

***Cattedra di Diritto Tributario
Prof. Nicolò Pollari***

“L'imposta sul reddito delle società”

***Appunti delle lezioni elaborati e presentati a cura del
Prof. Antonio Iacopino***

IRES: Imposta sul reddito delle società

L'IRES: introdotta nel 2004, in sostituzione dell'IRPEG (Imposta sul reddito delle persone giuridiche), si applica al reddito delle società e degli enti, commerciali e non.

Presupposto dell'imposta è il possesso di redditi in denaro e in natura.

IRES: Imposta sul reddito delle società

L'**IRES** art. 72 e segg. Tuir 917/86 (d Lgs. 344/2003)

Imposta sul reddito delle società, risponde all'esigenza di realizzare il principio dell'imposizione generale sul **reddito prodotto da società ed enti diversi** che, non essendo in alcun modo imputabile a persone fisiche non sarebbe assoggettabile ad Irpef.

È **un'imposta personale** gravante sulle società ed enti;

È **proporzionale** e non progressiva;

È **generale** in quanto va riferita a tutti i redditi posseduti dai soggetti passivi;

È **diretta** in quanto colpisce subito il reddito compl.vo.

Reddito d'impresa: l'aliquota IRES

L'aliquota IRES (art. 77), che fino al 31 dicembre 2007 era fissata nella misura del 33%, è stata ridotta al **27,5%** (a far data dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2007) ed al **24%** a partire dall'esercizio 2017.

SOGGETTI PASSIVI IRES

Soggetti passivi dell'imposta sono (art. 73 TUIR):

- **Società di capitali residenti** (S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., soc. cooperative, soc. di mutua assicurazione)
- **Enti commerciali** diversi dalle società (inclusi i *trust*) **residenti**
- **Enti non commerciali** (inclusi i *trust*) **residenti;**
- **Società e enti** di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, **non residenti**

SOGGETTI ESCLUSI

Non sono soggetti ad IRES:

- le società di persone residenti, e assimilate, in quanto tassate per trasparenza;
- gli organi e le amministrazioni dello Stato, nonché Comuni, Province, Regioni e loro consorzi o associazioni

SOGGETTI PASSIVI IRES

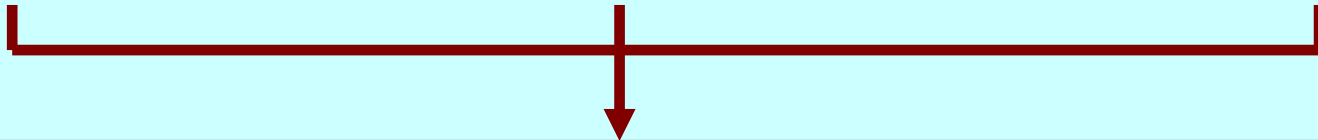
Riassumendo...
tre categorie di soggetti passivi IRES



**Società ed enti
comm.li residenti**

**Enti non comm.li
residenti**

**Società ed enti (comm.li
e non) non residenti**



Le regole per la determinazione dell'IRES variano a seconda della tipologia di soggetto passivo considerato

Reddito d'impresa

La **base imponibile Ires** viene determinata in maniera diversa a seconda la natura dei soggetti passivi:

- Le società di capitali ed enti commerciali art. 81 Tuir:

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, e' considerato reddito d'impresa ed e' determinato secondo le disposizioni di questa sezione.

