

Corso di Diritto Tributario

L'imposta sul reddito delle società - IRES



IRES

L'**IRES** (*imposta sul reddito delle società* – artt.72-142, TUIR) è una **imposta proporzionale** - ovvero costituita da una percentuale fissa che non varia con il variare del reddito - pari al **24%** (art.77, TUIR) che si applica



- *Sul reddito complessivo netto* (art.75, TUIR) - Il reddito complessivo è considerato reddito di impresa e si calcola in base alle disposizioni del **Titolo II (IRES) capo II (determinazione della base imponibile)** del TUIR;



- *Per periodi di imposta* - il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o dal periodo di gestione, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma (art.76, TUIR).

I soggetti passivi dell'imposta (art. 73 del TUIR) sono:

- **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;**
- **Gli 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;**
- **Le società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato**
- **I consorzi e le associazioni non riconosciute nei confronti dei quali il presupposto delle imposta si configura in modo unitario ed autonomo**

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.

***Principi generali di determinazione del
reddito d'impresa***

IL 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.

- **Secondo quanto previsto dall'art. 83 del TUIR**

«Il reddito d'impresa si determina 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 delle norme tributarie»

- **La norma enuncia il c.d. principio di dipendenza del reddito d'impresa dalle determinazioni del conto economico**
 - **Nel caso dei soggetti in regime semplificato la determinazione del reddito d'impresa è dato sostanzialmente dalla differenza tra i componenti positivi e negativi di reddito.**
- **Se le disposizioni fiscali non prevedono particolari criteri di valutazione di un determinato elemento patrimoniale/reddituale, allora la valutazione operata ai fini civilistici ha automaticamente rilievo ai fini fiscali**

- **art. 83, comma 1, del TUIR:**

«Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall' articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-bis del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili»

- **art. 83, comma 1-bis, del TUIR:**

«1-bis. Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38»

imprese	requisiti	limiti quantitativi
micro-imprese	totale attivo dello stato patrimoniale	175.000 euro
	ricavi delle vendite e prestazioni	350.000 euro
	dipendenti occupati in media durante l'esercizio	5
imprese con bilancio abbreviato	totale attivo dello stato patrimoniale	4.400.000 euro
	ricavi delle vendite e prestazioni	8.800.000 euro
	dipendenti occupati in media durante l'esercizio	50
altre imprese		Oltre i limiti punto precedente
imprese las adopter		

➤ **QUALIFICAZIONE**

Qualificare significa selezionare i fatti gestionali e inquadrarli in uno schema di riferimento al fine di poterli poi rappresentare, rilevare e valutare in bilancio. La qualificazione di un fatto di gestione implica, in altre parole, il suo inquadramento nell'ambito delle cessioni di beni, delle prestazioni di servizi, delle operazioni di finanziamento, ecc.

➤ **CLASSIFICAZIONE**

Classificare in bilancio significa rappresentare i fatti di gestione in bilancio riconducendoli a classi che riguardano la determinazione del reddito (ricavo, plusvalenza, minusvalenza, interesse ...) o del patrimonio (attivo, passivo, patrimonio netto)

➤ **IMPUTAZIONE TEMPORALE**

L'art. 83 del TUIR e il regolamento attuativo stabiliscono l'inapplicabilità dei commi 1 e 2 dell'art. 109 del TUIR

Ne deriva che:

- DATO INIZIALE: UTILE O PERDITA DI CONTO ECONOMICO

- VARIAZIONI FISCALI:

- IN AUMENTO
- IN DIMINUZIONE



In aumento del risultato civilistico **costi**
sostenuti dall'impresa che non sono riconosciuti dal fisco per la
definizione del reddito imponibile del periodo (*costi indeducibili o
parzialmente deducibili*)



In diminuzione del risultato civilistico **ricavi**
conseguiti dall'impresa che non sono fiscalmente considerati
per il calcolo del reddito imponibile (*ricavi non imponibili*) o
costi
non dedotti in precedenti esercizi (*costi che hanno determinato
variazioni in aumento in precedenti esercizi*);

- **Per la determinazione del reddito d'impresa occorre fare riferimento rispettivamente:**
 - **Agli artt. 56-66 del TUIR per le persone fisiche e le società di persone commerciali, nonché – per espresso rinvio – applicando le disposizioni di cui alla Sezione I del Capo II del Titolo II del TUIR, relativa alla disciplina del reddito d'impresa per i soggetti IRES**
 - **Alla Sezione I del Capo II del Titolo II del TUIR (art. 81 e ss.) , relativa alla disciplina del reddito d'impresa per i soggetti IRES**
 - **Per gli enti non commerciali residenti e non residenti, la disciplina applicabile è quella prevista rispettivamente dagli artt. 144, e 153 del TUIR**
- **Il reddito d'impresa, inoltre, può essere determinato secondo le regole del regime ordinario ovvero secondo le regole del regime semplificato, previsto per le c.d. imprese minori**

