

**Corso di Diritto Tributario a.a 2016-2017**

**IRES – dal bilancio civilistico al calcolo delle imposte**



## L'imposta sul reddito delle società (IRES)

imposta proporzionale con aliquota pari al 27,50%  
N.B. a decorrere dal 2017 si ridurrà al 24%

### Soggetti passivi:

Ai sensi dell'articolo 73 del DPR 917/86 Testo Unico delle Imposte sui Redditi sono soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società:

- Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione (...) residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (...) residenti nel territorio dello Stato;
- società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

**L' IRES si applica: alle società di capitali, enti commerciali residenti, stabili organizzazioni di società e ad enti non residenti.**

**La nozione di residenza fiscale per le società è diversa da quella di residenza fiscale per le persone fisiche**

**La regola generale è contenuta nell'articolo 73 comma 3 del TUIR  
in cui si considera residente la società che per la maggior parte del periodo di imposta (185  
giorni) abbia in Italia:**

- la sede legale**
- la sede amministrativa**
- l'oggetto principale dell'attività**

**L'imposta è dovuta per periodi di imposta  
a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma**

**Gli articoli dall'84 al 116 del TUIR stabiliscono a quali condizioni i componenti del conto  
economico rilevano ai fini della determinazione del reddito tassabile  
dando origine al cosiddetto principio di derivazione art. 83 del TUIR**

**Il reddito complessivo e l'imposta dovuta devono essere calcolati distintamente per ogni  
singolo esercizio**

**avendo come punto di riferimento di partenza il risultato emerso nel bilancio civilistico**

## **PRINCIPIO DI DERIVAZIONE**

### **Art. 83 TUIR**

**La dipendenza del reddito dal bilancio civilistico risponde all'esigenza di assicurare una imposizione commisurata all'effettiva capacità contributiva**

**Il riferimento iniziale per determinare il reddito è rappresentato dal risultato del conto economico**

**le variazioni vengono effettuate nella dichiarazione dei redditi distintamente per ciascun componente**

## **PRINCIPIO DI COMPETENZA**

### **Art. 109 comma 1 TUIR**

**Il reddito delle società viene determinato secondo il principio di competenza attraverso  
i requisiti di certezza e obbiettiva determinabilità  
dei componenti di reddito**

**ovvero una volta stabilito l'esercizio di competenza di un componente di reddito  
occorre verificare che il componente sia anche certo e oggettivamente determinabile**

**La certezza si ha ad esempio con la consegna o spedizione della merce  
o la stipula di un contratto**

**Per la determinabilità è necessario che i componenti positivi e negativi di reddito risultino da  
atti o documenti probatori come fatture ricevute etc.**

## **DEROGHE al principio di competenza art.109 comma 1 TUIR:**

**esistono alcuni casi tassativamente previsti dalle norme tributarie, in cui il principio di competenza è sostituito dal principio di cassa:**

- **interessi di mora (Art. 109 comma 7 - TUIR)**
- **contributi associativi e sindacali (Art. 99 comma 3- TUIR)**
- **compensi agli amministratori (Art. 95 comma 5- TUIR)**
- **etc.**

## **PRINCIPIO DI CORRELAZIONE ED INERENZA**

### **Art. 109 co.5 TUIR**

**sono requisiti essenziali ai fini della deducibilità del costo**

**Ai fini del principio di correlazione è necessario che i ricavi siano correlati ai costi  
contrapponendo ai ricavi d'esercizio i relativi costi.**

**Una volta determinato l'esercizio di competenza dei ricavi,  
automaticamente diventano deducibili i costi ad essi correlati.**

**Il principio di inerenza richiede la concreta strumentalità di tale costo per l'impresa.**

**Il costo risulta deducibile in virtù della correlazione con un'attività  
potenzialmente idonea a produrre utili.**



## **COMPONENTI POSITIVI**

**I ricavi sono generati da scambi di beni o da prestazioni di servizi che formano oggetto dell'attività di impresa.**

**possono essere distinti in:**

- **ricavi, sono i corrispettivi derivanti dalla cessione di beni o dei servizi che rientrano nell'attività dell'impresa e che non risultano strumentali per l'esercizio dell'attività stessa;**
- **proventi della gestione finanziaria, derivano dalla gestione di investimenti finanziari (utili da partecipazioni, interessi attivi, utili su cambi, etc.)**

