

RELAZIONE DIRITTO TRIBUTARIO

Cristina Musu matr.2/67/00169

IRES

Imposta sul reddito delle società (I.R.E.S)

L'I.R.E.S è un tributo, una prestazione patrimoniale obbligatoria per legge e per il quale esiste la cosiddetta riserva di legge. (Art 23 della Cost.)

Per ciascuno tributo abbiamo degli elementi cardine:

1. Soggetto passivo: debitore dell'imposta
2. Soggetto attivo: creditore dell'imposta
3. Situazione di fatto o di diritto: che fa scattare l'obbligo tributario (il presupposto dell'imposta).

Il presupposto di un tributo è la capacità di contribuire alla spesa pubblica.

Facciamo una macro distinzione tra imposte dirette ed indirette:

1. Imposte dirette: colpiscono manifestazioni dirette di ricchezza, esempi di imposte dirette sono l'I.R.A.P e le imposte sui redditi;
2. Imposte indirette: colpiscono manifestazioni indirette di ricchezza. Esempi di imposte indirette sono l'IVA, l'imposta sul registro e altre imposte;

Il reddito è un incremento patrimoniale in un determinato lasso temporale (al netto dei costi sostenuti per ottenerlo).

L'I.R.E.S è regolamentata nel Titolo II del TUIR a completamento dell'imposizione personale sui redditi di tutte le categorie soggettive diversa dalle persone fisiche. L'attuale normativa ha previsto che l'IRES assoggetti ad imposizione i redditi di tutte le categorie soggettive passive diverse dalle persone fisiche. Il presupposto dell'imposta, disciplinato dall'art. 72 del testo unico delle imposte sui redditi, è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie dell'art.6 TUIR, ovvero redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa e diversi. L'Imposta nel caso dell'I.R.E.S è proporzionale con un'aliquota del 24% dal 1-1-2017 (prima 27,5%) a differenza dell'Irpef che è un imposta progressiva e dell'imposta di bollo o dell'imposta di registro che sono imposte fisse.

Il periodo d'imposta:

- Per tutte le persone fisiche è l'anno solare cioè dal 1 gennaio al 31 dicembre ed è immodificabile;
- Per i soggetti passivi dell'I.R.E.S. il periodo è in base all'esercizio sociale, generalmente 1 gennaio-31 dicembre ma il soggetto passivo dell'I.R.E.S può modificare il periodo d'imposta, es: per le società calcistiche il periodo d'imposta è generalmente da luglio a giugno.

Uno dei pilastri di un tributo e in modo particolare delle imposte è rappresentato dai soggetti passivi. I soggetti passivi comprendono un'ampia gamma di società ed enti collettivi in generale, con o senza personalità giuridica, commerciali e non commerciali, residenti o non residenti nel territorio dello

Stato. Dai soggetti passivi I.R.E.S sono escluse le società di persone (i loro redditi sono imputati a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili) e gli enti esponenziali di una comunità territoriale (per la natura pubblicistica o per il modello gestorio delle attività da loro svolte). L'indicazione dei soggetti passivi è prevista all'art.73 comma 1 che divide i soggetti in due macro categorie:

- Soggetto residente: il reddito complessivo è formato dai redditi ovunque prodotti.
- Soggetto non residente: art.23 TUIR, il reddito complessivo è formato solo dai redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato.

I soggetti passivi sono tutti quegli enti collettivi non già considerati dall'IRPEF indicati nell'art.73

•Società di capitali,

•Enti commerciali: enti sia pubblici che privati compresi i trust che abbiano come oggetto principale o esclusivo della propria attività l'esercizio di un'attività commerciale;

•Enti non commerciali: Sono enti non commerciali tutti quegli enti che non svolgono in via principale un'attività commerciale (esempio le fondazioni, gli enti ecclesiastici, i comitati, le associazioni culturali, sportive, politiche sindacali, eccetera).

•Società ed enti non residenti: che non hanno la sede legale o amministrativa nello Stato;

Si presumono residenti:

-le società estere che sono controllate anche indirettamente da soggetti residenti nel territorio dello Stato o amministrate da un organo prevalentemente composto da residenti in Italia;

-i trust esteri istituiti in Paesi con cui non sono stati stipulati trattati che prevedono lo scambio di informazioni qualora almeno un disponente ed un beneficiario siano residenti in Italia.

Un'altra distinzione dall'art 73 comma 1 lett. a,b del TUIR viene fatta tra società ed enti commerciali residenti ed enti non commerciali residenti:

1. Società ed enti commerciali residenti: es: le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa. (art. 81 TUIR).
2. Enti non commerciale residenti: La posizione degli enti non commerciali è molto simile a quella delle persone fisiche, infatti possono avere redditi provenienti da categorie diverse ed il calcolo del reddito complessivo si ottiene sommando i redditi di ogni categoria, determinato ciascuno secondo le proprie regole. Inoltre, come per le persone fisiche, vi sono oneri deducibili dalla base imponibile, nonché oneri detraibili dall'imposta. Se l'ente non commerciale produce anche reddito d'impresa in quanto svolge un'attività d'impresa, questi è tenuto ad iscrivere una contabilità separata, distinguendo ciò che inerisce all'attività d'impresa da ciò che inerisce all'attività istituzionale. La distinzione fra beni relativi all'attività d'impresa dell'ente e beni estranei è basata sugli stessi criteri applicati agli imprenditori individuali: sono beni dell'impresa quelli strumentali all'attività d'impresa. Con riguardo alla deducibilità dei componenti negativi di reddito, le spese specificamente inerenti l'attività d'impresa sono deducibili per intero; le spese inerenti ad attività non imponibili non sono deducibili;

