



Corso di lezioni di
Diritto tributario

L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES)

Università *Mediterranea*
Corso di laurea in Economia
a.a. 2017-2018

La tassazione delle società

- **1954: Imposta sulle società**
- **1974:** l'Imposta sulle società viene sostituita dall'**IRPEG** (Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche) che rimane in vigore fino al 2003
- **1° gennaio 2004:** viene introdotta l'**IRES** (Imposta sul Reddito delle Società) in sostituzione dell'IRPEG, con il *Decreto Legislativo 12.12.2003 n. 344, G.U. 16.12.2003*



Normativa di riferimento

- E' una imposta **proporzionale e personale** con **aliquota del 24%**
- La disciplina è contenuta nel **Titolo II del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. Testo Unico delle Imposte sui Redditi)**



Presupposto impositivo

Presupposto dell'imposta: possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6 del T.U.I.R. (**art.72** Testo Unico):

- Redditi fondiari;
- Redditi di capitale;
- Redditi di lavoro;
- Redditi d'impresa;
- Redditi diversi.



Soggetti passivi

I soggetti passivi dell'IRES sono indicati nell'**art. 73, I comma**, in **quattro categorie**:

1. **enti commerciali** (società di capitali, cooperative e di mutua assicurazione *residenti nel territorio dello Stato* (art. 73, lett. a));
1. **altri enti commerciali** (enti pubblici e privati diversi dalle società e trust), *residenti nel territorio dello Stato, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali* (art. 73, lett. b);
1. **enti non commerciali** (enti pubblici e privati diversi dalle società, compresi i trust, *residenti nel territorio dello Stato, che **non** hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali* (art. 73, lett. c));
1. **enti non residenti** (società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, commerciali e non, *non residenti nel territorio dello Stato* (art. 73, co. 1, lett. d)).

Soggetti passivi

Art. 73, secondo comma, Testo Unico

«Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. ...»

Soggetti passivi – I Trust

I Trust sono soggetti passivi se i beneficiari non sono individuati (c.d. trust *opachi*)

Se i beneficiari sono individuati, si ha tassazione per trasparenza:

*«Nei casi in cui i beneficiari del **trust** siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali» (art. 73, secondo comma).*

Soggetti passivi – Soggetti esclusi

Ai sensi dell'art. 74, comma 1, Testo Unico, **non sono soggetti passivi IRES:**

«gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni [...]»

Soggetti passivi (segue)

I soggetti passivi dell'IRES sono classificati sulla base di due criteri: commercialità e residenza:

COMMERCIALITA'. Si intende per attività commerciale quella definita nell'art. 55 Testo Unico. Questa si considera esclusiva e principale, quando è svolta per il raggiungimento degli scopi dell'ente, avuto riguardo a:

- *L'oggetto* da determinare in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto;
- *L'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.* In caso di difformità, si fa riferimento a quest'ultima

Soggetti passivi (segue)

RESIDENZA. Si considera residente la società o l'ente che per la maggior parte del periodo di imposta (183 gg in un anno), abbia in Italia, alternativamente:

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



Soggetti passivi (segue)

Presunzione relativa di residenza

«Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo ex art. 2359, primo comma, del c.c. in società di capitali o enti commerciali, se, alternativamente:

- *Sono controllati, anche indirettamente ex art.2359 cod. civ., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;*
- *sono amministrati da un consiglio di amministrazione (o altro organo equivalente) composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato» art. 73, **comma 5-bis***



Determinazione dell'imponibile

Per la determinazione della base imponibile, occorre distinguere tra enti **commerciali** ed enti **non commerciali**:

Enti commerciali, comprese le società. Tutti i redditi sono considerati **redditi d'impresa**. Il reddito complessivo netto è determinato sulla base del conto economico.

Enti non commerciali. Il reddito è formato dai **redditi di ciascuna categoria** ed è determinato separatamente, secondo le regole proprie di ciascuna categoria.

Società ed enti non residenti. Il reddito è formato solo dai redditi prodotti in Italia, e con regole diverse a seconda del soggetto e della presenza o meno in Italia di una stabile organizzazione

Società di capitali

I soggetti di cui alla lett. a) dell'art. 73 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;
le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001;
le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato.

L'elemento del **capitale** ha una prevalenza concettuale e normativa rispetto all'elemento soggettivo rappresentato dai soci.

La partecipazione dei soci al capitale sociale può essere rappresentata da **azioni** o da **quote** a seconda della specifica tipologia societaria

Enti commerciali

Sono considerati **enti commerciali** (art. 73, co. 1, lett.b) e co. 2)

- gli **enti pubblici**, diversi dagli organi e dalle amministrazioni dello Stato;
- gli **enti privati** che esercitano attività commerciale in modo esclusivo, o principale rispetto alle altre attività;
- i CAF per le attività da essi svolte che si esplicano in prestazioni di assistenza fiscale;
- i **trust** residenti;
- gli **OICR** residenti in Italia.
- **N.B.** Tra gli **enti pubblici e privati** sono inclusi sia quelli dotati di personalità giuridica, sia quelli che ne sono privi purché dotati di organizzazione unitaria ed autonoma.

Società ed enti commerciali – Determinazione del reddito - Principio di derivazione

La determinazione del reddito si basa sul **c.d. principio di derivazione**

«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 e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione». (art. 83, Testo Unico)

Il reddito (o la perdita) non coincide con l'utile (o la perdita) emergente dal bilancio d'esercizio.