## **COMPONENTI NEGATIVI**

**I costi e gli oneri della gestione comprendono ogni somma corrisposta in via continuativa nell'esercizio dell'impresa anche se non direttamente collegati all'attività principale**

## **BENI DELL'IMPRESA**

**L'impresa utilizza beni che partecipano al processo produttivo in modo diverso a seconda del tipo di attività svolta e delle caratteristiche del bene stesso.**

**L'attività dell'impresa può essere desunta dall'atto costitutivo**

**I beni detenuti dalle società rientrano nel patrimonio dell'impresa e possono essere distinti in Immobilizzazioni o Attivo Circolante**

## **BENI DELL'IMPRESA (segue)**

**Lo stesso bene appartenente ad imprese che svolgono attività differenti può essere iscritto nelle immobilizzazioni o nell'attivo circolante come bene-merce**

**La distinzione tra attivo circolante ed immobilizzazioni ha rilevanza fiscale perché la società applica criteri di valutazione diversi:**

- i costi di acquisto dei beni inclusi nell'attivo circolante hanno una deducibilità differente rispetto alle immobilizzazioni**
- la cessione dei beni dell'attivo circolante origina ricavi mentre quella delle immobilizzazioni a plus\minusvalenze**

## **Il reddito complessivo**

**ai fini della determinazione dell'imposta occorre calcolare il reddito complessivo attraverso l'applicazione delle regole del reddito di impresa, il risultato può essere sia positivo - utile- che negativo - perdita-**

**Se il risultato è positivo si ha reddito imponibile su cui calcolare l'imposta mentre se il risultato è negativo non vi sarà reddito imponibile.**

**Il reddito complessivo potrebbe essere differente dal risultato imponibile poiché vanno considerati eventuali crediti, ritenute subite, perdite degli esercizi precedenti, etc.**

**Testo Unico del 22/12/1986 n. 917 “TUIR”**

**Titolo II - Imposta sul reddito delle società**

**Capo II - Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti**

**Articolo 83 - Determinazione del reddito complessivo.**

In vigore dal 27 febbraio 2011

Modificato da: Decreto-legge del 29/12/2010 n. 225 Articolo 2

- 1. 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. (...)**

**Le variazioni fiscali aumentano o diminuiscono il risultato del conto economico, tenendo conto dei i criteri utilizzati nel bilancio d'esercizio ed i criteri fissati dalle norme fiscali.**

**Se le variazioni in diminuzione superano l'utile civilistico, l'esercizio sarà in perdita fiscale, se le variazioni in aumento superano la perdita, si può avere, pur in presenza di una perdita civilistica, un utile fiscale.**

**Le variazioni possono essere temporanee o permanenti**

**Le differenze permanenti hanno natura definitiva  
e non vengono riassorbite nel corso degli esercizi futuri.**

**Si tratta di ricavi o costi totalmente o parzialmente esenti o indeducibili  
ai sensi della norma fiscale.**

**Ad esempio:**

- **proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta;**
- **componenti positivi esenti (art.87 TUIR);**
- **costi non inerenti(art.109 c.5 TUIR);**
- **imposte sui redditi (art.99c.1 TUIR);**
- **parte indeducibile dei costi di autovetture o di spese telefoniche.**



**Le differenze temporanee determinano soltanto uno sfasamento fra competenza economica dell'accadimento gestionale e relativo momento impositivo.**

**Tale sfasamento comporta l'anticipo o il differimento del momento impositivo rispetto al periodo di competenza.**

## **Il calcolo dell'imposta**

**UTILE LORDO (ANTE IMPOSTE)**

**+ Rettifiche per costi totalmente / parzialmente indeducibili**

**+ Rettifiche per ricavi fiscali ma non civilistici**

**- Rettifiche per costi riconosciuti fiscalmente nell'esercizio**

**- Rettifiche per ricavi fiscali**

**= IMPONIBILE FISCALE**

## **ALCUNI ESEMPI DI VARIAZIONI**

### **PLUSVALENZE PATRIMONIALI (Art. 86 TUIR)**

**Le plusvalenze concorrono a formare il reddito:**

- 1. per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate;**
- 2. in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il 4 (se i beni siano stati posseduti per un periodo non inferiore a 3 anni)**

