

Irpef i redditi di impresa - cap. 11

I REDDITI DI IMPRESA

La principale caratteristica della categoria reddituale in parola è rappresentata dalla considerevole quantità di norme dedicate alla **determinazione** della base imponibile.

La determinazione del reddito di impresa, per gli imprenditori individuali e per le società di persone commerciali, avviene, in prima battuta, sulla base della disciplina dettata per le società di capitali ed enti commerciali (soggetti Ires) (cfr. art. 66 Tuir). La predetta disciplina di base è integrata con norme previste espressamente per le società di persone commerciali e per gli imprenditori individuali (contenute nel Titolo I, capo VI, del Tuir, relativo all'Irpef) (artt. da 56 a 66 Tuir) [ad esempio la parziale esenzione delle plusvalenze su partecipazioni (41,86%) e la totale deducibilità degli interessi passivi].

Premesso ciò, sono nel seguito esaminate solo le norme in materia di **individuazione della fonte** del reddito di impresa, rinviando alla disciplina Ires per quanto concerne la misurazione della base imponibile del reddito di impresa.

L'art. 55, comma 1, del Tuir prevede che "Sono redditi di impresa quelli che derivano da imprese commerciali. Per "esercizio di imprese commerciali" si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività **commerciali** indicate nell'art. 2195 c.c. e delle attività **agricole** indicate nelle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, **anche se non organizzate in forma d'impresa**". L'art. 55 comma 1 del Tuir va integrato con il successivo art. 56 bis, applicabile solo a persone fisiche salvo opzione contraria di queste, secondo cui : 1. Per le attività di produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'art. 32, comma 2 lett. b), del Tuir – le quali, a norma dell'art. 55 comma 1, generano redditi di impresa – il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa per un ammontare pari al **reddito agrario** imputabile all'eccedenza della superficie produttiva rispetto alla superficie del terreno su cui la produzione stessa è effettuata. 2. Per le attività di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), del Tuir, relative però a prodotti **diversi** da quelli previsti dal D.M. cui fa riferimento l'art. 32 c), e ottenuti prevalentemente da coltivazione o allevamento, il reddito è determinato applicando ai corrispettivi Iva una % di redditività del 15%.

A mente del successivo comma 2, sono inoltre considerati redditi di impresa quelli derivanti da (i) l'esercizio di attività **organizzate in forma di impresa** dirette alla prestazione di servizi diversi da quelli contemplati dall'art. 2195 c.c.

(ii) lo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne (iii) l'esercizio di attività agricole di cui all'art. 32 del Tuir, anche se esercitate nei limiti stabiliti da detta disposizione, se imputabili a società di persone commerciali.

E' da notare che **tutte** le attività sopra menzionate – tanto quelle di cui al comma 1 quanto quelle elencate al comma 2 dell'art. 55 – sono considerate "d'impresa" a patto che siano esercitate per "professione abituale, ancorché non esclusiva" e ciò anche se tale requisito è espressamente previsto solo per le attività di cui all'art. 55, comma 1.

Il requisito dell'"abitualità", per essere inteso correttamente, deve essere interpretato in contrapposizione con quello di "occasionalità".

Più in particolare l'"abitualità" implica: (i) la **regolarità** dell'iniziativa imprenditoriale, ossia il suo svolgimento per diversi periodi di imposta e (ii) all'interno di ogni singolo periodo di imposta, il protrarsi nel tempo dell'iniziativa imprenditoriale anche se in maniera non rigorosamente continua. L'interruzione dell'iniziativa, all'interno del singolo periodo di imposta, non è, infatti, sinonimo di mancanza di "abitualità" (si pensi alle attività stagionali).

Venendo più in specie al comma 1 dell'art. 55 si nota che il perimetro applicativo dell'art. 2195 c.c. – comprendente letteralmente: (i) le attività industriali dirette alla produzione di beni e servizi (ii) le attività intermedie alla circolazione dei beni (iii) le attività di trasporto (iv) le attività bancarie e assicurative (v) le altre attività ausiliarie delle precedenti – ha dato adito a diverse interpretazioni in diritto commerciale.

Ciò ha condotto inevitabilmente a tesi divergenti, tra gli studiosi del diritto tributario, anche per quanto concerne la disposizione "rinviate" di cui all'art. 55, comma 1, del Tuir.

La prima di esse – focalizzando l'attenzione sulla distinzione tra "produzione" e "prestazione" di servizi – sostiene che nel comma 1 dell'art. 55 rientrerebbero le sole "produzioni" di servizi, in quanto caratterizzate da una combinazione **su scala industriale** di diversi fattori produttivi – mentre ne sarebbero escluse le "prestazioni", le quali, se diverse da quelle di trasporto, bancarie, assicurative o ausiliarie, sono caratterizzate dalla prevalenza dell'elemento **personale**. Tali ultime prestazioni, se di natura **materiale**, sarebbero annoverabili nell'art. 53 comma 2 del Tuir solo se "organizzate in forma d'impresa". Ciò implica che in difetto di un'organizzazione (di capitale e lavoro), tali prestazioni darebbero luogo a reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 comma 1 del Tuir. Al contrario, ove dette ultime prestazioni avessero carattere intellettuale, non potrebbero mai, anche in presenza di un'organizzazione, dare luogo a reddito di impresa, ma unicamente a lavoro autonomo (Fantozzi, Imprenditore e impresa, Milano 1982).

