiori ai 400.000 euro, mentre le imprese che svolgono altre attività non possono avere ricavi superiori ai 700.000 euro.



# 3. I Principi Generali

---

## 4. Il Principio della Certezza ed Obiettiva determinabilità

Ai sensi del principio in parola 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 formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

**Tale principio, ha un effetto limitativo nei confronti del principio di competenza.**

**Ed infatti applicando il principio in parola ai fini della determinazione del reddito di impresa vengono esclusi dal computo i componenti di reddito che sono esclusivamente stimabili e prospettabili e che dunque, in quanto tali, non siano ancora effettivi.**

# 3. I Principi Generali

---

## 5. Il Principio dell'imputazione

In base al principio in parola, le componenti negative di reddito sono deducibili soltanto se sono imputate al conto economico e nella misura in cui l'imputazione *de qua* è avvenuta.

### ECCEZIONI

**Il principio dell'imputazione trova delle deroghe ogniqualvolta:**

- 1) la deducibilità fiscale di determinati è prevista da disposizioni di legge, anche se tali costi non sono imputati a conto economico (ad es. utili spettanti agli amministratori, agli associati in partecipazione ecc.);**
- 2) determinati componenti negativi di reddito siano stati legittimamente imputati a conto economico in un esercizio precedente. Si tratta di quei costi la cui imputazione avviene al momento del pagamento come, ad es., il compenso corrisposti agli amministratori;**
- 3) le spese e altri oneri siano afferenti a ricavi e/o ad altri elementi che concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.**

# 3. I Principi Generali

---

## 6. Il Principio d'inerenza

Le spese, gli oneri e tutti gli elementi di costo sono deducibili solo se hanno un collegamento significativo con l'attività dell'impresa, e nella misura in cui si riferiscono a ricavi o altri proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa.

**Pertanto per la deducibilità dei costi è sufficiente che gli stessi siano inerenti all'attività di impresa nel complesso e non, quindi, ad uno specifico componente positivo di reddito.**

**La deducibilità è connessa alla sfera imprenditoriale ed è volta ad escludere tutto ciò che esula dalla finalità imprenditoriale (investimenti, spese personali o comunque extra-imprenditoriali).**

**ARTICOLO 109, c. 5, TUIR**

**Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili 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.**

# 3. I Principi Generali

---

## 7. Il Principio di derivazione

Il *principio di derivazione* trova fonte negli artt. 83, comma 1, e 109, comma 4, del D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917.

Secondo il principio di derivazione il conto economico del bilancio rappresenta il punto di partenza ai fini della determinazione dell'imposta IRES dovuta.

Il termine "*derivazione*" non deve essere inteso nel senso di "*pedissequa trasposizione*" nella dichiarazione dei redditi delle risultanze del conto economico. L'art. 83 del TUIR precisa infatti che vanno apportate le necessarie variazioni in aumento o in diminuzione, secondo quanto stabilito dalla normativa fiscale.

Art. 83, c.1, TUIR

*«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. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi (...)».*

Art. 109, c.4, TUIR

*«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. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa (...)».*

## 4. Variazioni «in aumento» ed in «diminuzione»

---

### VARIAZIONI IN AUMENTO

Le variazioni in aumento sono le rettifiche che determinano un maggior reddito fiscale rispetto a quello civilistico

Più precisamente, si ha una variazione in aumento quando una componente positiva di reddito è indicata in dichiarazione con un valore superiore rispetto a quello che la medesima componente assume nel conto economico.

Perché il concetto di «variazione» in aumento è così importante?

Perché Il reddito d'impresa è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, da indicare rispettivamente nel rigo RF4 o RF5, le variazioni in aumento conseguenti all'applicazione delle disposizioni contenute nel TUIR o in altre leggi.

