

## DIRITTO TRIBUTARIO DELL'IMPRESA lezione 03/03/20

Abbiamo qualificato le varie categorie di reddito per i soggetti passivi IRPEF ed eravamo rimasti a dire, una volta distinte le singole categorie e una volta detto che per ogni categoria esistono due regole:

- **quelle di qualificazione**, cioè determinare i motivi per i quali quel reddito ti entra in quella determinata categoria,
- **e quella di quantificazione/determinazione del reddito**, nel senso che una volta stabilito che quel tipo di reddito rientra in quella determinata categoria, dovremo determinare come si determina quel tipo di reddito;

quindi una volta stabilito che quel tipo di immobile, per esempio, costituisce beni che produce reddito di carattere fondiario, il reddito fondiario verrà determinato con particolari regole che poi abbiamo visto che ruotano attorno al criterio della tassazione media ordinaria. Quello che ci interessa parlando dell'imprenditore, parlando del reddito che inerisce l'imprenditore, in particolar modo è il reddito di impresa.

### REDDITO D'IMPRESA

Per il reddito di impresa dobbiamo fare un discorso a parte, nel senso che mentre per le altre categorie di reddito i criteri di qualificazione e determinazione si ritrovano tutti all'interno del titolo I, per quanto concerne **il reddito di impresa si opera in maniera differente perché per i soggetti passivi IRPEF il testo unico dell'imposte dirette prevede una dipendenza dei criteri di determinazione del reddito di impresa dal titolo II (che disciplina l'IRES)**. CIOE' → le regole di determinazione/quantificazione del reddito di impresa, non possiamo fare riferimento allo stesso titolo I, ma in virtù di un criterio di dipendenza, le regole utili a determinare il reddito di impresa le ritroveremo nel titolo II.

Quindi a differenza di ciò che accade per le altre categorie, dove trovate sia le regole di qualificazione reddito fondiario quello che deriva da immobili costituiti da terreni o fabbricati scritti in catasto e per la loro determinazione si fa riferimento ai valori che si ritrovano in catasto, per il reddito di impresa vi è una regola eccezionale:

### ARTICOLO 55

nell'art 55 ci qualifica il reddito di impresa, ma una volta che sappiamo che quel soggetto persona fisica sta producendo reddito di impresa, per stabilire qual è il reddito di impresa che verrà sottoposto ad imposizione in capo a tizio imprenditore, non potremo limitarci a leggere le regole scritte nel titolo I ma saremo costretti ad andare a leggerci le regole di determinazione del reddito di impresa disciplinate per quanto concerne i soggetti passivi IRES, quindi quelli che trovano la loro disciplina nel titolo II. Mentre in passato, e cioè nella vigenza dell'IRPEF vigeva una regola opposta, nel senso che ai fini della determinazione del reddito dei soggetti passivi IRES si faceva riferimento ai criteri previsti per l'IRPEF: prima la regola era opposta, oggi il criterio è invertito. Ecco perché per noi sarà importante lo studio dell'IRES: perché le norme di determinazione sia che si faccia riferimento all'IRPEF, sia che si faccia riferimento all'IRES, questo ci aiuta nel senso che le regole valgono per entrambi i soggetti passivi sono sostanzialmente identiche e le ritroviamo nel titolo II. Dico "sostanzialmente identiche" perché vedremo tra poco che non è esattamente così, cioè è vero salvo eccezioni, meglio detti correttivi; le norme di determinazione del reddito di impresa dell'IRES si applicano ai soggetti passivi IRPEF salvo alcune eccezioni previste all'interno del titolo I, che adattano la normativa IRES ai soggetti passivi IRPEF.

Prima bisogna affrontare i criteri di qualificazione del reddito di impresa, cioè dobbiamo vedere quando si va a ricadere nel reddito di impresa e ciò ce lo dirà il titolo I; poi vedremo i criteri di determinazione che sono nel titolo II.

