



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

Ires: soggetti passivi e determinazione del reddito

Master tributario di aggiornamento
professionale in materia fiscale Cassa Nazionale
di previdenza Ragionieri
a cura avv. Francesco Corda





IRES

PARTE 1

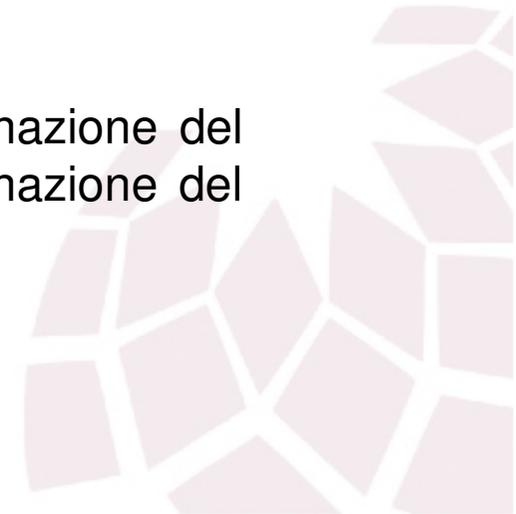
- Nozione e normativa di riferimento
- Soggetti passivi
- Società ed enti commerciali
- Altri soggetti

PARTE 2

- Società ed enti commerciali: determinazione del reddito
Enti non commerciali: determinazione del reddito

PARTE 3

- Gli enti di tipo associativo e le ONLUS





IRES

Breve *excursus* storico

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



IRES

Nozione e attuale normativa di riferimento

- Imposta sul Reddito delle Società **proporzionale e personale** con aliquota del 27,50% sino al 2016, dal 2017, a seguito della Legge di Stabilità del 2016, vi è stato un abbassamento dell'aliquota al **24%**.
- La relativa disciplina è contenuta nel **Titolo II del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 del T.U.I.R.**



IRES

Presupposto

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 T.U.I.R.), vale a dire:

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





IRES

Ambito soggettivo

I soggetti passivi dell'IRES sono individuati all'**art. 73, co. 1 e suddivisi in 4 insiemi:**

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



IRES

Criteri di individuazione dei soggetti passivi

I soggetti passivi dell'IRES come individuati dall'art. 73, co. 1, sono classificati sulla base di due criteri: commercialità e residenza

✓ **COMMERCIALITA'** – (intendendosi per attività commerciale quella di cui all'art. 55 T.U.I.R.), la stessa, per considerarsi esclusiva e principale, deve essere svolta per il raggiungimento degli scopi dell'ente, facendo riferimento a:

- *oggetto* determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto;
- *attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.*

Se difformi si fa riferimento esclusivamente a quest'ultima



IRES

Criteria di individuazione dei soggetti passivi

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

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





IRES

Criteri di individuazione dei soggetti passivi

Dal 1° gennaio 2008, nell'ambito dell'art. 73, vige il **co. 5-bis**:

«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, in alternativa:

• sono controllati, anche indirettamente ex art. 2359 c.c., 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»



Presunzione relativa di residenza



IRES

Ambito soggettivo: altri soggetti passivi

Art. 73, co. 2, T.U.I.R.

«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. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'art. 5».



IRES

Ambito soggettivo: i TRUST

Art. 73, comma 2, u.p.

*«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».*



IRES

Ambito soggettivo: soggetti esclusi

Ai sensi dell'art. 74, comma 1, T.U.I.R., **non sono soggetti all'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 [...]»



IRES

Ambito soggettivo: enti commerciali e non commerciali

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta, a ciascuno dei precedenti 4 insiemi di soggetti viene attribuito un diverso nucleo di norme, da cui risultano 2 principali categorie di soggetti passivi:

- **Enti commerciali**, ricomprende le società e gli enti del I e II insieme, i cui redditi sono **redditi d'impresa**. Il reddito complessivo netto è determinato in base alle norme del capo II, quindi unitariamente sulla base del conto economico;
- **Enti non commerciali**, ricomprende i soggetti del III insieme, il cui reddito è formato dai **redditi di ciascuna categoria** ed è determinato sulla base delle norme del capo II, quindi separatamente, secondo le regole proprie di ciascuna categoria;
- **Società ed enti non residenti** che ricomprende i soggetti del IV insieme, il cui reddito è formato solo dai redditi prodotti in Italia e determinati sulla base delle norme dei capi IV e V, quindi con regole diverse a seconda del soggetto e della presenza o meno in Italia di una stabile organizzazione .



