

IRPEF: REDDITO D'IMPRESA

DEFINIZIONE REDDITO IMPRESA

La nozione di reddito d'impresa trae origine dalla qualificazione civilistica. In particolare, l'[articolo 2082](#) del codice civile definisce imprenditore colui il quale esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

In realtà, la normativa tributaria, pur richiamandosi ai principi dettati dal codice civile per l'individuazione dell'impresa, ne amplia i presupposti.

Ai fini fiscali, infatti, mentre si prescinde dal requisito organizzativo, viene attribuito maggior rilievo al requisito della professionalità nello svolgimento dell'attività di impresa.

E' la professionalità abituale, anche se non esclusiva, che consente di distinguere, dal punto di vista fiscale, il reddito di impresa da altri tipi di reddito (occasional).

L'[articolo 55](#) del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) pertanto, definisce redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, considerando tale lo svolgimento, per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'[articolo 2195](#) del codice civile e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'[articolo 32](#) del TUIR che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Le attività indicate nell'[articolo 2195](#) del codice civile sono:

- ☐ attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- ☐ attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- ☐ attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- ☐ attività bancaria o assicurativa;
- ☐ altre attività ausiliarie delle precedenti.

Le attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'[articolo 32](#) del TUIR che eccedono i limiti ivi stabiliti

sono:

- attività di allevamento di animali se il numero dei capi allevati supera il limite di quelli allevabili con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno;
- attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorchè non svolte sul terreno, che non rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa o che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per meno della metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso;
- attività dirette alla produzione di vegetali effettuata mediante strutture fisse o mobili (ad esempio, mediante serre), se la superficie adibita alla produzione eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

- i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'[articolo 2195](#) del codice civile;
- i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'[articolo 32](#) del TUIR, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonchè alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

DETERMINAZIONE REDDITO IMPRESA: SOGGETTI CONTABILITA' ORDINARIA

In base a quanto previsto dall'[art. 56, comma 1](#), del TUIR, il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni relative all'Imposta sul reddito delle società (IRES) e contenute nella sezione I del capo II del titolo II del TUIR, salve le eccezioni stabilite nel capo riguardante il reddito d'impresa nella sezione dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF).

Tale norma nasce nell'esigenza di rendere comunque applicabili le disposizioni sulla determinazione del reddito d'impresa anche ai soggetti diversi dalle società e dagli enti commerciali.

Tale procedimento trova applicazione anche per le società di persone commerciali, quali le società in nome collettivo e in accomandita semplice, così come stabilito nel medesimo comma 1 dell'art. 56 del TUIR.

DETERMINAZIONE REDDITO IMPRESA: SOGGETTI CONTABILITA' SEMPLIFICATA

Per le imprese minori in contabilità semplificata il regime naturale di determinazione del reddito è contenuto nell'articolo 66 del TUIR, così come modificato dall'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, semprechè non optino per la tenuta della contabilità ordinaria.

L'intervento normativo ha previsto *“un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa”*, finalizzato ad evitare gli effetti negativi derivanti dai ritardi cronici di pagamento, avvicinando il momento dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari.

Si evidenzia, in particolare, che il nuovo [articolo 66](#) del TUIR, applicabile dal 2017, non si configura come un regime di cassa “puro”, bensì come un regime “misto” cassa - competenza, in quanto ferme restando *“le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti”* previste dal TUIR ed espressamente richiamate dallo stesso articolo 66, deroga al criterio della competenza per i ricavi percepiti e le spese sostenute (cfr. [circolare del 13 aprile 2017, n. 11/E](#)).

Si ricorda che sono ammessi alla contabilità semplificata i soggetti di cui all'articolo 18 del DPR n. 600 del 1973, ossia persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR, imprese familiari e aziende coniugali, società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice), società di armamento e le società di fatto, enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata qualora i ricavi indicati agli articoli 57 e 85 del TUIR *“percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico, non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività”*.

I soggetti in contabilità semplificata possono, ai sensi del comma 8 del predetto articolo 18, comunque optare per la contabilità ordinaria. In tal caso, il reddito sarà determinato secondo la disciplina prevista nell'articolo 56 del TUIR (regime ordinario).

RIPORTO PERDITE

La **Legge di Bilancio 2019** introduce il riporto illimitato delle perdite per tutti i soggetti IRPEF, a prescindere dal regime contabile adottato. Le nuove disposizioni, contenute ai commi 23-26 dell'[art. 1](#) della L. 145/2018, consentono di riportare le perdite agli esercizi successivi, nel limite dell'80% dei redditi conseguiti in tali esercizi, per l'intero importo che vi trova capienza. Le novità si applicano retroattivamente a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017**. Ecco nel dettaglio cosa prevede la nuova disciplina.