Prima di fare questo bisogna capire quando un imprenditore produce reddito di impresa perché la normativa civilistica deve essere adattata alle esigenze della normativa di carattere fiscale. Quindi non è che perché sono imprenditore produco reddito di impresa, perché non sono imprenditore non produco reddito di impresa; dovremo adattare la qualificazione civilistica alla normativa fiscale. La normativa fiscale è sempre improntata in un'ottica anti evasiva e anti erosiva, quindi tende ad adattare la normativa civilistica al fine di evitare che la normativa civilistica stessa venga utilizzata dal contribuente per ottenere un vantaggio di carattere fiscale.

Vediamo chi sono e quali sono i redditi che rientrano nella qualificazione di reddito di impresa: ce lo dice l'art. 55 e ci dice che sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali (a fini fiscali) si intende l'esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva delle attività di cui all'art. 2195 cc. Quindi la normativa fiscale prevede un rinvio diretto alla normativa civilistica e ci dice che si intendono imprenditori commerciali ai fini fiscali i soggetti di cui al 2195, che disciplinano quali sono gli imprenditori soggetti a registrazione: quali sono? **Il 2195 prevede 5 lettere:**

- a. L'esercizio di un'attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi; b. Un'attività di intermediazione nella circolazione dei beni;
- c. attività di trasporto per terra e per mare
- d. attività assicurativa
- e. attività ausiliaria alle precedenti quattro.

Ma l'esercizio dell'attività imprenditoriale è da sé sufficiente per qualificare il reddito di impresa ai fini fiscali? No, perché il primo elemento ulteriore necessario per qualificare il reddito di impresa sarà che tale attività venga esercitata in maniera abituale; quindi saranno esclusi dal reddito di impresa le attività svolte in maniera occasionale. L'attività stagionale è attività svolta in maniera abituale? Sì, perché è l'abitualità intesa in ottica pluriennale che consente di qualificare un'attività come abituale. Gli altri tipi di attività che rientrano, ad esempio, nell'intermediazione o quant'altro, se esercitate in maniera occasionale che fine faranno? Potranno produrre reddito? Sì per il principio di onnicomprensività. Saranno quindi tassate? Sì. Saranno tassate come reddito di impresa? No.

Come saranno tassate? Saranno inserite nei redditi diversi. Quindi ricordatevi che principio di onnicomprensività vuol dire che tutto quello che è reddito viene tassato, se non rientra in quella categoria probabilmente o rientra in una categoria dove "sta più comodo" o se non c'è una categoria dove poter essere collocato andrà nei redditi diversi. La disputa nasce sempre dalle categorie fra lavoro autonomo e lavoro dipendente: qui la zona d'ombra fra l'uno e l'altro è molto labile perché un contratto di lavoro per collaborazione continuata si ritiene oggi che sia reddito di lavoro dipendente, ma prima la normativa riteneva fosse un reddito di lavoro autonomo. Dobbiamo fare sempre fare riferimento alle norme di qualificazione del reddito per capire dove va a finire. Ciò che viene escluso non andrà a finire in quella categoria. Si ritiene oggi perché la norma ce lo dice, che sia reddito di lavoro dipendente, ma originariamente la normativa lo collocava nel reddito di lavoro autonomo, prima di tutto chi ci dice in quale categoria rientra quel determinato tipo di reddito è la normativa stessa, quindi dobbiamo sempre fare riferimento alle norme di qualificazione del reddito per capire dove va a finire. E' chiaro che ciò che viene escluso sicuramente non andrà a finire in quella categoria,