IRES

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.

Sono società definite tali in quanto in esse 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.**



IRES

Determinazione del reddito- società ed enti commerciali

Art. 83 TUIR

«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».



Principio di derivazione

Il reddito (o la perdita) da indicare nella dichiarazione non collima dunque perfettamente con l'utile (o la perdita) emergente dal bilancio d'esercizio.



IRES

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** (Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio) residenti in Italia (novità dal 2012).

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.



IRES

Enti commerciali e non commerciali

Il requisito di «commercialità» dell'attività

Art. 55, co. 1

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

come pure

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) .



IRES

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, co. 1, lett. c)).

Perché un ente possa considerarsi non commerciale occorre individuare l'attività essenziale svolta per il raggiungimento dei propri scopi facendo riferimento a:

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

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



IRES

Enti non commerciali

Distinzione tra attività istituzionale e commerciale

Gli enti non commerciali possono svolgere sia attività istituzionali che attività commerciali.

- **Attività istituzionale:** (es. culturale, sociale, assistenziale) sempre presente;
- **Attività commerciale:** eventuale (quindi non esclusiva e prevalente) e volta al reperimento di fondi.

Il TUIR individua poi ulteriori attività «*decommercializzate*» agli artt. 143 e 148, quest'ultimo valido con specifico riferimento agli enti associativi., e che non danno luogo a reddito di impresa.



IRES **Enti non commerciali**

Perdita della qualifica di «ente non commerciale»

Art. 149, co. 1

«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».



Presunzione legale





IRES

Enti non commerciali

Conseguenze della perdita della qualifica di ente «non commerciale»

1. Cambiamento delle regole di determinazione del reddito;
2. Assoggettamento ad IVA di tutte le operazioni attive comprese le entrate tipicamente istituzionali;
3. Inclusione di tutti i beni dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del DPR 600 del 1973;

Efficacia della perdita: RETROATTIVA, a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui vengono meno le condizioni che consentono di fruire delle agevolazioni.



IRES

Enti non commerciali

Eccezioni alla perdita della qualifica (art. 149, co. 4):

Le disposizioni sulla perdita della qualifica non si applicano:

- agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili;
- alle associazioni sportive dilettantistiche (L. 16 dicembre 1991, n. 398).





IRES

Enti non commerciali

Determinazione del reddito complessivo

Art. 143 TUIR

«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 dunque modellata sulla falsariga di quella dettata per le persone fisiche.

Oltre alle esclusioni di cui al comma 1 dell'art. 143, non concorrono alla formazione del reddito complessivo:

- fondi raccolti durante manifestazioni pubbliche occasionali;
- contributi corrisposti da PA per lo svolgimento di attività con finalità sociale, in regime di convenzione o accreditamento (art. 143, co. 3).



IRES

Enti non commerciali

Determinazione del reddito complessivo

Gli «enti non commerciali», oltre ad un reddito complessivo formato dai redditi delle singole categorie suddette, possono avere un **reddito di impresa** derivante da un'attività commerciale esercitata in via secondaria (es. associazione ricreativa che gestisce uno spazio) e determinato come di seguito esposto.





IRES

Enti non commerciali

Determinazione del reddito complessivo

Per la determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali è possibile optare tra 2 distinti regimi:

- **regime ordinario** (art. 144 TUIR);
- **regime forfetario** (art. 145 TUIR) opzionale se ricorrono i requisiti per la contabilità semplificata .

In entrambi i casi è imposto l'obbligo della contabilità separata per le attività commerciali esercitate, con rinvio alla disciplina prevista per gli imprenditori individuali (art. 65, co. 1 e 3-bis).