- ***Art. 83: 1. Il reddito complessivo e' 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***

Reddito d'impresa

*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. **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, valgono questi ultimi anche in deroga.***

Reddito d'impresa

Le regole generali che informano l'IRES riguardano:

- 1) Il principio di **omnicomprensività**
- 2) Il principio di **derivazione dal risultato civilistico**
- 3) Il **regime dei beni di impresa**

Reddito d'impresa: i principi

1) Il p. di omnicomprensività

OMNICOMPRENSIVITÀ



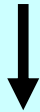
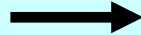
FORZA DI ATTRAZIONE *rispetto alle altre categorie di reddito: qualsiasi provento conseguito nell'ambito dell'attività d'impresa, costituisce reddito d'impresa, senza aver riguardo alla categoria reddituale di appartenenza*

PREVALENZA *sui principi generali del concetto di reddito: in conseguenza del principio di omnicomprensività, ed in deroga ai principi generali, anche le somme ricevute a titolo di liberalità costituiscono reddito imponibile per l'impresa*

Reddito d'impresa: principi

2) La derivazione dal risultato civilistico

PR. DI
DERIVAZIONE
DAL RISULTATO
CIVILISTICO



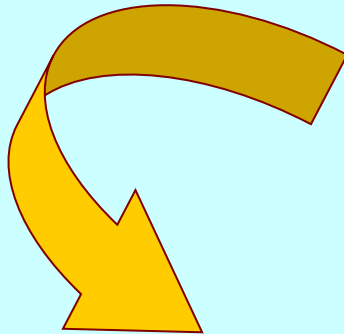
La base di partenza del calcolo del reddito fiscale è **il risultato (utile o perdita) realizzato dall'impresa secondo i criteri di calcolo del codice civile**, al quale vengono poi apportate specifiche **variazioni** in forza delle norme tributarie

Art. 83, TUIR: 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*” dalle norme del TUIR

Reddito d'impresa: i principi

La derivazione dal risultato civilistico (segue)



UTILE (o PERDITA)

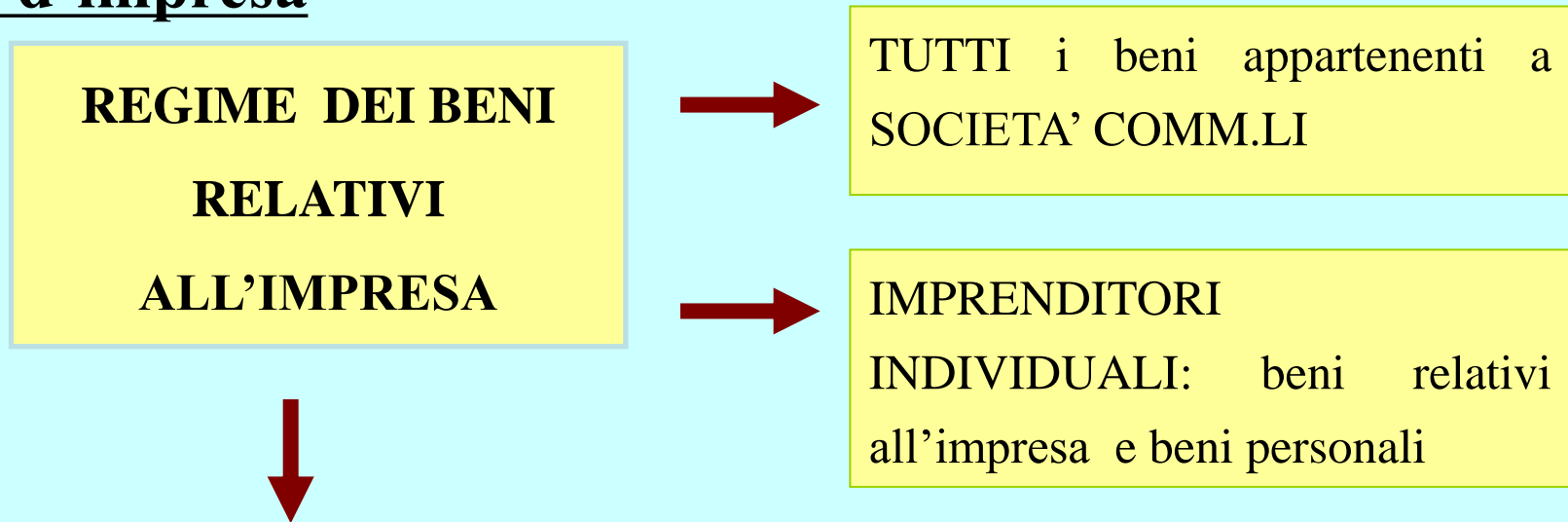
+/- VARIAZIONI FISCALI

= REDDITO IMPONIBILE

Si apportano all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle norme fiscali