se non rientra in nessuna di quelle categorie “determinate” presumibilmente, proprio in virtù del principio di onnicomprensività, salvo che proprio come si disse alla prima lezione, se non erro, ci sia un vuoto normativo, ma che probabilmente il legislatore riempirà a stretto giro, presumibilmente andrà a finire nei redditi diversi. Quindi rientra nei redditi di impresa l’esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva nel senso che non è possibile che vi sia un tipo di attività residuale rispetto a quella svolta in maniera abituale delle attività di cui all’art.2194 e qui teoricamente attraverso i principi dell’art 2195 potremmo considerarci soddisfatti, però il nostro legislatore fiscale proprio nell’ottica che vi dicevo prima, di comprendere nella normativa fiscale tutto ciò che è potenzialmente avvicinabile a quella determinata categoria, ci dice qualcosa di più, ci dice che altresì qualificato come reddito di impresa, e quindi rientra in tale categoria anche le attività che pur non essendo civilistica attività di impresa, se fossero di impresa saremmo già al punto precedente, pur non essendo attività di impresa civilisticamente considerata, sono attività agricole che tuttavia eccedono i limiti stabiliti nella categoria dei redditi fondiari per essere qualificati come tali, e ciò indipendentemente dal fatto che tale attività abbiano un’organizzazione che sia organizzata in forma di impresa cioè a prescindere dalla qualificazione del tipo di attività gli elementi che possono caratterizzare impresa sono, la qualificazione dell’attività stessa e organizzazione in forma di impresa; le attività che sono, di cui all’art 2195, che sono sicuramente attività di impresa, indipendentemente da che sussista elemento dell’organizzazione e le attività di cui alla normativa sui redditi fondiari, qualora sorpassino determinati limiti, anche qui indipendentemente dall’organizzazione producono e creano reddito di impresa, mi spiego meglio rimane fermo 2195 indipendentemente dall’organizzazione, basta che tu faccia quella attività anche se non hai un’organizzazione tale per poter qualificarsi organizzazione come organizzazione di impresa ma svolgi, quindi indipendentemente dall’organizzazione come persona fisica, svolgi un’attività che rientra nel 2195 e mi produci sicuramente reddito d’impresa, mi produci reddito di impresa anche se svolgi un’attività definita come agricola quindi non è potenzialmente attività d’impresa, civilisticamente non lo è, se però dall’attività agricola la eserciti, pur senza organizzazione di impresa ma comunque superando determinati limiti.

Mi spiego di nuovo, andiamo a vedere perché io vi ho parafrasato il primo comma dell’art 55, primo comma che in realtà ci dice che costituisce reddito di impresa altresì quel reddito che deriva dall’esercizio delle attività indicate alle lettere d e c del comma 2 della art 32 che eccedono i limiti stabiliti. Io vi ho per così dire parafrasato dicendovi che le attività indicate all’articolo 32 lettere b e c sono le attività agricole qualora vengano sorpassati i limiti previsti nello stesso 32.

Allora l’articolo 32 che cosa disciplina? reddito agrario, che cos’è il reddito agrario, d che cosa fa parte il reddito agrario, del reddito fondiario, perché abbiamo detto. Reddito fondiario è la prima categoria di reddito, reddito fondiario è suddiviso in reddito di fabbricati, reddito di terreni, È il reddito che si può trarre, ci dice gli articoli 25 e seguenti dai fabbricati, beni immobili o dai terreni. Quindi due sottocategorie, rispetto alla prima categoria, reddito fondiario (reddito di fabbricati e reddito di terreni); quello di terreni ve lo ricordate che si suddivide in due sottocategorie, reddito domenicale e reddito agrario, che cosa dice l’articolo 32.

**quindi l’articolo 32 è quell’articolo che disciplina quella sottocategoria di redditi di terreni che si qualifica come reddito agrario.** Vi ricordate che abbiamo detto anche qual è la distinzione tra reddito domenicale e agrario,

- domenicale si riferisce al dominus quindi al proprietario,
- reddito agrario è quello che si trae dall’esercizio dell’attività sul terreno.

Quindi teoricamente se voi esercitate attività agricola sul terreno, quel è la categoria di reddito con la quale viene tassato il vostro reddito che ritraete dall'esercizio di attività agricola ? è il fondiario, fino a prova contraria, quindi se voi coltivate il terreno le carote che andate a vendere e ciò che ricavate dalla vendita delle carote viene tassato in quanto attività agricola di cui alla lettera a comma 2 dell'articolo 32, cosa dice: attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura, quindi se coltivate e vendete la carota, quella carota non andrete a pagare un imposta di carattere effettivo ma ciò che ritrarrete dalla vendita di quella carota sarà tassata con **un criterio medio ordinario**, quindi che voi andate con la zappa e tirate fuori una carota o che voi andate con un trattore di 500 mila euro e quindi ne tirate fuori 10 mila di carote ciò che tirate fuori in quanto unità agricola di coltivazione verrà sempre tassato con un criterio appartenente ai criteri di quantificazione, seconda categorie di norme, del reddito fondiario quindi sarà un criterio di tassazione medio ordinario, quindi reddito medio ordinario che deriva al terreno, quindi se quel terreno è scritto al catasto con una rendita di 1000 euro pagherete un imposta su 1000 euro sia che tiriate fuori una carota con la zappa sia che tiriate fuori 10000 carote con trattore, su quel terreno di quell'estensione.