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:

- **contributi in conto capitale (art. 88 comma 3, lett. b) del TUIR)**
- **interessi di mora (Art. 109 comma 7 del TUIR)**
- **imposte deducibili (salvo gli accantonamenti operati nei limiti delle imposte dichiarate o accertate) ed i contributi alle associazioni sindacali e di categoria (art. 99 del TUIR)**
- **compensi agli amministratori (art. 95 comma 5 del TUIR)**

**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 ed in particolare dal cd oggetto sociale.

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 determina 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.


Le variazioni fiscali

Le variazioni fiscali aumentano o diminuiscono il risultato del conto economico, tenendo conto dei 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 variazioni possono essere distinte in base alla loro natura:

 **Permanenti** - sono quelle variazioni del reddito imponibile che sorgono nel dato periodo e **non producono** effetti negli esercizi successivi:

Indeducibilità di costi non inerenti (Es. *sanzioni amministrative*) *Variazione in aumento*

Non imponibilità dei ricavi (Es. *alcune sopravvenienze attive*) *Variazioni in diminuzione*

 **Temporanee** - sono costituite da variazioni del reddito imponibile, che sorgono nel dato periodo e **producono** effetti negli esercizi successivi –

Costi (Es. *spese di manutenzione e riparazione*) *Variazione in aumento*

Ricavi (Es. *plusvalenze da alienazione rateizzate*) *Variazioni in diminuzione*

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.

SPESE DI TELEFONIA

Art. 102 comma 9 TUIR

«Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259 , sono deducibili nella misura dell'80 per cento. La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100 per cento per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo»

Agenzia delle Entrate - Risoluzione 17/05/2007 n.
104/E

«Si ritiene che siano compresi nell'ambito applicativo della disposizione in esame, oltre ai costi dei servizi telefonici, anche i costi (tra cui ammortamenti, canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio, spese di impiego e manutenzione) relativi a beni (materiali ed immateriali, ivi compreso il software), utilizzati per la connessione telefonica operata nell'ambito dell'attività imprenditoriale ovvero artistica o professionale, limitatamente a quelli indispensabili per il collegamento alle suddette linee telefoniche.

Ciò posto, avendo riguardo al caso di specie, rientreranno nell'ambito applicativo della norma in esame le spese sostenute per l'acquisto del modem ovvero del router ADSL (ed eventualmente per l'acquisto del software specifico), mentre i costi relativi al personal computer saranno dedotti secondo i criteri generali che sovrintendono alla formazione del reddito d'impresa o professionale»

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 stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.»

Art. 109 comma 5 DPR 917/86

*«5. 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. Se 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. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, **le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.**»*

Art. 1 comma 1 D.M.19/11/2008

«1. Agli effetti dell'applicazione dell'art. 108, comma 2, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), come modificato dall'art. 1, comma 33, lettera p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore. Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:

a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;

b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;

c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;

d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;

e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma.»

Art. 1 comma 1 D.M.19/11/2008

«5. Non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa. Per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili, non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili. Non sono soggette altresì ai predetti limiti le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa. La deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate nel presente comma è, tuttavia, subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.»

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**

DEDUCIBILITA' DEGLI INTERESSI PASSIVI

A decorrere dall'esercizio 2019 (per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) è necessario fare riferimento al ROL fiscale, in base alla seguente novellata formulazione dell'articolo 96 del DPR 917/1986

1. Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, compresi quelli inclusi nel costo dei beni ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza dell'ammontare complessivo:
 - a) degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati di competenza del periodo d'imposta;
 - b) degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati riportati da periodi d'imposta precedenti ai sensi del comma 6.
2. L'eccedenza degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati rispetto all'ammontare complessivo degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati di cui alle lettere a) e b) del comma 1 è deducibile nel limite dell'ammontare risultante dalla somma tra il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica del periodo d'imposta e il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica riportato da periodi d'imposta precedenti ai sensi del comma 7. A tal fine si utilizza prioritariamente il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica del periodo d'imposta e, successivamente, il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica riportato da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente.