IRES

Enti non commerciali

Determinazione del reddito complessivo degli enti commerciali e non commerciali: confronto

REGIME ORDINARIO

Determinazione dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi secondo le regole proprie di ciascuna categoria

Proventi attività commerciale

-

Costi attività commerciale

Reddito d'impresa





IRES

Enti non commerciali

Determinazione del reddito complessivo degli enti commerciali e non commerciali: confronto

REGIME FORFETARIO

Il reddito è determinato applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività.

Coefficienti di redditività

Prestazioni di servizi

- 15% per ricavi \leq €.15.493,71;
- 25% per ricavi tra €.15.493,71 ed €.400,000,00;

Altre attività

- 10% per ricavi \leq €.25.822,84;
- 25% per ricavi tra €.25.822,84 ed €.700.000,00.

Efficacia opzione esercitata in dichiarazione dei redditi: **3 anni**



IRES

Enti di tipo associativo

Art. 148 del TUIR

La regolamentazione esposta troverebbe applicazione anche nei confronti degli «**enti di tipo associativo**» qualificabili quale insieme ulteriormente privilegiato rispetto a quello più generale degli enti non commerciali.

La disciplina è contenuta nell'**art. 148 del TUIR**, introdotto con riforma 460/96, il quale dispone al comma 1:

«Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti», e quindi le somme versate da questi ultimi all'associazione.

In deroga a quanto disposto dal comma 1, è invece considerata commerciale *«la cessione di beni e la prestazione di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici»*.



IRES

Enti di tipo associativo

Art. 148 del TUIR

Deroghe e *decommercializzazione* per determinate categorie di enti di tipo associativo

Associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona



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;
- delle cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.



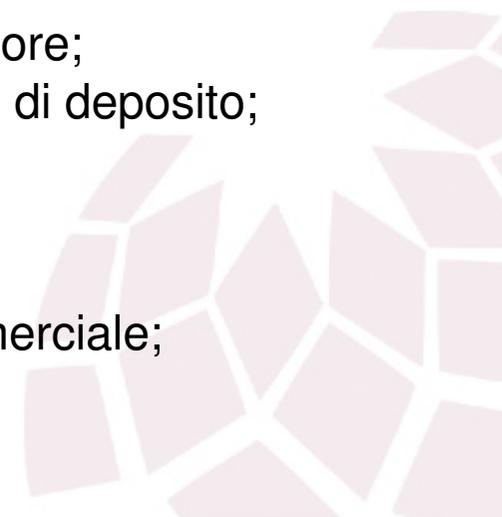
IRES

Enti di tipo associativo

Presunzione di commercialità (art. 148, co. 4).

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

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





IRES

Enti di tipo associativo

Deroghe alla presunzione di commercialità

Art. 148, co. 5

« [...] 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.

Art. 148, co. 6

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.

Art. 148, co. 7

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».



IRES

Enti di tipo associativo

Clausole per beneficiare delle agevolazioni (art. 148, co. 8)

Le deroghe di cui sopra trovano applicazione a condizione che le associazioni interessate rispondano ad una serie di clausole cui devono uniformarsi i relativi atti costitutivi e statuti cosicché l'associazione possa ritenersi effettivamente tale.





IRES

ONLUS Art. 150 del TUIR

Definiti e regolamentati **dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 10.**

Inseriti nell'ambito della disciplina degli «enti non commerciali» da cui però si distinguono costituendo una categoria autonoma.

L'art. 150 del TUIR distingue tra attività istituzionali e attività direttamente connesse:

- le prime non costituiscono esercizio di attività commerciale;
- le seconde non concorrono alla formazione del reddito imponibile sebbene sussista l'obbligo della tenuta delle scritture contabili (art. 20-bis, co. 1, lett. b) del DPR 600/73).

Le **agevolazioni** ineriscono esclusivamente **il reddito di impresa**, fermo restando l'assoggettamento a imposizione dei redditi fondiari, di capitale e diversi.

Condizione essenziale per la non imponibilità del reddito di impresa è che l'attività venga svolta a vantaggio di soggetti terzi nonché a vantaggio dei soci purché versino in situazioni di svantaggio.

L'eventuale perdita della qualifica di ONLUS, non comporta necessariamente e automaticamente anche il venir meno della qualifica di ente non commerciale.