**se l'impresa, nell'esercizio di realizzo della plusvalenza, ha conseguito una perdita fiscale, non avrà alcun interesse alla rateizzazione.**

## **Segue**

### **PLUSVALENZE PATRIMONIALI (Art. 86 TUIR)**

**Nel caso in cui la società preveda una perdita per l'esercizio futuro, fiscalmente avrà interesse a riportare in avanti la plusvalenza attraverso la relativa rateizzazione.**

**La riduzione del reddito di bilancio si esegue attraverso 2 variazioni fiscali:**

- 1. variazione in diminuzione per l'intera plusvalenza**
- 2. variazione in aumento per la quota associata all'esercizio (intera o in quote costanti)**

## **AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI**

**Le quote di ammortamento sono deducibili:**

- **CIVILISTICAMENTE:** dall'esercizio a partire dal quale il bene entra nel patrimonio aziendale  
Ai fini civilistici, l'ammortamento può decorrere dal periodo in cui il bene è concretamente utilizzabile oppure nel momento in cui se ne entra in possesso, anche prima che l'utilizzo sia effettivamente iniziato.

**FISCALMENTE:** a partire dall'esercizio di effettiva entrata in funzione del bene strumentale materiale (art 102 co. 1 TUIR).

La norma fiscale prevede di rinviare la deduzione degli ammortamenti agli esercizi nei quali essi concorrono a produrre i ricavi.

## **AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI (segue)**

**Il costo ammortizzabile comprende anche gli oneri accessori di diretta imputazione (costo storico più oneri accessori).**

**Il legislatore fiscale per la determinazione delle quote di ammortamento prevede una regola generale, secondo la quale la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione, al costo dei beni, dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero delle finanze pubblicato sulla Gazzetta ufficiale.**

**I coefficienti fiscali sono stati stabiliti per categorie omogenee, in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi. Esistono delle tabelle che stabiliscono le aliquote ordinarie di ammortamento applicabili al costo dei beni, che variano in funzione dei settori produttivi.**

**Nel primo esercizio di entrata in funzione del bene il coefficiente ordinario applicabile è ridotto alla metà (art 102 co. 2 TUIR).**

## LE SPESE DI MANUTENZIONE (Art 102 TUIR)

**Il trattamento fiscale delle spese di manutenzione prevede due opzioni:**

**1. Imputazione delle spese di manutenzione a costi incrementativi in aumento del costo del bene al quale si riferiscono.**

**I costi incrementativi vengono capitalizzati in bilancio sul valore del cespite ed assumono rilevanza fiscale a tutti gli effetti.**

**2. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, quando non sono imputate a incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili fiscalmente nell'esercizio in cui sono state sostenute nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili.**

## LE SPESE DI MANUTENZIONE (segue)

**Per determinare la quota deducibile, si deve applicare la percentuale del 5% al costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili esistenti nel periodo d'imposta, compresi quelli sui quali non è stato effettuato alcun intervento di manutenzione.**

**Per i canoni di assistenza contrattualmente stabiliti è riconosciuta dalla normativa fiscale la deducibilità integrale nell'esercizio in cui gli stessi sono sostenuti.**

**Le manutenzioni eccedenti il limite del 5% devono essere iscritte nel Registro dei beni ammortizzabili, esse sono deducibili a quote costanti nei 5 esercizi successivi, mediante corrispondenti variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.**



## **DIVIDENDI PERCEPITI DA SOCIETA' DI CAPITALI**

**I Dividendi percepiti da una società di capitali italiana, se erogati da una partecipata residente, costituiscono reddito imponibile in capo alla percipiente limitatamente al 5% del loro ammontare ai sensi dell'art. 89 del D.P.R.917/1986.**

**I dividendi percepiti dalle società di capitali, sia in caso di partecipazioni qualificate sia in ipotesi di partecipazioni non qualificate, sono esenti per il 95% del loro ammontare e la tassazione a cui sono soggetti è il 27,5% del 5% quindi l'1,375%.**

**La tassazione avviene per cassa, inderoga al principio generale della competenza ed i dividendi sono tassati nell'esercizio in cui sono percepiti.**

## **DIVIDENDI PERCEPITI DA SOCIETA' DI CAPITALI (segue)**

**Se il dividendo è incassato in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui è imputato per competenza, deve essere operata una variazione in diminuzione per l'intero importo; successivamente, nel periodo d'imposta in cui il dividendo è incassato, andrà invece operata una variazione in aumento nel quadro RF per la parte percentuale imponibile.**