Però il reddito agrario non è solo quello che si trae dalla coltivazione ma è anche quello che si ricava tra le altre cose dalle lettere b e c dell'articolo 32, e quindi potenzialmente è sempre tassabile in quanto reddito agrario nella categoria del reddito fondiario. Allora cosa vi dice la lettera b) e c), prediamo la **lettera b), costituisce reddito agrario e di conseguenza, dico io, reddito fondiario altresì quello che si ricava dall'esercizio di attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno 1/4 al terreno, quell'attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobile se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno.** Allora vediamo la lettera b che abbiamo preso per esemplificare non andiamo anche alla lettera c senno si perde del tempo; qui cosa vi dice? cos'è il reddito agrario? È solo quello che deriva dall'allevamento o dall'utilizzo, quindi produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, in sé viene qualificato come reddito agrario e quindi fondiario, quindi se voi portate a pascolo le vostre pecore sul vostro terreno e poi mettete il latte, il pecorino, il formaggio, tutto ciò che ritrarrete dalla vendita dei prodotti dell'allevamento costituisce reddito fondiario, e quindi tassato con il solito criterio medio ordinario, a meno che vi dice la norma non superiate un determinato limite che è quello che deriva dal fatto **che l'allevamento preveda l'utilizzo di mangimi che superano 1/4 di quelli ottenibili dal terreno.** Mi spiego, se tu hai 100 pecore, tu mi produci reddito agrario a patto che il mangime che dai alle tue pecore, per almeno  $\frac{1}{4}$  derivi direttamente dal tuo terreno, in realtà la norma è ancora più specifica perché parla non di ottenuti ma di ottenibili nel senso che in verità puoi anche comprare anche 4/4 da un soggetto terzo ma importante è che il tuo terreno sia in grado di produrre almeno 1/4 di mangime utile da allevare le tue bestie e se superi che succede? Nonostante che tu continui a svolgere civilisticamente attività agricola se però la svolgi utilizzano per allevare i tuoi animali mangime che non è neanche ottenibile per oltre 1/4 dal tuo terreno dove svolgi la tua attività significa che fiscalmente quella attività, vedremo per la soglia di superamento rispetto a quella presta per l'articolo 32, fiscalmente viene qualificata come reddito di impresa. Mi dice, tu che eserciti attività civilisticamente considerata come attività agricola, stai attento non fare troppo il furbo nel senso che se poi la tua attività diventa un'attività di sfruttamento intensivo del terreno tanto che il terreno diventa solo uno strumento dove collochi i tuoi animali ma poi il mangime lo vai a prendere per la maggior parte da un soggetto terzo, tutto ciò che vai a prendere e che supera la soglia del quarto io te lo qualifico come se tu svolgessi attività di impresa. Ma voi preferireste rimanere nelle soglie per la qualificazione del reddito come fondiario o vi va bene che ve lo qualifichino come reddito di impresa?

Preferite il fondiario, perché quello d'impresa subirà una tassazione di carattere effettivo, cioè più produci e più paghi. Con il reddito fondiario, se non ci fosse questa regola avere 10.000 capi su un terreno di queste dimensioni e pagheresti sempre il reddito come è la dimensione del terreno stesso,