**CASO PRATICO:** si ponga il caso in cui una società assegni ad un socio un bene dalla cui cessione a terzi ne deriverebbe un ricavo. Si ipotizzi che il corrispettivo pagato dal socio sia pari a 10, mentre il valore venale del bene sul mercato è 100. In tal caso il Legislatore impone di considerare quale corrispettivo fiscale il valore venale del bene, ossia 100 (art. 85 TUIR). Pertanto, all'atto di compilazione del conto economico, verrà indicato quale ricavo 10; nella dichiarazione dei redditi, invece, tale corrispettivo subirà un incremento pari a 90.

## 4. Variazioni «in aumento» ed in «diminuzione»

### VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

Le variazioni in diminuzione si verificano ogniqualvolta una componente negativa di reddito è indicata in dichiarazione con un valore inferiore rispetto a quello che la medesima componente assume nel conto economico.

Perché il concetto di «variazione» in diminuzione è importante al pari delle note «in aumento»?

Perché Il reddito d'impresa è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, da indicare rispettivamente nel rigo RF4 o RF5, le variazioni in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni contenute nel TUIR o in altre leggi.

**CASO PRATICO:** caso in cui un imprenditore ceda un bene strumentale realizzando una plusvalenza patrimoniale. Il legislatore fiscale ha previsto una particolare norma agevolativa che permette di rateizzare tale plusvalenza, così che essa non gravi interamente nell'esercizio in cui l'imprenditore le realizza. Civilisticamente egli riporterà nel conto economico l'intero importo della plusvalenza; fiscalmente, invece, egli riporterà soltanto una parte di essa, coincidente con la prima quota del piano di rateizzazione. L'imprenditore, quindi, opererà una variazione in diminuzione pari all'ammontare complessivo di quelle rate la cui tassazione è stata procrastinata agli esercizi successivi.

# 5. Modalità di determinazione del reddito di impresa

---

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

Il reddito di impresa è determinato dalla differenza tra i costi ed i ricavi di esercizio, cui si sommano e si sottraggono, rispettivamente, i componenti positivi e negativi individuati espressamente dalle norme fiscali.

Il punto di partenza per la determinazione del reddito d'impresa da assoggettare a tassazione è rappresentato dal risultato del conto economico.

### Il «principio di attrazione»

Con l'espressione “**principio di attrazione nel reddito di impresa**” si definisce la **tecnica normativa che ricomprende nel reddito di impresa** – e rende dunque rilevanti ai fini della relativa determinazione – **tutte le componenti reddituali, da qualsiasi fonte provengano** (e dunque anche se oggettivamente provengono dall'impiego di capitale, da immobili, ecc.), **se il soggetto titolare della fonte è una società di persone commerciale o una società di capitali o un ente commerciale.** (...) Tali soggetti possono possedere, per presunzione assoluta, solo redditi di impresa.

# 5. Modalità di determinazione del reddito di impresa

---

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

Art. 83 TUIR rubricato «*Determinazione del reddito complessivo*»

*«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».*

Sotto il profilo prettamente civilistico, la redazione del bilancio è prescritta obbligatoriamente soltanto per le società di capitali.

Dal punto di vista tributario, invece, tale obbligo appare più ampio atteso che, ai fini della determinazione del reddito, tutte le imprese soggette alla tenuta delle scritture contabili in regime ordinario (anche le imprese individuali e le società di persone) devono redigere il bilancio.

Tale obbligo non sussiste per le imprese ammesse a regimi contabili semplificati, che determinano il reddito utilizzando regole più semplici.

Se le disposizioni tributarie non stabiliscono particolari criteri, la valutazione operata nel conto economico rileva automaticamente ai fini fiscali; di conseguenza, il punto di partenza per determinare il reddito di un soggetto IRES è rappresentato dal risultato del conto economico. Si tratta dell'applicazione concreta del principio di derivazione.