La residenza è quell' istituto, introdotto dal nostro legislatore, che consente di stabilire qual è la portata territoriale dell'imposta, inoltre è un attributo che opera per l'intero periodo d'imposta. Bisogna fare una distinzione tra:

- Soggetti che hanno un fortissimo radicamento con il territorio perché sono costituiti in Italia, hanno una forma giuridica prevista dal territorio nazionale, svolgono l'attività esclusivamente in Italia, es: Tods;
- Soggetti che hanno una relazione con il territorio nazionale solo marginale, es: Apple;

La residenza si esprime in tre criteri: (basta soddisfare un solo criterio per essere qualificato un soggetto residente nel territorio)

1. La sede legale: questa non si può individuare per le persone fisiche; la sede legale la ritroviamo all'interno dell'atto costitutivo della società con personalità giuridica o in enti che anche se non sono obbligati per legge ad indicarla l'hanno comunque indicata.
2. La sede dell'amministrazione: viene individuata con il luogo nel quale vengono prese le decisioni strategiche della società.
3. L'oggetto principale: il luogo o lo Stato dove vengono realizzate in concreto le attività quotidiane.

Non sono soggette ad I.R.E.S:

- le società di persone: il reddito verrà attribuito a ciascun socio che verrà tassato in base alla % della quota dell'azienda;
- enti pubblici che il legislatore precisa essere esenti (organi ed amministrazioni dello stato, comuni, province, regioni, eccetera).

BASE IMPONIBILE DELL'I.R.E.S

Per la base imponibile dell'I.R.E.S bisogna partire dall'utile civilistico annuo al quale il legislatore applica le variazioni in aumento o in diminuzione al quale poi si applica l'aliquota del 24%. Le variazioni sono degli aggiustamenti che il legislatore impone per evitare sottrazioni della materia imponibile ossia per evitare meno imposte.

Si hanno variazioni in aumento quando:

- Ci sono dei costi ma non sono deducibili
- Ci sono dei ricavi imponibili.

Si hanno variazioni in diminuzione quando:

- Ci sono dei costi deducibili
- Ci sono dei ricavi non imponibili (non tassabili per intero ma solo a una certa % e a una determinata condizione).

RIPORTO DELLE PERDITE:

La perdita registrata in un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito dei periodi successivi in misura non superiore all'80%, il restante 20% è invece tassato anche se le perdite pregresse superano il reddito di quel periodo. La ratio della norma risiede nel considerare che l'utile generato in un esercizio, prima ancora che rappresentare incremento di patrimonio della società, dovrà

ricostituire il capitale distrutto dalle perdite eventualmente verificatesi negli esercizi precedenti. Le società che fruiscono di regimi di esenzione del reddito (come le imprese marittime non in regime di tonnage tax, il cui reddito è esente all'80%) possono riportare solo una perdita proporzionalmente ridotta della stessa misura dell'esenzione applicabile sul reddito imponibile. Per le società che godono del beneficio di esenzione dell'utile (come le cooperative) il riporto è limitato alle sole perdite che eccedano l'utile detassato negli esercizi precedenti. Per evitare forme elusive (con riguardo ai casi in cui il soggetto che riporta le perdite sia nominalmente lo stesso, ma sostanzialmente diverso da quello che ha realizzato le perdite) il legislatore ha stabilito che la norma del riporto non sarà applicabile:

-nei casi di mutamento della maggioranza delle partecipazioni avente diritto al voto nell'assemblea ordinaria;

-nei casi di modificazione dell'attività principale rispetto ai periodi d'imposta nei quali si sono verificate le perdite.

Un fenomeno a natura elusiva, un tempo molto frequente, era infatti quello per cui imprese in perdita, per cui vi era intenzione di chiudere l'attività, vendevano invece la quota di maggioranza a soggetti che rilevavano la società per iniziare una nuova attività, al solo scopo di sfruttare la perdita riportabile registrata dalla società originaria. Nel diritto tributario, come nel diritto civile, l'imputazione temporale dei componenti che concorrono a determinare il reddito dev'essere fatta applicando il principio di competenza. Si applica in via residuale quando le singole norme non prevedono diversamente. In base al principio di competenza i costi vengono imputati correlati ai ricavi (in altri termini i costi sono deducibili solo nella misura in cui concorrono alla formazione dei ricavi dell'esercizio). In particolare, il codice civile stabilisce che:

- la cessione dei beni mobili ha effetto con la consegna/spedizione (o la data posteriore in cui si ha effetto traslativo);
- la cessione di immobili ha effetto con la stipulazione dell'atto;
- la prestazione di servizi ha rilievo a completamento della prestazione o alla maturazione dei corrispettivi per le prestazioni periodiche.

DEROGHE AL PRINCIPIO DI COMPETENZA:

I costi incerti (o non del tutto certi) non sono deducibili nell'anno anche se determinabili nel "quantum". Anche i ricavi non sono imponibili se incerti. Seguono, invece, il principio di cassa e non quello di competenza:

- oneri fiscali contributivi;
- compensi dovuti agli amministratori;
- interessi di mora;
- utili delle partecipate non distribuiti;
- plusvalenze ottenute in modo dilazionato o rateizzato;
- sopravvenienze attive a titolo di contributo o liberalità.