così com'è indicato catastalmente. Il che sembra una sciocchezza, della determinazione del reddito e della distinzione, quindi non sempre ciò che civilisticamente è attività d'impresa poi viene qualificata come tale e viceversa, ciò che non è impresa fiscalmente non è considerato come tale, ma ha una rilevanza importantissima, anche nell'applicazione di carattere pratico. Il prof. fa sempre l'esempio di un suo cliente, che si occupava di allevamento di cavalli, gli nacque un cavallo che si scoprì particolarmente dotato da un punto di vista delle prestazioni fisiche, vendette poi ad un paese estero questo cavallo a 3-4 milioni di euro, quindi il fatto che tu abbia allevato un cavallo sul tuo terreno, è qualificabile come reddito d'impresa o come reddito fondiario? Perché ti cambia il mondo su valori del genere pagarci un'imposta effettiva, proporzionata al valore del bene che hai ceduto oppure esclusiva e riferita al terreno. Imposte che possono variare da poche migliaia di euro a diverse centinaia di migliaia di euro. Ecco come una regola che sembra banale ha nella pratica degli effetti sconvolgenti.

Altra categoria per la determinazione del reddito d'impresa, oltre all'esercizio di attività di cui al 2195, in via abituale ancor che non esclusiva e indipendentemente dalla sussistenza dell'organizzazione, è anche lo svolgimento di quelle attività che normalmente sarebbero produttrici di reddito agrario e quindi più genericamente fondiario con tutte le conseguenze che ne derivano, qualora però si superino i limiti previsti dall'art 32, che per l'allevamento è quello del mangime ottenibile almeno  $\frac{1}{4}$  dal terreno, ma potremmo andare a vedere l'utilizzo di strutture fisse o mobili per la produzione di vegetali, dove si prevede invece che tale struttura produca reddito agrario finché la superficie a tale attività non ecceda il doppio del terreno.

Poniamo delle serre, se la produzione prevede un primo strato che è quello del terreno, un secondo piano bene, se hai un castello sopra il terreno, per tutti i piani successivi al primo vai a finire nel reddito d'impresa. Questo è importante, attenzione però **b**. Altrimenti vi sarebbe una violazione della parità di trattamento e del principio di capacità contributiva.

**Che cosa dice l'art. 55 primo comma? Cosa è che costituisce reddito d'impresa? Le attività indicate alle lettere b) e c) dell'art. 82, che eccedono i limiti ivi stabiliti.** Significa che io per quella quota di reddito che rientra nei limiti, io per la mia serra di 200 piani costruita su questo terreno, per i primi due piani (piano terra e primo piano) che io abbia 3 piani o che ne abbia 200 per i primi due piani andrò sempre a scontare un'imposizione di carattere medio ordinario che si qualificherà come reddito fondiario. Se poi ho solo 2 piani non andrò a scontare reddito d'impresa, se invece avrò ulteriori piani solo per i piani successivi andrò a scontare un'imposizione qualificabile come reddito d'impresa (è un ragionamento simile all'applicazione delle aliquote fasce di tassazione, per i redditi da qualunque prodotti la prima fascia di reddito, per tutti, che tu sia un soggetto che rimane nella I fascia o che tu sia Berlusconi per la prima fascia di reddito, per i primi €15.000 tutti scontano un'imposizione al 23%, rimangono in quella soglia, qui lo stesso, per ciò che supera si applicherà la regola del reddito d'impresa ma per la prima soglia per evitare disparità di trattamento tra chi ha 3 piani e chi ce ne ha 2, per i primi 2 tutti pagate nello stesso modo, capacità contributiva, ognuno contribuisce alle spese pubbliche in ragione alla propria capacità contributiva, ma la capacità contributiva è uguale, bisogna concorrere in maniera uguale, quindi per i primi 2 piani si concorre tutti ugualmente. Dal terzo piano in poi, si concorre con un'imposizione effettiva qualificata come reddito d'impresa).

La categoria dei redditi d'impresa non è finita. Il legislatore tende ad estenderla la categoria. Sono **altresi considerati redditi d'impresa i redditi derivanti dall'esercizio di attività che hanno il requisito**

**sogettivo dell'organizzazione in forma d'impresa, dirette però alla prestazione di servizi** che non rientrano di conseguenza nell'art 2195. Potenzialmente per qualificare impresa esistono due elementi:

1. l'esercizio dell'attività che prescinde dall'organizzazione e l'attività d'impresa in senso stretto è quella di cui al 2195,
2. l'altro elemento che qualifica l'impresa è **l'elemento soggettivo dell'organizzazione**, indipendentemente dal tipo di attività.