# 5. Modalità di determinazione del reddito di impresa

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

### Soggetti

#### IN SINTESI

Se l'attività d'impresa è svolta:

- **in forma collettiva**, cioè da una società commerciale (sia di persone che di capitali) il reddito prodotto, a prescindere dalla fonte di provenienza, è sempre considerato reddito d'impresa;
- **in forma individuale**, cioè da un imprenditore individuale (persona fisica) è necessario distinguere l'attività d'impresa dalle altre attività (eventualmente) esercitate.

#### Soggetti titolari di reddito di impresa

Possono essere titolari di reddito di impresa i seguenti soggetti:

- **le persone fisiche**: limitatamente ai redditi prodotti dall'esercizio di attività commerciali. Il reddito di impresa delle persone fisiche, assieme alle altre categorie di reddito (reddito da lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo ecc.) viene tassato dall'**IRPEF**
- **le società commerciali di persone (s.n.c. e s.a.s.)**: il reddito di impresa prodotta da queste società viene attribuito per "trasparenza" ai soci
- **le società di capitali e gli enti commerciali**: questi soggetti producono in ogni caso reddito di impresa che viene tassato dall'**IRES**
- **gli enti non commerciali**: limitatamente ai redditi prodotti dall'esercizio di attività commerciali. Il reddito di impresa degli enti non commerciali, assieme alle altre categorie di reddito (reddito da lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo ecc.) viene tassato dall'**IRES**

# 5. Modalità di determinazione del reddito di impresa

---

## IL REDDITO DI ESERCIZIO

Il reddito di esercizio esprime il risultato economico dell'esercizio, ovvero l'esito di quella porzione di gestione che ad esso si vuole ragionevolmente attribuire

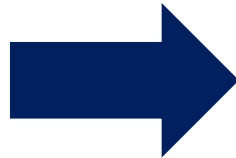
Il momento di determinazione del reddito di esercizio coincide con la fine del periodo amministrativo

Dal punto di vista tecnico, il reddito di esercizio si identifica nella somma algebrica dei componenti positivi e negativi di reddito registrati dall'impresa nello svolgimento della sua attività in un dato intervallo di tempo.

Cosa sono i componenti «positivi» e «negativi» di reddito?  
Si tratta di quegli elementi che vanno ad incidere direttamente sulla determinazione del reddito di esercizio comportandone un incremento - nel caso in cui il componente in questione sia qualificabile come «positivo» - ovvero una diminuzione - laddove il componente che venuto ad esistenza sia «negativo».

# 6. Componenti positivi e negativi di reddito

---



1. I Ricavi

2. Le Plusvalenze patrimoniali

3. Le sopravvenienze attive

4. I dividendi

5. Gli interessi attivi

6. I proventi immobiliari

7. Le rimanenze

# 6.1 I Ricavi

## I Ricavi

## Articolo 85 TUIR

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'articolo 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;
- 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'articolo 87, anche se non rientrano fra 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 alla lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie*, anche se non rientrano fra 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 di 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.*
- Si comprende inoltre tra i ricavi il *valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.*

## 6.2 Le Plusvalenze Patrimoniali

### Le Plusvalenze Patrimoniali

### Articolo 86 TUIR

La plusvalenza è la differenza positiva tra due valori dello stesso bene in due momenti (dunque in due «*fasi temporali*») diversi. Riguardano i «*beni diversi dai beni merce*» (quindi i beni strumentali o patrimoniali).

Ai sensi del primo comma dell'articolo 86 TUIR, *le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 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.*

Ulteriore presupposto di tassazione delle plusvalenze patrimoniali è il trasferimento dell'impresa all'estero, che rende tassabili le plusvalenze già maturate atteso che i beni fuoriescono dalla sfera impositiva dell'ordinamento italiano. Unico caso di non tassabilità: il bene rimane in Italia entro una stabile organizzazione.

#### Norma di favore

Le plusvalenze realizzate possono fruire di una norma di favore atteso che concorrono a formare il reddito, a scelta del contribuente, nell'esercizio di competenza o in quote costanti in quell'esercizio e nei successivi.