Reddito d'impresa: i principi

3) Il regime dei beni d'impresa



Quando un bene entra nel patrimonio aziendale, dando luogo così ad un costo fiscalmente deducibile, la sua “uscita” dal patrimonio dell’impresa stessa, in qualsiasi modo questa avvenga (es. vendita, donazione, assegnazione ai soci, etc), può generare un **componente positivo** imponibile

Il regime dei beni d'impresa (*segue*)

Beni merce
(art. 85)

beni *alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa*, idonei a generare *ricavi* e iscritti nell'*attivo circolante*

Beni plusvalenti
(art. 86)

Beni, diversi dai beni merce, iscritti tra le *immobilizzazioni* e idonei a generare *plusvalenze* o *minusvalenze*

I **beni plusvalenti** si distinguono in:

Beni strumentali

beni impiegati in maniera *durevole* nell'impresa, nell'ambito del ciclo produttivo (es. impianti, macchinari). Sono *ammortizzabili*.

Beni meramente patrimoniali

beni destinati *durevolmente* al patrimonio d'impresa per finalità d'investimento o integrazione di disponibilità finanziarie. *Non ammortizzabili*.

Reddito d'impresa

Il concetto di “*valore fiscalmente riconosciuto*” dei beni d'impresa:

Le norme del TUIR attribuiscono un *valore fiscale* ad ogni singolo componente del patrimonio d'impresa.

Questo valore viene chiamato *valore fiscalmente riconosciuto*”

Reddito d'impresa: il periodo d'imposta

- Per le persone giuridiche e gli altri soggetti ad esse equiparati il periodo d'imposta corrisponde con **l'esercizio sociale**, per il quale valgono i seguenti principi ed eccezioni:
- **Principi:** → l'obbligazione tributaria relativa a ciascun periodo di imposta è **autonoma**
- **Eccezioni:** → riporto delle perdite d'impresa a contabilità ordinaria (cfr. art. 84 TUIR);
→ compensazione delle eccedenze di crediti di imposta con l'imposta dovuta per i periodi successivi

Reddito d'impresa. Il riporto delle perdite

Prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 98/2011, se il risultato d'esercizio si fosse chiuso con una **perdita**, questa **poteva essere portata in deduzione** dai redditi degli esercizi successivi, ma **non oltre il quinto** (art. 84, co. 1)

Inoltre, nei **primi tre anni** di attività il riporto delle perdite era concesso **illimitatamente** a condizione che dette perdite si riferissero ad una **nuova attività** (art. 84, co. 2)

Reddito d'impresa. Il riporto delle perdite (*segue*)

La “nuova” versione dell'**art. 84, co. 1**, modificata dall'art. 23, D.L. n. 98/2011, prevede invece che la perdita di un periodo d'imposta “... *può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare*”.

Reddito d'impresa. Il riporto delle perdite (segue)

Il “nuovo” **art. 84, co. 2**, prevede, a sua volta che *“Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva”*

Reddito d'impresa: la base imponibile

Società ed enti commerciali residenti (artt. 81-83)

Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali è considerato reddito d'impresa qualunque sia la fonte e la categoria reddituale di provenienza (è il cd principio di attrattività del reddito d'impresa)

Enti non commerciali residenti (art. 143)

Il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato dalle singole tipologie di reddito che concorrono a formarlo. Si tratta, in particolare, delle seguenti categorie reddituali:

- Fondiari
- Di capitale
- D'impresa
- Diversi

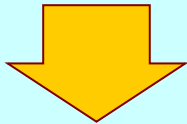
Territorialità dell'imposta

Ai fini fiscali, il fatto che un soggetto passivo IRES sia o meno residente comporta l'applicazione di differenti regole di determinazione della base imponibile.