Ho una serie di elementi che possono definirsi organizzati in forma d'impresa, ma poi con essi non vi esercito attività d'impresa. Tornando indietro, se esercito attività di cui al 2195 non ho bisogno di organizzazione di attività d'impresa (primo comma). *Le attività che superano i limiti di cui all'art. 32 hanno bisogno dell'organizzazione in forma d'impresa?* No (anche se non organizzate, sempre primo comma). Il secondo comma ci dice che quei redditi che derivano da attività organizzate in forma d'impresa, producono reddito d'impresa anche se l'attività che viene svolta con tale organizzazione non è attività rientrante nel 2195, ma è una mera prestazione di servizi. Rientrano nel reddito d'impresa anche quelle attività che sono non attività d'impresa ma prestazione di servizi a patto che vi sia il requisito dell'organizzazione in forma d'impresa.

Il legislatore fiscale tende a ricomprendere all'interno della normativa fiscale qualcosa che non è qualificato come impresa a fini civilistici. **Costituisce reddito d'impresa anche la prestazione di servizi che non è attività d'impresa ai sensi del Codice civile**, ma è prestazione di servizi quale potrebbe essere una **prestazione svolta da un libero professionista** (avvocato, medico) che normalmente a seconda delle fattispecie potrebbe lavoro dipende o lavoro autonomo (partita iva).

ESEMPIO: prestazione di servizi, può essere anche quella di un professionista (avvocati, medici...). il medico può produrre lavoro dipendente, lavoro autonomo, anche reddito d'impresa a patto che la sua prestazione di servizi abbia un'organizzazione in forma di impresa. Qual è l'ipotesi che si riporta normalmente come esempio del medico che produce reddito d'impresa? *È quella fattispecie dove prevale l'organizzazione rispetto all'intuitus personae, rispetto all'elemento personale del medico?* Tu conferisci reddito a quel soggetto non perché è Tizio, ma perché è Tizio che opera tramite quella organizzazione. L'eventuale medico titolare di una clinica privata o casa di cura. Il reddito che si ritrae dall'esercizio di quell'attività, che ritrae il soggetto titolare. Se la clinica fosse costituita sotto forma di società sarebbe assoggettata a imposizione IRES, qui stiamo parlando di IRPEF.

Se c'è il medico che svolge attività con organizzazione in forma d'impresa, pur fornendo prestazioni di servizi, cure mediche, se è così il reddito che ne ritrae sarà qualificato e rientrerà nella categoria e i criteri di determinazione saranno quelli del reddito d'impresa.

Per determinare e quantificare il reddito di questo soggetto andremo a far riferimento al titolo II.

Art 55: Lettera b) ci interessa poco perché sono attività che hanno una rilevanza limitata, ovvero i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento miniere, cave, torbiere, saline, laghi e quant'altro, quel tipo di attività svolta alla persona fisica comunque produce reddito d'impresa.

Art 55: lettera c). **ci dice che i redditi dei terreni (quindi teoricamente redditi fondiari) per la parte derivante dall'esercizio di attività agricole di cui all'art 32, quindi che rientrano in tali limiti, ove tutta via spettino a SNC e SAS nonché a stati di organizzazioni di persone fisiche non residenti (questo lo vediamo quando faremo la stabile organizzazione).** Sostanzialmente i redditi qualificabile come redditi derivanti da attività agricole anche sotto i limiti, sono redditi d'impresa se esercitati da SNC E SAS. Perché queste società vengono definite società di persone commerciale. Se la eserciti con

una SNC o una SAS il reddito che ne ritrai (tutto, anche quello sottosoglia) viene qualificato come reddito d'impresa.