La rateizzazione in parola è consentita soltanto con riferimento ai beni posseduti per un periodo non inferiore a tre anni.

## 6.2 Le Plusvalenze Patrimoniali

### Le Plusvalenze Esenti (c.d. *participation exemption*)

### Articolo 87 TUIR

La tassazione del reddito delle società commerciali pone un problema: rendere compatibili la *tassazione del reddito delle società* con la *tassazione dei soci* evitando che si verifichi una doppia imposizione tra la tassazione del reddito della società ed il peso tributario sorgente in ragione del reddito che è stato distribuito – o che si erogherà – in favore del socio.

Al fine di evitare il fenomeno della «*doppia tassazione*» il nostro ordinamento prevede un meccanismo in ragione del quale le *plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni* possono beneficiare di una *esenzione* che – per i soggetti passivi IRES – è pari al 95%.  
In tal senso si esprime l'art. 87, secondo comma, TUIR a mente del quale.

*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 e 3 relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5 (...) con i seguenti requisiti:*

- a) ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione ...*
- b) classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie ...*
- c) residenza fiscale o localizzazione dell'impresa o ente partecipato in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato ...;*
- d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55.*

## 6.3 Le Sopravvenienze Attive

### Le sopravvenienze attive

### Articolo 88 TUIR

***Sopravvenienze in senso proprio:*** le sopravvenienze sono eventi che modificano componenti positivi o negativi di reddito contabilizzati in precedenti esercizi. L'evento sopravvenuto può comportare una modificazione di segno positivo o di segno negativo della componente già computata: e quindi una sopravvenienza attiva o una sopravvenienza passiva.

***«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».***

***Sopravvenienze in senso improprio:*** derivano da un evento estraneo alla normale gestione dell'impresa e non modificano voci di reddito precedentemente computate ai fini fiscali.

Sono da considerarsi, altresì, 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.***

## 6.4 Gli Interessi Attivi

---

### Gli Interessi Attivi

In linea generale, gli *interessi* si configurano come componenti finanziarie di reddito legati ai prestiti di capitale.

Gli *interessi attivi* costituiscono la remunerazione (componenti positivi) a cui si ha diritto in seguito a un prestito di capitale. Gli interessi attivi possono, ad esempio, discendere da crediti, titoli, conti e depositi bancari.

Al contrario, gli *interessi passivi*, invece, rappresentano invece un costo sostenuto da chi chiede un finanziamento o deve effettuare un investimento.

Dal punto di vista tributario, gli interessi attivi concorrono a formare il reddito imponibile per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta, secondo il principio di competenza.

Tuttavia, gli *interessi di mora* sono imponibili soltanto quando sono (effettivamente) percepiti.

Per quanto attiene alla «*quantificazione*» degli interessi, laddove la stessa non sia specificatamente prevista da un atto scritto, questa – ai sensi dell'art. 89, quinto comma, TUIR e 1284 c.c. – si presume determinata entro i limiti previsti dall'applicazione del saggio legale.



## 6.5 I proventi Immobiliari

---

### I Proventi Immobiliari

Gli immobili rientrano tra l'attivo circolante o tra le immobilizzazioni dell'impresa.

Gli *immobili-merce* e gli *immobili strumentali* non producono redditi fondiari, ma concorrono alla produzione del reddito secondo le regole che governano il reddito di impresa.

In questa prospettiva, gli *immobili che costituiscono beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa* determinano costi e ricavi alla medesima stregua degli altri bene-merce.

Al contempo, anche gli *immobili strumentali* rilevano come beni dell'impresa, in ragione dei costi e dei proventi effettivi.