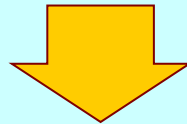


Residenza delle società

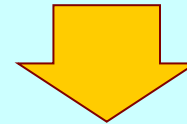
Ai sensi dell'art. 73 TUIR, sono residenti le società che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno nel territorio dello Stato...



**Oggetto
principale**



**Sede
Amministrativa**



Sede legale

Sono considerate residenti anche le società formalmente non residenti ma qualificate come tali per presunzione (c.d. “*esterovestite*”)

Redditi prodotti in Italia

L'art. 152 TUIR prevede due distinte ipotesi per la determinazione della **base imponibile delle società ed enti commerciali non residenti**.

La norma, in particolare, distingue tra soggetti...



CON
Stabile Organizzazione
in Italia (art. 152, co.1)

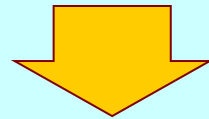


SENZA
Stabile Organizzazione
in Italia (art. 152, co.2)

Redditi prodotti in Italia

1) Soggetti non residenti con Stabile Organizzazione

Per questi soggetti, la base imponibile viene determinata secondo le disposizioni del TUIR relative a società ed enti commerciali (Titolo II, Capo II, Sez. I)



Il reddito d'impresa è determinato sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi prodotti nel territorio dello Stato

Redditi prodotti in Italia

1) Soggetti non residenti con Stabile Organizzazione (*segue*)

Ciò significa che, per le società ed enti commerciali NON residenti, l'esistenza di una **stabile organizzazione** nel nostro Paese conduce:

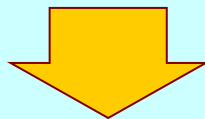
→ Da un lato alla tassabilità in Italia del reddito di impresa derivante dalle attività esercitate nel territorio dello Stato;

→ dall'altro alla tassabilità in Italia di alcune tipologie di reddito non conseguite mediante la S.O. (cd “**forza di attrazione della stabile organizzazione**”)

Redditi prodotti in Italia

2) Soggetti non residenti senza S.O.

Il reddito complessivo si determina sommando tra loro i vari redditi prodotti nel territorio italiano



- sulla base dei criteri di collegamento territoriale contemplati nell'art. 23 TUIR
- separatamente per ciascuna categoria reddituale (con l'eccezione dei redditi d'impresa) secondo la normativa IRPEF (si applicano le norme del Titolo I del TUIR)

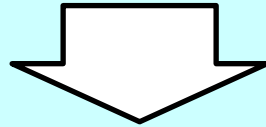
La Stabile organizzazione

La Stabile Organizzazione è...

- una figura giuridica propria del diritto tributario rilevante nell'imposizione dell'attività internazionale delle imprese;
- presa in considerazione, tanto dai trattati internazionali quanto dalla normativa domestica, alla stregua di elemento di localizzazione territoriale del reddito prodotto da imprese che operano in più paesi;
- l'elemento di fatto che permette il collegamento tra il nostro Paese e l'attività d'impresa ivi svolta dai non residenti

La Stabile organizzazione

La struttura dell'art. 162 TUIR riprende sostanzialmente quella del corrispondente art. 5 del modello OCSE



La SO è una “*sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*”

Esempi di S.O. sono le **filiali**, le **sedi secondarie**, (con rappresentanza stabile); le **unità locali**; gli **uffici di rappresentanza**, etc...

La Stabile organizzazione

Elementi essenziali affinché possa parlarsi di una stabile organizzazione (materiale) sono

- a) la presenza di una **sede di affari**;
- b) la sua stabile **localizzazione sul territorio**;
- c) l'**esercizio dell'attività di impresa**, da parte di soggetti non residenti, **tramite la Stabile Organizzazione**.