### **SPESE TELEFONICHE**

**Art. 102 comma 9 TUIR: sono deducibili nella misura dell'80 per cento**

**Deve essere quindi ripreso in dichiarazione un ammontare pari al 20% dei costi relativi alle apparecchiature utilizzate nell'ambito dei servizi di telefonia fissa e mobile**

## **COSTI PER LA FORMAZIONE DEI DIPENDENTI – ONERI DI UTILITA' SOCIALE**

**Le spese sostenute dalla società per la formazione dei propri dipendenti/collaboratori non subiscono limiti di deduzione né fanno sorgere reddito imponibile in capo al lavoratore dipendente.**

**Qualora i corsi di formazione siano destinati alla generalità dei dipendenti sono deducibili nel limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per lavoro dipendente (art. 100, TUIR).**

**Se la spesa è sostenuta direttamente dal dipendente, questa ovviamente non è deducibile per l'impresa ma il dipendente potrà usufruire della detrazione del 19% qualora il corso rientri tra quelli agevolabili.**

## **SPESE DI RAPPRESENTANZA (comma 2 Art. 108 del TUIR)**

**le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità.**

**Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a Euro 50.**

**In merito al requisito di inerenza, le spese di rappresentanza si considerano inerenti se sono:**

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;**
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;**
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.**

## **SPESE DI RAPPRESENTANZA (segue)**

**Congruità: si verifica per massa, rapportando il totale delle spese qualificabili come di rappresentanza, imputate secondo il principio di competenza nell'esercizio di sostenimento delle stesse, con i ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui sono sostenute.**

**Viene stabilito un limite quantitativo entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerare "congrue" rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute (c.d. plafond di deducibilità).**

## **SPESE DI RAPPRESENTANZA (segue)**

**Le spese eventualmente eccedenti il predetto limite, al contrario, sono indeducibili e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.**

**Dal 1 gennaio 2016 i limiti di deducibilità, per le spese di rappresentanza, sono fissati in misura pari:**

- **all'1,5% dei ricavi ed altri proventi fino a 10 milioni di Euro;**
- **allo 0,6% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni;**
- **allo 0,4% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente 50 milioni.**

## **INTERESSI PASSIVI**

**L'articolo 96 TUIR stabilisce le regole ai fini della deducibilità degli interessi passivi per le società di capitali.**

**Gli interessi passivi sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.**

**L'eccedenza rispetto agli interessi attivi è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL).**

## **INTERESSI PASSIVI (segue)**

**ROL: la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art.2425 c.c., con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), ovvero degli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali, nonché dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali e interessi passivi di mora, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.**

**Gli interessi eccedenti il 30% del ROL devono essere indicati come variazione in aumento del reddito di impresa.**

**Gli interessi indeducibili in ciascun esercizio sono riportati in quelli successivi e, senza limiti di tempo, possono essere dedotti, con apposita variazione in diminuzione, fino a concorrenza di eventuali eccedenze del 30% del ROL risultanti negli esercizi successivi.**



## CASO PRATICO

### Analisi costi per Servizi

<b>B) COSTI DELLA PRODUZIONE</b>				<b>TUIR</b>
<b>7) PER SERVIZI</b>				
6071075 Analisi , Certificazioni e Collaudi	2.735,01			
6072053 Prestaz.passive di servizio da società del gruppo	124.000,00			
6072060 Consulenze Amministrative e del lavoro	3.793,90			
6072065 Consulenze Legali e Notarili	39.991,80			
6072090 Compensi ad amministratori	16.566,66	versati	0	Art 95 co 5
6072125 Spese bancarie	4.370,66			
6072200 Spese Postali	1.214,42			
6072210 Telefonia mobile	13.928,14	inded. 20%	2.785,63	Art 102 co 9
6072225 Pulizie	15.172,05			
6072235 Vigilanza, controllo e Portierato	34.812,00			
6072255 Spese sistemi informativi	2.921,81			
6072350 Auto ad uso aziendale - Noleggio	12.456,99	inded. 80%	9.965,59	Art 164
6072355 Auto ad uso aziendale - Spese gestione	27.091,60	inded. 80%	21.673,28	Art 164
6072365 Auto uso promiscuo-Noleggio-costi deducibili 70%	23.780,61	inded. 30%	7.134,18	Art 164
6072370 Auto uso promiscuo -Spese gestione-costi deduc.70%	11.837,81	inded. 30%	3.551,34	Art 164
6072520 Altre spese per servizi generali	8.535,36			
6073090 Pubblicità	90,00			
6073095 Comunicazione	3.062,49			
6095050 Formazione	2.790,00			
6095065 Doni Natalizi < 50 Eur	409,47			
	<b>349.560,78</b>			
	TOT Variazioni in aumento per costi ind		<b>45.110,03</b>	