Principio di derivazione rafforzata

- Per i soggetti,
 - che applicano i principi contabili internazionali, ovvero
 - diversi dalle c.d. micro imprese ex art. 2435 ter cod. civ., che redigono il bilancio in base al codice civile (principi contabili nazionali OIC)
- valgono i criteri di *qualificazione, imputazione temporale e classificazione*, previsti dai rispettivi principi contabili

Requisito della commercialità

«Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile». Inoltre,

- l'esercizio di attività dirette alla prestazione di servizi che pur non essendo riconducibili in quelle indicate dall'art. 2195 del c.c. sono
- organizzate in forma di impresa
- economiche (corrispettivi idonei a remunerare i fattori produttivi impiegati)

Art. 55, primo comma, Testo Unico

Enti non commerciali

Sono **enti non commerciali residenti** *«gli enti pubblici o privati, diversi dalle società, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato»* (art. 73, primo comma, lett. c).

Occorre individuare l'attività essenziale svolta per il raggiungimento dei propri scopi facendo riferimento a:

- l'**oggetto** determinato in base alla legge, statuto o atto costitutivo;
- l'**attività effettivamente esercitata** nel territorio dello Stato (art. 73, co. 4).

Gli enti non commerciali possono avere un reddito di impresa derivante da attività commerciali esercitate in via secondaria.

Regole particolari, sono previste per i c.d. Enti del Terzo Settore (ETS - D.Lgs. n. 117/2017)

Attività *istituzionali* e commerciali

Gli enti non commerciali possono svolgere attività *istituzionali* e attività *commerciali*.

- **Attività istituzionale:** (es. culturale, sociale, assistenziale) *necessaria* per avere ente non commerciale
- **Attività commerciale:** *eventuale* (quindi non esclusiva e prevalente) e volta al reperimento di fondi.
- Ci sono delle attività c.d. «*decommercializzate*» (artt. 143 e 148), che non danno luogo a reddito di impresa.



Perdita della qualifica di ente non commerciale

«Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale (in base all'art. 55) per un intero periodo d'imposta».

- Art. 149, primo comma, Testo Unico

La perdita di qualifica opera dall'inizio del periodo d'imposta ed incide sulla *determinazione del reddito*, e sull'*assoggettamento ad Iva*.

Enti non commerciali – Determinazione del reddito

«1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali [...] è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. [...] 2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'art. 8».

La quantificazione della base imponibile è modellata sulla base di quella prevista per le persone fisiche.

Non concorrono alla formazione del reddito complessivo:

- fondi raccolti durante manifestazioni pubbliche *occasional*;
- contributi corrisposti da PA per lo svolgimento di attività con finalità sociale, in regime di convenzione o accreditamento.

Art. 143 Testo Unico

Enti non commerciali – Determinazione del reddito

L'eventuale reddito d'impresa può essere determinato con modalità *ordinarie*, come avviene per gli enti commerciali, oppure - su opzione - con metodo *forfettario*, in presenza di certi requisiti per accedere alla contabilità semplificata (art. 145 TU).

In questo caso il reddito è dato applicando all'ammontare dei ricavi ell'esercizio i seguenti coefficienti di redditività:

Prestazioni di servizi

- 15% per ricavi $\leq 15.493,71\text{€}$
- 25% per ricavi compresi tra $15.493,71\text{€}$ e $400.000,00\text{€}$

Altre attività

- 10% per ricavi $\leq 25.822,84\text{€}$
- 25% per ricavi compresi tra $25.822,84\text{€}$ e $700.000,00\text{€}$

L'opzione va esercitata in dichiarazione dei redditi ed è efficace per **3 anni**

Un particolare regime forfettario è previsto per gli Enti (non commerciali) del Terzo Settore (art. 80, D.Lgs. n. 117/2017)

Enti associativi

«Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti»

Le quote associative non sono tassabili.

E' invece considerata commerciale *«la cessione di beni e la prestazione di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici»*. (art. 148, Testo Unico)

Enti associativi – casi particolari

Nel caso di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, [assistenziali, culturali,] sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, si ha la c.d.

decommercializzazione

- delle attività svolte in diretta attuazione delle finalità istituzionali dell'associazione, verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, e
- delle cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati

Regole particolari sono previste per gli **Enti** (non commerciali) del Terzo Settore (art. 89, D.Lgs. n. 117/2017)

Enti associativi

presunzioni di commercialità

Sono considerate **in ogni caso commerciali**, anche se rese ai soci o associati:

- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita
- Le somministrazione di pasti
- l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito
- le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali
- la gestione di spacci aziendali e di mense
- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
- la gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
- la pubblicità commerciale
- le telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

Enti associativi deroghe alla commercialità

Sono previste particolari deroghe nell'art. 148

« [...] non si considerano commerciali le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari nei confronti di iscritti, associati o partecipanti» a organizzazioni affiliate.

Non è considerata commerciale «l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose [...] sempreché sia effettuata nei confronti di iscritti, associati e partecipanti» a organizzazioni affiliate.

Non sono considerate commerciali «le cessioni delle pubblicazioni riguardanti Ccnl, l'assistenza prestata prevalentemente a iscritti, associati e partecipanti, in materia di applicazione dei Ccnl, verso il pagamento di corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione».

Enti associativi deroghe alla commercialità

Sono però necessari certi requisiti:

- occorre che le associazioni interessate prevedano nello statuto (e in concreto rispettino) alcune clausole di affidabilità perché l'associazione possa ritenersi effettivamente tale.

Es. redazione e approvazione del bilancio, democraticità, divieto di distribuzione di utili, devoluzione del patrimonio a finalità analoghe in caso di scioglimento, etc.

N.B. Partiti, sindacati e associazioni religiose non sono soggetti al principio di democraticità