



PERCORSO AGENZIA DELLE ENTRATE

L'IRES

Introduzione

Benvenuti!

In questa lezione parleremo degli elementi essenziali dell'IRES così come regolata dal capo II del D.P.R. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) per imparare a conoscere l'ambito di applicazione soggettiva ed oggettiva, le modalità di determinazione del tributo.

In questo percorso, ci soffermeremo in particolare su:

- natura e caratteristiche peculiari dell'imposta
- presupposti e soggetti passivi
- base imponibile
- criteri di determinazione
- regimi speciali: "trasparenza in capo ai soci" e "Consolidato nazionale fiscale"

Natura e caratteristiche dell'imposta

L'IRES, a differenza dell'IRPEF è **un'imposta proporzionale** applicata, in misura pari al 24%, alla base imponibile determinata con le modalità di cui si dirà in seguito.

È dovuta per singolo "esercizio" che, contrariamente a quanto previsto per le persone fisiche, non necessariamente coincide con l'anno solare ben potendosi ipotizzare situazioni con "esercizio a cavallo".

Soggetti passivi

I soggetti passivi sono:

- le **società di capitali**, cioè società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee, aziende speciali (aziende municipalizzate) istituite da comuni e province per la gestione di servizi pubblici
- gli **enti commerciali ed assimilati**, cioè enti pubblici e privati (associazioni, fondazioni, consorzi, comitati, congregazioni, casse mutue, ecc.) che esercitano in modo esclusivo o prevalente attività commerciale
- CAF, TRUST (residenti), OICR

Con riferimento agli enti pubblici e privati occorre prendere a riferimento l'**attività essenziale** svolta per il perseguimento delle finalità istituzionali avendo a riguardo l'oggetto, all'atto costitutivo o allo statuto (se redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata) o, in mancanza, l'**attività effettivamente svolta** nel territorio dello Stato.

Sono altresì soggetti passivi di imposta le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, **non residenti** nel territorio dello stato per i redditi "tassabili" in Italia secondo le disposizioni di cui all'articolo 151 del TUIR.

La residenza fiscale

I soggetti passivi devono essere **residenti** nel territorio dello Stato ovvero avere:

- per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)
- **alternativamente**, la sede legale, la sede amministrativa (*effective place of management*) o l'oggetto principale dell'attività concretamente svolta in Italia

In presenza di situazioni in cui, in virtù delle normative esistenti, un soggetto sia qualificato residente in più stati o, al contrario, non sia considerato residente in alcuno stato, ove esistenti troveranno applicazione le disposizioni convenzionali contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e, in assenza, spetterà all’Agenzia delle Entrate verificare i criteri di “collegamento” del contribuente con l’ordinamento italiano o estero.

La residenza fiscale - Presunzioni

Si considerano residenti, **per presunzione legale e salvo prova contraria**:

1) le società o enti “estere” il cui patrimonio sia investito prevalentemente in quote di fondi di investimento immobiliari chiusi e controllate direttamente o indirettamente per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona da soggetti residenti in Italia

2) le società ed enti con sede all’estero che detengono partecipazioni di controllo in società di capitali o enti residenti se:

- sono controllati direttamente o indirettamente da soggetti residenti in Italia che dispongono della maggioranza dei voti in assemblea (controllo ai sensi dell’articolo 2359 c.c.)
- sono amministrati da un consiglio di Amministrazione, o equivalente organo di gestione, composto in prevalenza da soggetti fiscalmente residenti in Italia **Controlled Foreign Company (C.F.C.** comma V quater dell’articolo 73 TUIR)

Principi generali

Il reddito imponibile si ottiene apportando al “risultato civilistico” risultante dal conto economico le variazioni in aumento ed in diminuzione previste dalle disposizioni di cui agli articoli 81 - 142 del TUIR.

È questo il c.d. “**principio di derivazione**” del reddito fiscalmente imponibile dal risultato del bilancio civilistico che attribuendo rilevanza fiscale ai criteri contabili di “quantificazione”, “imputazione temporale” e “classificazione” presuppone necessariamente la puntuale e corretta applicazione dei principi contabili adottati (OIC o IAS/IFRS).

I componenti reddituali, **positivi e negativi**, devono essere considerati nel rispetto dei principi di:

- competenza
- certezza e determinabilità
- corretta valutazione
- continuità

Per i **solli componenti negativi**, inoltre, è richiesto il rispetto dei requisiti di:

- inerenza
- contabilizzazione

I principi della competenza e della correlazione

L’individuazione del periodo di competenza è affidata alle regole contabili e, pertanto, l’effetto delle operazioni deve essere rilevato non nel corso dell’esercizio in cui ha avuto manifestazione finanziaria quanto, piuttosto, nel corso dell’esercizio in cui l’operazione può considerarsi “maturata”.