Esiste poi anche una stabile organizzazione personale (art. 162, co. 6 TUIR)

La doppia imposizione

Un corollario della potestà impositiva di ciascuno Stato è la possibilità di dare luogo a fenomeni cd “**di doppia imposizione fiscale**”, che si ha laddove lo stesso reddito (o parte di esso) viene assoggettato ad imposta in due differenti Stati. Per risolvere tale problema esistono svariate soluzioni, le più importanti e diffuse delle quali sono:

- **Trattati internazionali contro le doppie imposizioni**
- **Meccanismo del credito d'imposta**

Transfer pricing e CFC

Gli strumenti che il Legislatore italiano ha approntato per evitare/ridurre la sottrazione di base imponibile sono sostanzialmente i seguenti:

- disconoscimento dei prezzi di trasferimento in operazioni infragruppo dei beni venduti e dei servizi prestati se ne deriva aumento del reddito per la società italiana (*transfer pricing*);
- imputazione in capo ai soci italiani dei redditi prodotti dalle partecipate estere situate in paradisi fiscali per la quota corrispondente alla partecipazione agli utili di queste ultime (disciplina delle **CFC**).

Il Transfer pricing

• **L'art. 110, co. 7 TUIR** prevede che “**i componenti del reddito derivanti da operazioni con societa' non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa societa' che controlla**

l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito..... ”.

Lo scopo della disciplina del *transfer pricing* è quella di evitare che, nelle operazioni infragruppo, prezzi di vendita inferiori o prezzi di acquisto superiori rispetto al valore normale portino a fittizie riduzioni del reddito imponibile in Italia.

Il *Transfer pricing*

Presupposti oggettivi

L'art. 110, co. 7 prevede il disconoscimento del differenziale tra il valore dei componenti del reddito determinati dal contribuente ed il correlativo “**valore effettivo**”

Presupposti soggettivi

Le disposizioni in materia di “*transfer pricing*” si applicano alle **transazioni infragruppo**, cioè quelle poste in essere **tra un'impresa (fiscalmente) residente** in Italia e una **società non residente**:

→ **controllata**, direttamente o indirettamente, dalla prima

→ **controllante**, ovvero

→ **soggetta a comune controllo** da parte di una terza società che controlla anche la prima

La disciplina CFC (artt. 167-168 TUIR)

La disciplina cd CFC (*Controlled Foreign Companies*) applica ai soggetti residenti in Italia che detengono, anche indirettamente, partecipazioni di controllo (art. 167) o di collegamento (art. 168) in un soggetto localizzato in uno dei cd Paradisi Fiscali (Stati o territori *diversi* da quelli individuati dal M.E.F. con Decreto da adottarsi *ex art. 168-bis TUIR* (cd *white list*))

La disciplina CFC si applica solo se il soggetto residente:

- 1 . detiene una **partecipazione di controllo**, diretto o indiretto, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, nel capitale della società partecipata, *ex art. 2359 c.c.*
2. in un **soggetto estero situato in un Paradiso fiscale**

La disciplina CFC (artt. 167-168 TUIR)

La disciplina CFC si applica solo se:

1. Il soggetto residente detiene una **partecipazione di *controllo*** (art. 167) ex art. 2359 c.c. o **di *collegamento*** (art. 168) diretto o indiretto, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, nel capitale della società partecipata;
2. La partecipazione riguarda un **soggetto estero situato in un Paradiso fiscale**

La partecipazione si definisce di *collegamento* quando rappresenta una quota di partecipazione almeno pari al **20%** degli utili d'impresa, ovvero almeno pari al **10%** se l'impresa è **quotata**.

La disciplina CFC (artt. 167-168 TUIR)

Solamente se sussistono i predetti requisiti di applicazione della disciplina CFC, **i redditi delle partecipate estere, sono imputati “per trasparenza” al soggetto (socio) residente**, a prescindere dalla loro effettiva distribuzione, **in proporzione alla quota di partecipazione** (diretta o indiretta) **agli utili.**