## 6.6 Le Rimanenze

---

### Le Rimanenze

Le *rimanenze di magazzino* rappresentano i beni non durevoli, destinati alla produzione e alla vendita; sono beni che si riferiscono infatti, a cicli produttivi non conclusi nell'esercizio in analisi, ma che termineranno negli esercizi successivi

Le *rimanenze* comprendono:

- 1) LE MERCI;
- 2) GLI APPROVIGGIONAMENTI DI:
  - materie prime;
  - altre materie;
- 3) I PRODOTTI:
  - semilavorati;
  - prodotti finiti;
  - prodotti residuali;

Le *rimanenze finali* sono una componente positiva derivante da costi che alla fine dell'esercizio non hanno generato ricavi e che rimangono «*sospesi*» e rinviati al successivo esercizio.

Le *rimanenze finali*, in questa prospettiva, costituiscono «la base» per il successivo esercizio. Più precisamente, coincidono con le *giacenze iniziali* del periodo successivo.

Art. 92, settimo comma, TUIR: «*Le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo*».

## 6.6 Le Rimanenze

---

Le Rimanenze

Come si valutano le rimanenze?

La valutazione delle rimanenze si effettua attraverso un raggruppamento di tutti beni caratterizzati da natura e valore omogenei. A tal scopo si assume come parametro di riferimento il cd. «*costo specifico*».

*Concluso il primo esercizio* al termine del quale le rimanenze vengono ad esistenza, quest'ultime sono valutate attraverso la attribuzione ad ogni unità del valore emergente dal seguente rapporto:

Costo complessivo dei beni prodotti o acquistati

Quantità dei beni

*Negli esercizi successivi*, se vi è incremento, le maggiori quantità costituiscono gruppi distinti per esercizio di formazione, da valutare con il criterio del costo medio.

Se, invece, vi è diminuzione di quantità, vuol dire che nel corso dell'anno sono stati venduti più beni di quelli acquistati.

LIFO

FIFO

# 6.7 I Dividendi

## I Dividendi

Il *dividendo* è quella parte di utile che una società decide di distribuire ai suoi azionisti alla fine di ogni esercizio contabile come remunerazione del capitale investito.

Per quanto riguarda la natura/fonte del dividendo, deve dirsi che quest'ultimo può essere qualificato come «*dividendo ordinario*» o «*dividendo straordinario*».

Il primo è essenzialmente quello derivante da utili.

Il secondo, invece, si verifica ogniqualvolta all'azionista venga distribuita non tanto una quota degli utili realizzati durante l'esercizio, quanto una parte delle riserve di liquidità della società. Quest'ultima può ben derivare da accantonamenti effettuati negli esercizi precedenti, dalla vendita di rami d'azienda o essere riconducibile ad altre strategie societarie.

Come in tema di «*participation exemption*» anche i dividendi sono tassati al 5 %.