## CASO PRATICO (segue)

### Interessi passivi

<b>C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI</b>	-
<b>16) ALTRI PROVENTI FINANZIARI:</b>	-
d) PROVENTI DIVERSI DAI PRECEDENTI:	-
7116065 Interessi attivi verso controllanti	(203,21)
7116050 Interessi attivi da banche	(0,52)
7116075 Interessi attivi su crediti diversi	-
<b>TOT</b>	<b>(203,73)</b>
<b>17) INTERESSI E ALTRI ONERI FINANZIARI</b>	
7117050 Interessi passivi su c/c ordinari	7,46
7117077 Interessi su debiti verso Controllanti	21.549,89
7117080 Interessi passivi di mora	19,25
7117095 Interessi su altri debiti	0,75
<b>TOT</b>	<b>21.577,35</b>

<b>INTERESSI PASSIVI</b>		
Interessi passivi vs controllante	21.549,89	
Interessi passivi su c/c ordinari	7,46	
Interessi su altri debiti	0,75	
Interessi di mora		19,25
Tot	<b>21.558,10</b>	
<b>INTERESSI ATTIVI</b>		
Interessi attivi vs collegate		
Interessi attivi vs controllante	(203,21)	
Interessi attivi vs controllate		
Interessi attivi vs banche	(0,52)	
Proventi finanziari		
Interessi attivi su crediti diversi	-	
Interessi di mora	-	
Tot	(203,73)	
(ded.per cassa; non inserire nel ROL)		
<b>Interessi Passivi - Interessi Attivi:</b>	<b>21.354,37</b>	
(da confrontare con il 30% del ROL)		

## Calcolo ROL

<b>A)</b> Valore della Produzione	4.201.958,53	
<b>B)</b> Costi della Produzione	(4.111.431,91)	
A - B	90.526,62	
+ Ammortamenti (mat.+immat.)	30.968,04	
+ Canoni di Leasing (capitale+int.)	-	
ROL	121.494,66	
30% del Rol	<b>36.448,40</b>	
Interessi passivi TOT	21.558,10	
Int. passivi ded. per cassa	(203,73)	
TOT passivi per ROL	<b>21.354,37</b>	tutto deducibile
<b>Eccedenza di ROL riportabile</b>		<b>15.094,03</b>
Interessi Passivi Indeducibili es. prec. (2014)		(5.840,00)
<b>Eccedenza di ROL riportabile</b>		<b>9.254,03</b>

## Dichiarazione

Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi		Interessi passivi precedente periodo d'imposta		Interessi attivi		Interessi passivi direttamente deducibili		Eccedenza interessi passivi	
	RF118	<sup>1</sup> 21.558,00	<sup>2</sup> 5.840,00	<sup>3</sup> 204,00	<sup>4</sup> 204,00	<sup>5</sup> 27.194,00				
	RF119 Risultato operativo lordo				<sup>1</sup> ,00	<sup>2</sup> 121.495,00	<sup>3</sup> 27.194,00			
	RF120 Eccedenza di ROL riportabile				Consolidato		IRES			
			(di cui non trasferibile	<sup>1</sup> ,00	)	<sup>2</sup> ,00	<sup>3</sup> 9.255,00			
	RF121 Interessi passivi non deducibili riportabili				non trasferibili al consolidato		trasferiti al consolidato			
			(di cui	<sup>1</sup> ,00	)	<sup>2</sup> ,00	<sup>3</sup> ,00			
Enti creditizi										

Per consultare gli articoli del DPR 917/86 TUIR:

<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommarior&id={31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9}>

oppure: [http://def.finanze.it/DocTribFrontend/RS2\\_HomePage.jsp](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/RS2_HomePage.jsp)