Imprese minori e lavoratori autonomi

Le nuove norme eliminano dalla disciplina del regime delle perdite ai fini IRPEF, contenuta all'[art. 8](#), comma 1, T.U.I.R., il riferimento alle **imprese cd. minori**, ovvero le imprese in contabilità semplificata, di cui all'[art. 66](#) T.U.I.R. Così facendo, la disciplina della "compensazione orizzontale" delle perdite opera per i soli soggetti IRPEF lavoratori autonomi (professionisti ed artisti). Inoltre, grazie alle modifiche, le menzionate imprese in contabilità semplificata possono scomputare le perdite esclusivamente dai redditi d'impresa e, dunque, non dagli altri redditi (di categoria diversa) che concorrono alla formazione del reddito complessivo; tale possibilità rimane riservata ai lavoratori autonomi.

Le nuove disposizioni della Legge di Bilancio stabiliscono, inoltre, che le imprese minori sono incluse nel novero dei soggetti che possono **riportare le perdite negli esercizi successivi**, e, contestualmente, modificano la disciplina delle perdite per i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria (imprenditori individuali, società in nome collettivo e in accomandita semplice), eliminando il **limite quinquennale** alla riportabilità delle perdite e introducendo invece un limite quantitativo: le perdite ottenute nell'esercizio d'impresa sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, nella misura dell'80% dei redditi conseguiti in detti periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in essi.

Computo delle perdite nel reddito d'impresa

Oggetto di modifica e anche l'[art. 56](#), comma 2, T.U.I.R. che disciplina il computo delle perdite nel reddito d'impresa. La vecchia disciplina consentiva di scomputare le perdite derivanti dal reddito d'impresa dal reddito complessivo dell'imprenditore, e, dunque, di utilizzarle anche a scomputo di componenti reddituali diverse dal reddito d'impresa (ad es. redditi fondiari o da lavoro autonomo). Le nuove disposizioni eliminano il riferimento al **reddito complessivo**, rendendo le perdite conseguite nell'esercizio dell'impresa compensabili solo con i relativi **redditi d'impresa**.

Perdite attribuite per trasparenza

E' modificato il regime di utilizzabilità delle perdite attribuite per trasparenza dalle **società in nome collettivo e in accomandita semplice** ([art. 101](#), comma 6, T.U.I.R.), eliminando il limite temporale dei **cinque anni** relativo alla riportabilità di dette perdite.

Società a ristretta base proprietaria

Le novità illustrate vengono applicate anche alle società a ristretta base proprietaria. Vengono altresì estese a tali società le norme che disincentivano il commercio delle cd. "**bare fiscali**" (contenute al comma 3 dell'[art. 84](#) T.U.I.R.). Viene consentito, inoltre, ai soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, di riportare le perdite per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti ([art. 84](#), comma 1, secondo periodo T.U.I.R.).

Disciplina transitoria

Le nuove disposizioni, che si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, prevedono una specifica disciplina transitoria per le perdite delle **imprese in contabilità semplificata**. In particolare, prevedono che le perdite:

- del **periodo d'imposta 2018**, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40 e al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- del **periodo d'imposta 2019** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al sessanta per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

E', inoltre, prevista la disciplina transitoria per le **perdite del periodo d'imposta 2017**, per la parte non compensata ai sensi dell'[art. 8](#), comma 1, T.U.I.R. nel testo previgente alle modifiche apportate dalle norme in esame. Tali perdite sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

- nei periodi di imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% dei medesimi redditi, per l'intero importo che trova capienza in essi;
- nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

DETERMINAZIONE FORFETTARIA REDDITO IMPRESA

Per le persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale di minori dimensioni [l'art. 1, commi da 111 a113](#), della legge di stabilità per il 2016 ha previsto un regime naturale che introduce delle semplificazioni ai fini delle Imposte sul reddito e dell'Iva.

Il **regime forfettario è stato stravolto dalla legge di bilancio 2019** che ha previsto **un'unica soglia di accesso a 65mila Euro di ricavi**, e **l'eliminazione delle altre condizioni previste per l'accesso** (beni strumentali non superiori a 20mila Euro, spese per personale non superiore a 5mila Euro).