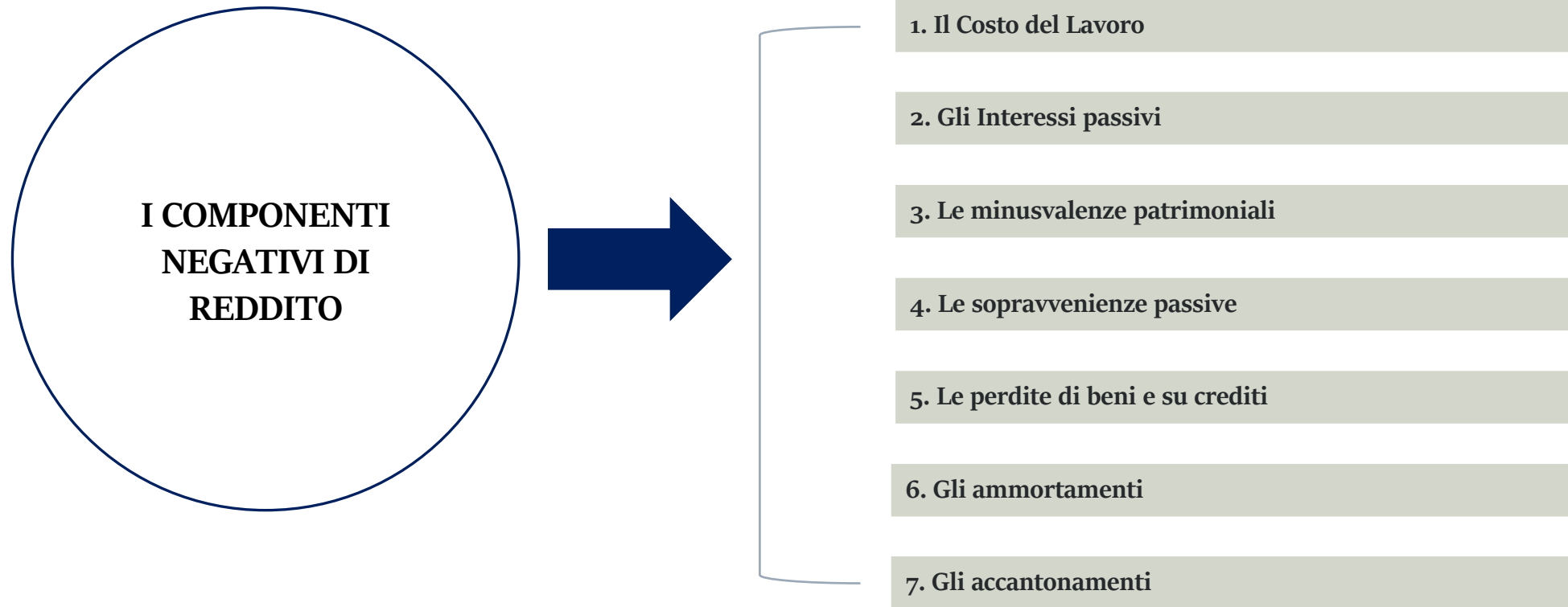
Il 95% è, dunque, escluso da tassazione.

Trattandosi di «*esclusione*» si ha un'ammissione della deducibilità dei costi inerenti. In questo senso, l'imponibilità del 5% deve ritenersi collegata giusto alla deduzione delle spese inerenti.

Il medesimo regime di esclusione trova applicazione alle remunerazioni che il soggetto IRES percepisce a fronte di titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni. Ciò perché anche dette forme di remunerazione sono assimilate ai dividendi.

# 7. Componenti positivi e negativi di reddito

---



# 7.1 Il Costo del Lavoro

---

## Il Costo del lavoro

Ai sensi dell'art. 95 TUIR, i *costi per prestazioni di lavoro* sono integralmente deducibili, anche laddove si tratti di liberalità.

I «*fringe benefits*» erogati dalla società sono deducibili nella stessa misura in cui costituiscono reddito tassabile per il dipendente (ad es: canoni per immobili concessi al dipendente), mentre altri sono deducibili entro determinati parametri

Per quanto riguarda i compensi spettanti agli amministratori delle società sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, in deroga al principio di competenza, per evitare che siano dedotti importi che non saranno corrisposti.

## 7.2 Gli Interessi Passivi

---

### Gli Interessi Passivi

Gli *interessi passivi* non sono soggetti al principio d'inerenza ma sono previsti dei limiti alla loro deducibilità.

Rientrano tra gli *interessi passivi*:

- gli interessi e sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche ed altri istituti di credito;
- le spese bancarie e accessorie a finanziamenti;
- gli interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
- gli sconti finanziari passivi non indicati in fattura, concessi a clienti su pagamenti "pronta cassa";
- i disaggi su emissione di prestiti ottenuti e di obbligazioni;
- gli oneri relativi ad operazioni di pronti contro termine.

Per i soggetti IRES la *deducibilità fiscale degli interessi passivi* (e oneri assimilati) non capitalizzati è generalmente limitata.

