
Le imprese minori ed il calcolo del reddito

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 16 Ottobre 2012

quali contribuenti sono catalogabili fra le imprese minori? Quali agevolazioni hanno, per il calcolo del reddito, rispetto ai normali contribuenti?

Le imprese minori che soddisfano i limiti di cui all'art. 18, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973, e non hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria, individuano la base imponibile, ai fini della tassazione diretta, applicando le disposizioni dell'art. 66 del Tuir. La norma stabilisce, in primo luogo, che – se il contribuente non ha optato per il regime di contabilità ordinaria – il reddito è determinato, secondo il principio di competenza economica, partendo dalla differenza tra due componenti:

1. i ricavi di cui all'art. 85 del Tuir, nonché gli altri proventi, quali i dividendi e gli interessi (art. 89 del D.P.R. n. 917/1986), oppure le rendite immobiliari (art. 90, c. 1, del Tuir);
2. le spese documentate sostenute nel medesimo esercizio: sul punto, l'art. 7, c. 2, lett. s, del Decreto Sviluppo ha modificato l'art. 66, co. 3, del D.P.R. n. 917/1986, aggiungendo un paragrafo che stabilisce la deducibilità fiscale, nel periodo d'imposta di ricevimento della fattura, del costo – risultante dal documento probatorio – degli acquisti non superiori ad euro 1.000 di competenza di più esercizi, relativi a contratti a corrispettivi periodici.

Il legislatore ha, pertanto, introdotto un'espressa deroga all'art. 109, c. 2, lett. b, del Tuir, secondo cui i compensi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese sostenute, alla data di ultimazione delle attività stesse, *“ovvero per quelle dipendenti da contratto di locazione, mutuo, assicurazione ed altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi”*. È il caso, ad esempio, dei contratti di somministrazione delle principali utenze, quali acqua, assicurazioni, gas, luce, manutenzioni, riparazioni e telefonia. La novità normativa in parola, a differenza di quella riguardante i nuovi limiti di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, non è immediatamente efficace: l'art. 3, c. 1, della Legge 27.07.2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) stabilisce, infatti, che le modifiche riguardanti i tributi periodici sono applicabili *“solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che lo prevedono”*. Conseguentemente, la deducibilità delle spese in parola

diverrà operativa esclusivamente con riferimento alle fatture che perverranno dall'anno 2012, riguardanti, quindi, anche i costi dell'esercizio 2011.

Il risultato così ottenuto deve, poi, essere rettificato da alcune variazioni in aumento (plusvalenze, sopravvenienze attive, rimanenze finali di beni fungibili, lavori in corso su ordinazione e titoli non immobilizzati) ed altre in diminuzione, a titolo di minusvalenze, sopravvenienze passive, esistenze iniziali di cui agli artt. 92, 93 e 94 del Tuir. Nel caso di ricavi e plusvalenze concorrenti alla formazione della base imponibile, nonostante non risultino dai registri di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, trova applicazione il principio previsto dall'art. 109, c. 4, u.p., del Tuir, per effetto del quale sono deducibili le spese e gli oneri specificamente afferenti a tali componenti positivi, se e nella misura in cui risultino da elementi certi e precisi.

È altresì prevista la deducibilità delle quote di ammortamento, purchè sia tenuto il registro dei relativi beni, secondo le disposizioni di cui agli artt. 64, comma 2, 102 e 103 del D.P.R. n. 917/1986: in particolare, è prevista una ridotta rilevanza fiscale (50%) delle spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa ed all'uso personale o familiare dell'imprenditore, compresi i canoni di locazione, anche finanziaria, e noleggio, nonché le spese di impiego di tali cespiti. Il medesimo criterio opera rispetto ai fabbricati utilizzati ad uso promiscuo, che consentono di beneficiare della deducibilità di una somma pari al 50% della rendita catastale o del canone di locazione, anche finanziaria, purchè il contribuente non disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.

Per quanto riguarda, invece, le eventuali perdite di beni strumentali e crediti, trova applicazione la disciplina Ires di cui all'art. 101, co. 5, del Tuir, che subordina la loro deducibilità in base alla sussistenza degli elementi di certezza e precisione, ad eccezione del caso in cui il costo derivi dall'inesigibilità maturata nei confronti di un debitore assoggettato a procedura concorsuale: amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, concordato preventivo, fallimento e liquidazione coatta amministrativa.

Non è, invece, ammessa la deduzione degli accantonamenti, ad eccezione di quelli di cui all'art. 105 del Tuir, purchè risultanti dal registro Iva degli acquisti, ovvero imputati ai fondi per le indennità di fine rapporto e a quelli di previdenza del personale dipendente, istituiti a norma dell'art. 2217 c.c.: tali costi rilevano fiscalmente, anch'essi, secondo il principio di competenza, nel limite della quota maturata nell'esercizio, in conformità delle disposizioni, legislative e contrattuali, regolatrici della relazione di lavoro subordinato.

Trovano, inoltre, applicazione altre disposizioni riguardanti i soggetti passivi dell'Ires, quali, ad esempio, gli artt. 90, comma 2, 91, 95, 99, commi. 1 e 3, 100, 108, 109, commi 1, 2 e 5, 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8, del Tuir.

16 ottobre 2012

Sandro Cerato