Valutare bene se esercitare un'attività agricola come persona fisica o per il tramite di una società di persone commerciale? Ci saranno dei vantaggi e degli svantaggi. **Lo svantaggio**, essendo reddito d'impresa, tutti i redditi ivi derivanti saranno tassati secondo un principio di effettività. **Il vantaggio** invece potremmo prendere in considerazione sia gli elementi positivi che gli elementi negativi. Mentre per il reddito fondiario vale il criterio medio ordinario, con il reddito d'impresa si terranno in considerazione sia gli elementi positivi effettivi che gli elementi negativi. A fronte dei ricavi per 1000, se hai spese per 950, probabilmente ti converrà costituire un SNC. A fronte di ricavi potenzialmente tassabili per 1000, avrai al fine di determinare la base imponibile la possibilità di utilizzare elementi negativi in sottrazione, in detrazione per 950, tanto che la base imponibile sarà solo 50.

### Art 56

1. Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I e del capo VI del titolo II, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Il reddito d'impresa così come qualificato nell'art 55 è poi, seconda categoria di regole, quantificato attraverso un rinvio al titolo II, in particolare qual capo e quella sezione che disciplinano la normativa volta a determinare quale sia il reddito d'impresa per i soggetti passivi IRES.

Salvo quanto stabilito nel presente capo, il capo è un sottoinsieme del titolo, quindi nella presente normativa, nel titolo I. C'è un rinvio al titolo II salvo i correttivi previsti nello stesso titolo I.

Le norme che vanno **dall'art 57 all'articolo 66 contengono tutta una serie di correttivi rispetto alle norme previste nel titolo II.**

Esempio: il reddito d'impresa viene determinato alla luce da una parte degli elementi positivi (segno +) dall'altra degli elementi negativi (segno -). Una serie di elementi positivi, tra i quali, in primis, i ricavi, le plusvalenze e le sopravvenienze attive; dall'altra ovviamente tutti gli elementi con il segno negativo daranno luogo alla determinazione della base imponibile. Con riferimento alle regole stabilite per la determinazione dei ricavi, delle plusvalenze previste nel titolo II, al netto di una serie di correttivi applicati agli elementi positivi. Vi sono correttivi agli elementi positivi e correttivi agli elementi negativi

### Art. 57

si comprende fra i ricavi, al fine del calcolo del reddito d'impresa il primo elemento positivo è il ricavo. L'art 57 rinvia all'art 85, che è l'articolo che disciplina i ricavi per i soggetti passivi IRES. Il ricavo è il corrispettivo che deriva dalla vendita del bene merce. Si ricomprende tra i ricavi di cui all'art 85 anche il valore normale dei beni merce indicati all'art 85 destinati al consumo familiare o personale dell'imprenditore.

**Il primo elemento positivo essenziale sono i ricavi di cui all'art 85, quindi corrispettivi per cessioni di beni e prestazioni di servizi.** L'art. 57 dice che i ricavi compongono il reddito d'impresa dell'imprenditore individuale non solo per così previsti dall'art. 85, ma sono altresì ricavi (che incrementano il reddito dell'imprenditore individuale) anche quelli destinati al consumo familiare o

personale. È ricavo anche ciò che tu imprenditore individuale, tu produci penne, se quella penna invece di venderla al grossista che poi la venderà al dettagliante, te la attribuisce o la dai al figlio per andare a scuola, anche quella penna che non hai materialmente ceduto a terzi, ma che hai destinato al consumo personale o familiare, costituirà per te imprenditore reddito, nei limiti del valore normale.

Il valore normale è una regola che viene utilizzata per stabilire il valore di un bene che non risulta espressamente dichiarato. Se te dai la penna al figlio, non gli dici il prezzo, allora come fai a sapere quanto avresti fatto pagare quella penna al figlio? Ora la penna al figlio è un esempio un po' sciocco, pensiamo a Ferrari, imprenditore individuale, una volta che si attribuiva a sé stesso o al figlio, una Ferrari. A me non interessa se contrattualmente l'hai configurata come donazione, perché civilisticamente, il fatto che tu gliel'abbia attribuita, anche se sul contratto c'è scritto che il valore è zero, si fa riferimento al valore definito normale.