Dal 2019, è prevista **un'unica soglia di ricavi** per l'accesso al regime, potranno così usufruirne coloro che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, **non superiori a 65.000 Euro**. Vengono eliminate le altre condizioni per l'accesso al regime previste dalla previgente normativa quali:

- aver sostenuto spese per lavoro dipendente;
- costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, di beni mobili strumentali al 31.12 non superiore a Euro 20.000 .

Rispetto alla vecchia disciplina del regime forfettario, resta fermo il fatto che non possano accedere allo stesso gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a:

- società di persone,
- associazioni,
- imprese familiari

di cui all'articolo 5 del TUIR

Viene tuttavia **introdotto un nuovo limite**: modificando l'iniziale idea di escludere dal regime i possessori di partecipazioni in Srl tout court, è stato ora introdotto a riguardo il **concetto di controllo diretto o indiretto**; è previsto infatti che non possano fruire del regime agevolato quei soggetti che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni. Sostanzialmente quindi, il possesso di una quota pari al 10% del Capitale sociale di una Srl potrebbe non essere considerato un ostacolo per l'adesione al regime forfettario 2019.

Il nuovo dettato normativo collega tale limite ad un ulteriore requisito in quanto è necessario, **per usufruire del regime forfettario, che la S.r.l. in cui si detiene la partecipazione non eserciti attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.**

Altra importante modifica introdotta con **finalità antielusive**, rispetto all'originario regime forfettario, limita le persone fisiche:

- la cui attività sia stata esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso (2018) rapporti di lavoro,
- erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta,
- ovvero svolgano l'attività nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Modalità di accesso e possibilità di uscita

Il **regime forfettario** è il **regime naturale** per le persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa/lavoro autonomo e che possiedono determinati requisiti.

Pertanto i **soggetti già in attività vi accedono senza effettuare alcuna comunicazione**, nè preventiva nè successiva. Tali soggetti però, se intendono usufruire del regime contributivo agevolato, devono effettuare apposita comunicazione telematica all'INPS entro il 28 febbraio di ciascun anno.

Per i contribuenti **che iniziano l'attività**, invece, e che presumono di rispettare le condizioni previste per l'applicazione del regime, e d'obbligo darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività.

La legge non prevede una durata particolare del regime.

Il contribuente cesserà di usare il regime agevolato in tre casi:

- per opzione, con vincolo triennale. Coloro che possiedono i requisiti per poter accedere al regime forfetario, hanno la possibilità di non applicarlo o di fuoriuscirne, optando per il regime ordinario. L'opzione avviene tramite comportamento concludente, ed è valida per almeno un triennio; dopodichè si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finchè permane la concreta applicazione del regime ordinario.
- per legge (quindi obbligatoriamente), quando: o viene meno uno dei requisiti richiesti per l'accesso al regime stesso; o si verifica una causa di esclusione

In questi casi il regime cessa di essere applicato dall'anno successivo a quello in cui viene meno uno dei requisiti di accesso, o si verifica una causa di esclusione. A differenza del regime dei minimi (di cui al D.I. 98/2011), non è prevista la cessazione del regime in corso d'anno.

- per accertamento definitivo, in cui sia dimostrato il venir meno di una delle condizioni di accesso o l'esistenza di una delle cause di esclusione. In questo caso il regime cessa dall'anno successivo a quello accertato.

Ai fini delle imposte dirette, **il reddito** imponibile **si ottiene applicando ai ricavi/compensi un coefficiente di redditività** differenziato **a seconda del codice ATECO** che contraddistingue l'attività esercitata.

Una volta determinato il reddito imponibile, **si scomputano da esso i contributi previdenziali versati** in base alla legge.

L'eventuale eccedenza dei contributi che non ha trovato capienza nel reddito dell'attività assoggettata al regime forfetario **può essere portata in diminuzione dal reddito complessivo** come onere deducibile (ex art. 10 del TUIR).

Sul reddito determinato forfetariamente **si applica l'imposta sostitutiva pari al 15%**, sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché dell'IRAP.

Così come previsto dalla disciplina in vigore prima delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2019, al fine di favorire l'avvio di nuove attività, **per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi**, è prevista l'applicazione di un'**aliquota ulteriormente agevolativa**, stabilita nella misura **del 5%** e utilizzabile purchè:

- il contribuente non abbia esercitato, **nei tre anni precedenti**, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- **l'attività da esercitare non costituisca**, in nessun modo, **mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta** sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore al limite di 65.000 euro

CIRCOLARE 9 DEL 10.04.2019