Al principio di competenza è strettamente collegato il **principio della correlazione** in base al quale è necessario individuare la corrispondenza tra ricavi e costi relativi alla medesima operazione.

Principio della competenza - Cessioni di beni

Per le **cessioni dei beni** rilevano i seguenti criteri:

- per beni mobili rileva la data di consegna o spedizione
- per i beni immobili e le aziende rileva la data di stipula dell'atto, a meno che sia stato previsto un momento successivo
- vendita rateale: per i beni mobili rileva la data di consegna, per gli immobili la data dell'atto notarile di trasferimento
- vendita di cosa futura: rileva esercizio di consegna del bene

Principio della competenza - Servizi

Per le **prestazioni di servizi**, i corrispettivi si considerano conseguiti al momento della ultimazione dei servizi con le seguenti specificazioni:

- le commissioni di agenzia rilevano al momento della stipula del contratto
- gli interessi maturano in funzione del tempo
- le royalties si considerano maturate secondo quanto previsto dalle condizioni contrattuali
- i corrispettivi periodici relativi ai "contratti di durata" (locazione, leasing, ecc.) seguono il criterio della maturazione temporale. Per i contratti di leasing, particolare attenzione deve essere dedicata alla imputazione del c.d. "maxicanone" che deve essere ripartito, in funzione della durata del contratto, fra i vari esercizi di competenza attraverso il meccanismo del "risconto"

Deroghe al principio di competenza

Derogano al generale principio di competenza:

- i compensi agli amministratori (se il compenso non è stato stabilito dallo statuto è necessaria una preventiva delibera assembleare non essendo sufficiente, per l'Amministrazione Finanziaria, la ratifica a posteriori del costo sostenuto, in sede di approvazione del bilancio)
- interessi di mora
- la rilevanza delle imposte diverse da quelle sui redditi
- la rilevanza dei contributi in conto capitale
- la rilevanza di utili percepiti da società ed enti soggetti ad IRES

Per tutti questi elementi trova applicazione il "**principio di cassa**"

Le perdite su crediti verso clienti assoggettati a procedure concorsuali

Il principio di certezza e determinabilità

La rilevanza di un componente reddituale è subordinata, oltre che al principio della competenza, al presupposto che, entro la chiusura dell'esercizio di riferimento, sia certo nell'esistenza ed oggettivamente determinabile nel suo ammontare in quanto risultanti da atti o documenti probatori (contratti, fatture, ecc.) che consentano una quantificazione oggettiva.

Il principio della corretta valutazione

I componenti positivi e negativi di reddito, anche se espressi in natura o valuta estera, devono essere convertiti in Euro.

Crediti e debiti in valuta estera devono essere valutati in base al cambio storico e le eventuali differenti valutazioni - per effetto, ad esempio, di adeguamenti di valore - sono fiscalmente irrilevanti sino al momento dell'effettivo incasso o pagamento.

Il principio di continuità

Le valutazioni di bilancio devono essere ispirate alla prospettiva della "continuità aziendale" secondo cui i beni di impresa assumono valore se hanno una capacità di produrre reddito in futuro. Tipico esempio sono le rimanenze finali di merci la cui qualifica di "componente positivo di reddito" di un esercizio si trasforma in "componente negativo di reddito" nell'esercizio successivo per effetto della sospensione e rinvio contabile del costo.

Rilevanza ai fini IRES di taluni componenti positivi del reddito

I corrispettivi derivanti dalla cessione di beni e dalla prestazione di servizi che rientrano nell'oggetto dell'attività di impresa devono essere considerati al netto di resi, sconti abbuoni e premi.

Alcuni componenti reddituali assumono rilevanza con modalità differenti. Tra questi:

- nell'ambito dei componenti positivi del reddito:
 - proventi immobiliari
 - proventi da partecipazioni
 - plusvalenze
- tra i componenti negativi del reddito:
 - interessi passivi
 - oneri fiscali, contributivi e sanzioni
 - erogazioni liberali
 - ammortamenti
 - perdite su crediti
 - minusvalenze

Vediamo ciascuna di queste componenti reddituali in dettaglio...

Rilevanza ai fini IRES di taluni componenti positivi del reddito – Proventi immobiliari

I proventi derivanti da immobili "patrimonio" concorrono alla formazione del reddito imponibile non in base alle risultanze del conto economico, ma con criteri specifici ed in maniera diversa a seconda che siano situati in Italia o all'estero:

Se situati in Italia:

- se non locati: secondo la rendita catastale
- se locati: in base al canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione nel limite del 15% del canone
- tutti i costi (ammortamenti, ecc.), eccezione fatta per le spese di manutenzione ordinaria nel limite del 15% del canone di locazione, non sono deducibili

Se situati all'estero in base all'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello stato estero.