La deduzione infatti non è riconosciuta integralmente, ma solo fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati e, per l'eccedenza, nel limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica.

Laddove vi sia un'eccedenza di interessi passivi rispetto al predetto limite, la stessa può essere portata in diminuzione dal reddito dei periodi successivi fino a concorrenza del ROL, a patto che il ROL dei relativi periodi sia capiente.

## 7.3 Le Minusvalenze Patrimoniali

---

### Le Minusvalenze Patrimoniali

Le minusvalenze patrimoniali rappresentano un concetto diametralmente opposto rispetto alle plusvalenze patrimoniali.

Gli stessi beni che generano plusvalenze (ossia beni strumentali e beni meramente patrimoniali) possono generare minusvalenze. Anche queste, come le plusvalenze, sono calcolate operando un confronto tra il corrispettivo o l'indennizzo ricevuto ed il costo del bene (al netto delle quote d'ammortamento già dedotte).

Le minusvalenze dei beni (strumentali e patrimoniali) relativi all'impresa sono deducibili quando sono realizzate (art. 101 TUIR).

Per realizzo si intende la cessione a titolo oneroso, o mediante risarcimento.

Le minusvalenze realizzate dai soggetti passivi dell'IRES con la *cessione di partecipazioni immobilizzate* non sono deducibili se derivano da partecipazioni in regime di «*participation exemption*».

Sono invece deducibili le minusvalenze realizzate, derivanti da *cessioni di partecipazioni immobilizzate non esenti*, ma la deducibilità è limitata alla parte di minusvalenza che eccede l'importo non imponibile dei dividendi percepiti nei 36 mesi precedenti il realizzo.



## 7.4 Le Sopravvenienze Passive

---

### Le Sopravvenienze Passive

Le *sopravvenienze passive*, ai sensi dell'art. 101, quarto comma, TUIR, sono l'effetto:

- del mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- del sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- della sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi (a condizione che non si tratti di partecipazioni immobilizzate in regime di «*participation exemption*»).

# 7.5 Le Perdite di beni e su crediti

## Le Perdite di beni e su crediti

Sono deducibili le *perdite di beni strumentali o patrimoniali relativi all'impresa*, cioè di beni, con esclusione delle partecipazioni che fruiscono della «*participation exemption*», che possono generare plusvalenze o minusvalenze

La *perdita di un bene* è da intendere in senso fisico ed il relativo costo è deducibile se la perdita si verifica nello stesso esercizio in cui i beni sono stati immessi nel patrimonio aziendale. Negli esercizi successivi rileva come *sopravvenienza passiva*.

Le *perdite su crediti* derivano dall'insolvenza del debitore, vale a dire dalla inesigibilità del credito, e sono deducibili se risultano da «*elementi certi e precisi*».

Sul punto deve evidenziarsi che il creditore può rendere certa e definitiva la perdita rinunciando al credito ovvero cedendolo a fronte di un corrispettivo inferiore al valore nominale ma, ai fini della deducibilità fiscale, occorre dimostrarne l'inesigibilità.

Quando sussistono gli *elementi «certi e precisi»*?

Questi sussistono in ogni caso:

- Quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del pagamento;
- Quando il credito è prescritto;
- In caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Inoltre, deve evidenziarsi che, ai sensi dell'art. 101, quinto comma, TUIR, le perdite su crediti sono deducibili «*in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...) o un piano attestato (...) o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni*».

# 7.6 Gli Ammortamenti

## Gli Ammortamenti

L'*ammortamento* è un procedimento amministrativo-contabile attraverso cui il costo di un bene strumentale viene ripartito nel corso di più esercizi.

Oggetto del procedimento di ammortamento sono i cosiddetti *beni a fecondità ripetuta*, ovvero, che mantengono la loro utilità nel corso del tempo.