La seconda delle tesi summenzionate non concorda appieno con la precedente distinzione tra "produzione" di servizi e "prestazione" di servizi. Secondo questa linea di pensiero la linea di confine tra le suddette fattispecie potrebbe essere rappresentata dal fatto che, mentre la prima riguarda la produzione/prestazione di servizi caratterizzata da un'"etero-organizzazione", la seconda concerne le prestazioni di servizi connotate da un'"auto-organizzazione" (Falsitta).

In ogni caso, in base alla seconda delle tesi enunciate, tutte le attività di lavoro **indipendente** danno luogo a reddito di impresa, salvo quelle di cui all'art. 32 Tuir, da cui derivano redditi agrari, e quelle artistiche o professionali da cui derivano redditi di lavoro autonomo.

Tuttavia le attività artistiche e professionali di prestazioni di servizi danno luogo a reddito di impresa se **organizzate** (artt. 55 comma 2 a) Tuir). A tale fine non è, tuttavia, sufficiente un'organizzazione minima a supporto dell'attività professionale ("auto organizzazione"), ma è necessaria la presenza di un'ampia organizzazione caratterizzata dalla combinazione tecnica ed economica di fattori produttivi finalizzata allo svolgimento dell'attività e, come tale, nettamente prevalente sull'apporto di dell'opera professionale ("etero" organizzazione).

Da ultimo occorre rammentare che i redditi delle società di persone commerciali "da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi" (cfr. art. 6, comma 3, del Tuir).

LE IMPRESE FAMILIARI

Il legislatore detta una particolare disciplina per le imprese familiari, ossia le imprese nelle quali i familiari dell'imprenditore (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo) prestano la loro attività di lavoro in modo continuativo.

Tali imprese non costituiscono un autonomo soggetto di imposta e il **regime agevolativo** per esse previsto è applicato solo in presenza delle seguenti condizioni formali e sostanziali:

- anteriormente all'inizio del periodo di imposta deve essere redatto un atto pubblico o una scrittura privata autenticata da cui risultino nominativamente i familiari partecipanti;

- il familiare deve prestare la propria attività di lavoro nell'impresa in modo **continuativo e prevalente**;
- nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore devono essere indicate le quote di partecipazione agli utili spettanti a ciascun familiare e deve essere attestato che le quote stesse sono proporzionate alla quantità del lavoro **effettivamente** prestato nell'impresa in modo **continuativo e prevalente** nel periodo di imposta.

In presenza di tali condizioni formali e sostanziali il regime fiscale agevolativo cui si è prima fatto cenno consiste nel fatto che il reddito imponibile di impresa risultante dalla dichiarazione dell'imprenditore individuale è imputato a ciascun familiare, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili dell'impresa familiare di quest'ultimo, fino al raggiungimento del limite massimo pari al 49% di detto reddito imponibile.

I REGIMI SPECIALI

I regimi speciali cui si vuole fare riferimento riguardano: (i) le imprese minori (ii) le imprese di allevamento e (iii) le società che esercitano attività di trasporto marittimo internazionale.

Sono considerate imprese minori, ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, quelle ammesse alla tenuta di contabilità semplificata (che non abbiano optato per la contabilità ordinaria), vale a dire gli imprenditori individuali e le società di persone commerciali i cui ricavi, per cessioni di beni e prestazioni di servizi, non superino un determinato ammontare.

Per questi soggetti il legislatore ha previsto una semplificazione degli obblighi contabili e della determinazione del reddito di impresa, il quale avviene, sostanzialmente, sulla base della differenza tra ricavi e costi documentati modificata dalle regole previste dall'art. 66 Tuir.

L'art. 56, comma 5, del Tuir – in relazione alla misurazione del reddito delle imprese di allevamento che superano i limiti di cui all'art. 32, comma 2, del Tuir – prevede che, mentre la parte di reddito rientrante in suddetti limiti è determinato con le regole del reddito agrario, la parte eccedente, che costituisce dunque reddito di impresa, non sia misurata in maniera analitica, bensì forfettaria.

Quest'ultima disciplina non si applica in caso di opzione per il regime ordinario e alle società di persone commerciali nei confronti delle quali non opera, per legge, il criterio catastale di determinazione dei redditi agrari.

Infine, le società di capitali, residenti nel territorio dello Stato, ed esercenti attività di trasporto marittimo internazionale, possono determinare, previa opzione, il reddito di impresa **referibile a tale attività**, in base ad un criterio forfettario. Detto criterio consiste, in estrema sintesi, nella determinazione della base imponibile sulla scorta del tonnellaggio e dell'anzianità della nave. Tale base imponibile concorre a formare, unitamente a quella determinata in modo ordinario e derivante dall'eventuale esercizio di attività diverse da quella di trasporto marittimo internazionale, la base complessiva Ires.