Rilevanza dei componenti positivi del reddito - Proventi da partecipazione

Gli utili derivanti dalla partecipazione in società o enti residenti concorrono alla formazione del reddito, secondo il principio di cassa, in ragione del 5% del loro ammontare.

Rilevanza dei componenti positivi del reddito - Plusvalenze

Derivano dalla cessione di beni appartenenti al patrimonio dell'impresa e scaturiscono dalla differenza fra il corrispettivo conseguito ed il costo non ammortizzato del bene. La plusvalenza assume rilevanza fiscale nell'esercizio in cui viene realizzata e, conseguentemente, viene tassata interamente nell'esercizio di realizzo. Per i beni a deducibilità ridotta la plusvalenza, ovviamente, assume rilevanza ai fini IRES in modo parziale. Qualora il bene da cui origina la plusvalenza sia stato posseduto per più di tre anni, è possibile optare per la tassazione della plusvalenza in un massimo di cinque quote di pari ammontare. L'opzione per la tassazione rateale deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui si è verificato il presupposto di tassazione.

Rilevanza ai fini IRES di alcuni componenti negativi del reddito

La rilevanza dei componenti negativi del reddito è subordinata al rispetto del principio dell'inerenza (principio immanente) secondo cui il costo, per essere deducibile, sia riferibile all'attività dell'impresa, essendo preclusa la deducibilità di componenti negativi estranei alla stessa.

Esistono, tuttavia, specifiche previsioni normative che prevedono una limitazione, parziale o integrale alla deducibilità di alcuni componenti reddituali.

Componenti negativi del reddito: interessi passivi

Gli interessi passivi sono deducibili, fino a concorrenza degli interessi attivi rilevati e, per la parte eccedente, entro il limite rappresentato dal 30% del ROL (differenza fra valore e costi della produzione al netto delle quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali, dei canoni di locazione finanziaria) del periodo di imposta ed il 30% del ROL dei periodi di imposta precedenti.

Componenti negativi del reddito: oneri fiscali, contributivi e sanzioni

Le sanzioni sono sempre indeducibili (eccezion fatta per le penali da inadempimento contrattuale e le spese di adesione a condoni edilizi). Oneri fiscali e contributivi possono essere integralmente o parzialmente deducibili.

A mero titolo esemplificativo:

- è deducibile l'IVA che, per espressa previsione di legge, non è detraibile
- l'IMU relativa ad immobili patrimonio è indeducibile, mentre è parzialmente deducibile l'IMU relativa ad immobili strumentali
- l'IRAP è indeducibile eccezion fatta per quella afferente le spese del personale dipendente o gli interessi passivi
- le imposte ipotecarie e catastali, l'imposta di bollo, l'imposta di registro, l'imposta sulla pubblicità, la TARI, la TASI, ed i dazi doganali sono integralmente deducibili secondo il principio di cassa

Componenti negativi del reddito: erogazioni liberali

Le erogazioni liberali sono deducibili, secondo il criterio di cassa, con modalità differenti a seconda della natura dell'erogazione:

- in misura limitata pari al 2% (per le erogazioni effettuate in favore di persone giuridiche che perseguono finalità educative, istruzione, assistenza sociale e sanitaria);
- integralmente per le erogazioni in denaro in favore di popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica, eventi sismici o calamitosi, ecc.

Componenti negativi del reddito: ammortamenti

Gli ammortamenti dei beni materiali (impianti, macchinari, immobili) sono deducibili dalla data di entrata in immissione del bene nel processo produttivo, applicando al costo storico del bene i coefficienti stabiliti dal DM 31 Dicembre 1988 che prevede specifiche percentuali in funzione della natura del bene e del settore economico di attività dell'azienda utilizzatrice. Per alcune tipologie di beni è prevista una limitazione alla deducibilità delle quote di ammortamento annuale (autovetture, ad esempio). Per i beni materiali, il cui costo unitario sia inferiore ad Euro 516,46, è consentita la possibilità di ammortizzare il costo integralmente in un unico esercizio.

Per i beni immateriali (brevetti, marchi, avviamento, ecc.) le aliquote dipendono solo dalla natura del bene e l'ammortamento decorre dalla data di acquisto indipendentemente dalla data di immissione nel processo produttivo.

È eventualmente possibile applicare le aliquote in misura ridotta rispetto alla aliquota ordinaria (ammortamento ridotto), a condizione che ciò non sia in contrasto con i criteri civilistici.

Componenti negativi del reddito: perdite su crediti

La potenziale inesigibilità di crediti commerciali ha ripercussioni sul reddito civilistico sotto forma di "accantonamenti" o "perdite" su crediti.