Ricorrendo all'ammortamento il costo dei beni sopra individuati viene ripartito su più anni in ragione della durata economica del bene medesimo

Dal punto di vista tecnico, la ripartizione di un bene su più anni viene realizzata attraverso la suddivisione del relativo costo del bene in più quote, il cui numero varia in funzione del numero di esercizi in cui il bene (impianto, macchinario etc.) sarà utilizzato.

### OGGETTO DELL'AMMORTAMENTO

- Le **immobilizzazioni materiali**: e dunque l'insieme di tutti i fattori produttivi ad utilità pluriennale fisicamente tangibili (ad esempio, fabbricati, macchinari, impianti, automezzi, attrezzature industriali e commerciali, computer, mobili d'ufficio ecc.);
- le **immobilizzazioni immateriali**: ovvero l'insieme di tutti i fattori produttivi ad utilità pluriennale non fisicamente tangibili (ad esempio, brevetti e marchi, diritti di utilizzo di opere dell'ingegno, concessioni governative, costi di ricerca & sviluppo, costi di pubblicità ecc.).

# 7.6.1 Gli Ammortamenti

## Gli Ammortamenti

### AI FINI CIVILISTICI

La procedura dell'ammortamento è individuata dal Codice Civile e, precisamente, dall'art. 2426 c.c. ai fini della redazione del bilancio d'esercizio.

### AI FINI FISCALI

Esiste anche il cosiddetto ammortamento fiscale dettato dal legislatore fiscale ai fini di determinare la base imponibile e disciplinato dall'art. 102, c. 1, 2, 4 e 5 TUIR.

### Art. 102 TUIR):

1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene;
2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi;
4. In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione;
5. Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

# 7.7 Gli Accantonamenti

## Gli Accantonamenti

L'*accantonamento* è una operazione amministrativa per destinare una quota del reddito di esercizio alla costituzione di un fondo finalizzato alla copertura di una particolare spesa futura o rischio futuro.

È un'azione di anticipazione di costi che si manifesteranno o potrebbero manifestarsi in un esercizio futuro, imputando ad ogni esercizio l'onere economico di sostenere una quota degli stessi mediante l'accantonamento economico in uno specifico fondo del bilancio.

Nel momento in cui si verifica l'evento incerto quanto disponibile a seguito della procedura di accantonamento, consente di far fronte alla relativa spesa economica.

L'accantonamento può comunque essere attuato anche per far fronte alla copertura di spese future e certe dal punto di vista della propria verifica.

## TIPOLOGIE DI FONDI DI ACCANTONAMENTO

### 1) Fondi di accantonamento per oneri e costi

I fondi di accantonamento per oneri e costi nascono al fine di far fronte all'incertezza su spese future di cui non si conosce né l'entità, né il momento temporale preciso in cui dovranno essere affrontate (es: indennità fine rapporto professionale)

### 2) Fondi di accantonamento per rischi e svalutazioni

I fondi di accantonamento per oneri e svalutazioni nascono per coprire le spese di un evento incerto. In questo caso è lo stesso evento ad essere incerto dal punto di vista della propria verifica (es: rifacimento impianto causa terremoto)

## 7.7 Gli Accantonamenti

---

### Gli Accantonamenti

#### Art. 2424-bis c.c.:

*«Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza».*

Dal punto di vista contabile, dunque, un accantonamento si configura come procedimento economico-contabile per attribuire a un esercizio dei costi aggiuntivi, oltre i costi e ricavi di competenza dell'esercizio, per operazioni che si manifesteranno soltanto negli esercizi futuri.

In tal modo una quota del reddito di esercizio corrente viene imputato alla copertura finanziaria delle operazioni future.

La scrittura contabile di accantonamento consente la costituzione di un fondo per far fronte a eventi futuri certi (spese future, costi futuri, ecc. ) o incerti ( rischi).

La quota di accantonamento può essere determinata sulla base di un criterio soggettivo o oggettivo, certo o presunto, sulla base dell'esperienza passata e delle informazioni a disposizione.