*3. La disciplina del presente articolo si applica agli interessi passivi e agli interessi attivi, nonché agli oneri finanziari e ai proventi finanziari ad essi assimilati, che sono qualificati come tali dai principi contabili adottati dall'impresa, e per i quali tale qualificazione è confermata dalle disposizioni emanate in attuazione dell'**articolo 1, comma 60, della legge 24 dicembre 2007, n. 244**, dell'**articolo 4, commi 7-quater e 7-quinquies, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38**, e dell'**articolo 13-bis, comma 11, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244**, convertito, con modificazioni, dalla **legge 27 febbraio 2017, n. 19**, e che derivano da un'operazione o da un rapporto contrattuale aventi causa finanziaria o da un rapporto contrattuale contenente una componente di finanziamento significativa. Ai fini del presente articolo gli interessi attivi, come individuati ai sensi del primo periodo, assumono rilevanza nella misura in cui sono imponibili; assumono rilevanza come interessi attivi o interessi passivi anche i proventi e gli oneri che, pur derivando da strumenti finanziari che, in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati, sono qualificati come strumenti rappresentativi di capitale, sono imponibili o deducibili in capo, rispettivamente, al percettore o all'erogante. Nei confronti dei soggetti operanti con la pubblica amministrazione, ai fini del presente articolo, si considerano interessi attivi rilevanti anche gli interessi legali di mora calcolati ai sensi dell'**articolo 5 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231**.*

*3. Per risultato operativo lordo della gestione caratteristica si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'**articolo 2425 del codice civile**, lettere A) e B) ^[691], con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, assunti nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti. ^[692]*

3. Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, che per effetto delle disposizioni dei commi 1 e 2 risultano indeducibili in un determinato periodo d'imposta, sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta, per un ammontare pari all'eventuale differenza positiva tra:

- a) la somma degli interessi attivi e dei proventi finanziari assimilati di competenza del periodo d'imposta e del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica;*
- b) gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di competenza del periodo d'imposta.*

6. Qualora in un periodo d'imposta l'importo degli interessi attivi e dei proventi finanziari assimilati di competenza sia superiore alla somma tra gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di competenza e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati riportati da periodi d'imposta precedenti ai sensi del comma 5, l'eccedenza può essere riportata nei periodi d'imposta successivi.

7. Qualora in un periodo d'imposta il 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica sia superiore alla somma tra l'eccedenza di cui al comma 2 e l'importo degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati riportati da periodi d'imposta precedenti ai sensi del comma 5, la quota eccedente può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi cinque periodi d'imposta.

8. Le disposizioni dei commi da 1 a 7 non si applicano in relazione agli interessi passivi e agli oneri finanziari assimilati che presentano tutte le seguenti caratteristiche:

a) sono relativi a prestiti, utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine, che non sono garantiti né da beni appartenenti al gestore del progetto infrastrutturale pubblico diversi da quelli afferenti al progetto infrastrutturale stesso né da soggetti diversi dal gestore del progetto infrastrutturale pubblico;

b) il soggetto gestore del progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine è residente, ai fini fiscali, in uno Stato dell'Unione europea;

c) i beni utilizzati per la realizzazione del progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine e quelli la cui realizzazione, miglioramento, mantenimento costituiscono oggetto del progetto si trovano in uno Stato dell'Unione europea.

Circolare del 21 aprile 2009 n. 19/E

«La norma attribuisce rilievo agli interessi derivanti da taluni contratti espressamente indicati, nonché da qualsiasi altra operazione avente causa finanziaria. Rientra, pertanto, nell'ambito di applicazione della disciplina in esame ogni e qualunque interesse (od onere ad esso assimilato) collegato alla messa a disposizione di una provvista di danaro, titoli o altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione e in relazione ai quali è prevista una specifica remunerazione.

[...] gli interessi passivi impliciti derivanti da operazioni di natura commerciale - al pari di quelli esplicitati in bilancio, secondo corretti principi contabili, qualora derivanti da rapporti diversi da quelli aventi una causa finanziaria - non assumono rilevanza ai fini dell'applicazione dell'articolo 96 del TUIR e sono, pertanto, interamente deducibili, purché assistiti dal requisito dell'inerenza allo svolgimento dell'attività d'impresa.

[...] Con riferimento ai contratti di locazione finanziaria, si fa presente che l'articolo 1, comma 33, lettera n), della legge finanziaria 2008 ha modificato la disposizione contenuta nell'articolo 102, comma 7, del TUIR. A seguito della suddetta modifica, la "quota di interessi impliciti desunta dal contratto" di leasing è soggetta alle regole previste dall'articolo 96 del TUIR.

Pertanto, alla stregua della norma appena richiamata, occorre determinare, in base alle risultanze del contratto di locazione finanziaria, l'ammontare degli interessi passivi (impliciti nei canoni) relativi al periodo d'imposta e tenerne conto ai fini del calcolo di deducibilità di cui all'articolo 96 del TUIR.