### **Ce lo dice l'art. 9 comma 3 del TUIR che cos'è il valore normale.**

Per valore normale si **intende il prezzo o corrispettivo mediamente (è una media) praticato per beni o servizi della stessa specie o similari se non se ne trovano della stessa specie in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione** (una cosa è comprare il cuoio e una cosa è acquistare la scarpa Hogan) **nel tempo o nel luogo in cui tali beni o servizi sono stati acquisiti e prestati e in mancanza del tempo e del luogo più prossimi.**

La norma ci dice che per valore normale si prende in considerazione la media del prezzo o del corrispettivo di un bene o di un servizio che sia per quanto possibile identico a quello di cui voglio determinare il valore e se non è possibile avere un bene identico, quanto meno a questo similare purché al medesimo stato di commercializzazione e comunque nello stesso tempo e nel luogo di quello di cui voglio considerare il valore normale. Se non posso trovare il bene comparabile, equiparabile nello stesso luogo e nello stesso tempo, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per determinare il valore di quella penna, se non lo hai, come fai a sapere quanto quella penna sarebbe stata fatta pagare a Pisa il 4 marzo se invece di cederla al figlio l'avesse ceduta nel libero mercato? Dobbiamo prendere un criterio tale per stabilire che quella stessa penna che sia stata compravenduta in Pisa. Stesso luogo, stesso tempo, stesso bene, cerco il valore normale, la media ottenuta in quel luogo, cerco di capire quale sarebbe potuto essere il prezzo della mia penna che non ha ricevuto un corrispettivo specifico, perché l'ho attribuita a me personalmente o ad un mio familiare. Questo criterio verrà utilizzato in altre fattispecie.

### **Art 58**

Disciplina il corrispettivo alle plusvalenze, che è il secondo elemento positivo di reddito per quantificazione del reddito d'impresa per i soggetti passivi IRES.

### **Art 59**

Sopravvenienze attive o dividendi, anche qui è il valore e i correttivi e valore del terzo elemento positivo.

Esistono due principi: il principio di cassa e il principio di competenza.

- **Principio di cassa** => significa che la percezione del reddito viene determinata nel periodo d'imposta in cui questa viene incassata.
- **Principio di competenza** => la percezione del reddito viene determinata e quindi sottoposta a imposizione nel periodo d'imposta in cui giunge a maturazione.

Cassa e competenza sono i due criteri per determinare quando verrà sottoposto a imposizione quel determinato reddito. Nelle categorie relative ai soggetti passivi IRPEF, il criterio di competenza si applica sostanzialmente in via esclusiva per la determinazione del reddito d'impresa; mentre per le altre categorie di reddito opera il criterio di cassa.

Vedremo che lo stesso discorso vale per il reddito d'impresa per i soggetti passivi IRES, dove all'art 109 si dice che il criterio di riferimento è il criterio di competenza. Per le altre categorie di reddito, diverse dal reddito d'impresa, il criterio di riferimento è quello di cassa.

Per determinare quando a quel soggetto verrà sottoposto a imposizione quel reddito (che non è reddito d'impresa ma magari di lavoro autonomo) si fa riferimento al momento in cui quel reddito è stato effettivamente incassato. Esempio: in qualità di avvocato, percepisce un acconto su una prestazione di servizi, ad esempio assistenza giudiziale in una causa, che materialmente terminerà tra 4 anni, sul presupposto che si applica il criterio di cassa, ricadrà sulla dichiarazione dei redditi 2020 o dichiarazione dei redditi di quando sarà maturata la prestazione, quindi tra 4 anni? Nel 2020, perché oggi percepisco quell'acconto e indipendentemente dal momento in cui la prestazione giungerà a maturazione per il criterio di cassa subirà l'imposizione di quel periodo d'imposta. Se invece avessimo applicato il criterio di competenza, che invece vale per i redditi d'impresa, per sottoporre a imposizione quell'incasso avremmo dovuto attendere che la prestazione fosse definita come maturata, il che ha un risvolto anche in senso contrario. Se l'imprenditore completa la propria prestazione ma non incassa ancora il corrispettivo, lui per il principio di competenza quella prestazione la deve fatturare. Completata la prestazione, maturato il diritto a riscuotere il compenso, lo devi fatturare indipendentemente dall'effettivo incasso.