È deducibile una quota forfetaria pari allo 0,5% del valore nominale dei crediti commerciali non assicurati, a condizione che il relativo fondo svalutazione crediti non ecceda il 5% del valore dei crediti complessivi.

Le perdite su crediti sono deducibili se definitive e se in base ad elementi certi e precisi è possibile escludere a priori la possibilità di incassare il credito in futuro. Certezza e precisione possono essere dimostrate attraverso un comportamento attivo orientato al recupero del credito e, ad esempio, il debitore non sia titolare di alcun bene su cui agire, il debitore sia irreperibile, il debitore sia stato denunciato per truffa, ecc. Per i crediti di modesto valore - variabile in funzione del volume di affari del creditore - è prevista una procedura alternativa con facoltà di cancellazione diretta del credito dalla contabilità. Per le imprese con ricavi non inferiori a 100 milioni di Euro si considerano di entità modesta i crediti di importo non superiore ad Euro 5.000. Per tutte le altre imprese l'importo non deve superare Euro 2.500.

I requisiti di certezza e precisione necessari per la deduzione delle perdite su crediti si considerano verificati, ex lege, per i crediti vantati nei confronti di:

- soggetti ammessi a procedure concorsuali: a partire dalla data in cui il debitore si considera assoggettato alla procedura
- soggetti che beneficiano di accordi di ristrutturazione: a partire dalla data di decreto del Tribunale
- soggetti che si avvalgono di piani di risanamento attestati: dalla data di iscrizione nel registro delle imprese

Componenti negativi del reddito: minusvalenze

Derivano dalla cessione di beni appartenenti al patrimonio dell'impresa e scaturiscono dalla differenza fra corrispettivo conseguito e costo non ammortizzato del bene (per i beni a deducibilità ridotta, anche la deducibilità della minusvalenza seguirà lo stesso regime di limitazione).

La minusvalenza è deducibile solo se realizzata mediante cessione del bene o risarcimenti per perdita o danneggiamento del bene da cui trae origine.

La determinazione e liquidazione dell'imposta dovuta

Dal "reddito fiscale" determinato con le regole precedentemente esposte, si deducono le eventuali perdite pregresse (nel limite dell'80%), la deduzione ACE (Aiuto Crescita Economica - riduzione della tassazione, commisurata al nuovo capitale conferito nell'impresa) e si ottiene il "reddito (base) imponibile" cui si applica l'aliquota del 24% (l'aliquota può essere ridotta per taluni soggetti o aumentata per altri come ad esempio le c.d. "società di comodo") ottenendo l'IRES LORDA. L'imposta lorda viene poi ridotta dalle detrazioni (ad esempio per investimenti in start-up) e si ottiene l'IRES netta. Dall'IRES netta si detraggono le ritenute d'acconto subite, gli acconti versati in autoliquidazione e le eventuali eccedenze rivenienti dalla dichiarazione dell'anno precedente e si ottiene l'IRES da versare.

Perdite fiscali

Se l'esercizio chiude in perdita, questa potrà essere usata in compensazione del reddito imponibile dei periodi successivi (cinque esercizi successivi) in misura non superiore all'80% dei suddetti redditi per l'importo che trova capienza in tale ammontare. Le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta possono essere integralmente detratte dal reddito senza limiti di tempo.

Regimi opzionali di tassazione

In alternativa al regime ordinario è possibile optare per due regimi diversi:

- 1) **Tassazione per trasparenza.** Tassazione in capo ai soci della stessa in proporzione alla quota di partecipazione a prescindere dalla effettiva percezione dello stesso. Possono usufruire di tale regime le società di capitali che partecipano ad altre società di capitali (tutti gli interessati devono essere residenti e costituiti in forma di società di capitali e la percentuale di diritto di voto e partecipazione agli utili deve essere compresa fra il 10 ed il 50%), le persone fisiche che partecipano al capitale sociale di cooperative o società a responsabilità limitata
- 2) **Consolidato fiscale nazionale.** L'IRES relativa ai redditi prodotti da società appartenenti al medesimo gruppo si calcola in modo "unitario", sommando algebricamente il reddito di tutte le società partecipate. Anche per questo regime opzionale sono previste specifiche condizioni di accesso (residenza, rapporto di controllo, identità di esercizio sociale, ecc.)

Conclusioni

In questa lezione abbiamo esaminato le principali caratteristiche dell'IRES così come disciplinata dal D.P.R. 917/86 e dal II titolo del D.P.R. 917/86.

Ci siamo concentrati, in particolare, su:

- i soggetti passivi
- i principi generali
- le diverse modalità di partecipazione alla formazione del reddito imponibile previste per alcuni componenti positivi e negativi del reddito
- le modalità di determinazione dell'imposta
- e sui regimi "opzionali"

Grazie per l'attenzione e per aver partecipato!