



A.A. 2025/2026



DISPENSA

DIRITTO TRIBUTARIO

**A CURA DI
CARLOTTA CAROMANI
FRANCESCA FARINA**



TEACHING DIVISION

“

Questa dispensa è scritta da studenti senza alcuna intenzione di sostituire i materiali universitari.

Essa costituisce uno strumento utile allo studio della materia, ma non garantisce una preparazione altrettanto esaustiva e completa al fine del superamento dell'esame quanto il materiale consigliato dall'università.

Il contenuto potrebbe contenere errori e non è stato in alcun modo rivisto né approvato dai docenti. Si consiglia di utilizzarlo come supporto integrativo, da affiancare in ogni modo alle fonti e materiali ufficiali indicate nei programmi d'esame.



DIRITTO TRIBUTARIO

Sommario

DIRITTO TRIBUTARIO	1
I TRIBUTI NELLA CORNICE DELLE ENTRATE PUBBLICHE	2
<i>Il diritto tributario: oggetto e metodo</i>	2
<i>La distinzione tra imposte e tasse.....</i>	3
<i>Gli elementi strutturali del tributo</i>	4
I PRINCIPI E IL QUADRO DELLE FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO.....	4
<i>La potestà normativa tributaria</i>	4
<i>La riserva di legge – Art. 23 Cost.</i>	5
<i>La capacità contributiva – Art. 53 Cost.</i>	6
<i>La progressività.....</i>	10
<i>L'uguaglianza dinanzi al tributo</i>	10
<i>Altre disposizioni costituzionali di interesse</i>	11
<i>Lo Statuto dei diritti del contribuente.....</i>	11
<i>Le fonti primarie.....</i>	11
<i>Le fonti regolamentari.....</i>	12
<i>Le fonti del diritto europeo.....</i>	12
<i>Le norme di diritto internazionale e la soft law</i>	12
LE NORME TRIBUTARIE	12
<i>L'interpretazione delle norme tributarie</i>	12
<i>Gli indirizzi interpretativi degli enti impositori.....</i>	13
<i>L'elusione o abuso del diritto tributario.....</i>	14
<i>L'efficacia delle norme tributarie nel tempo</i>	15
<i>L'efficacia delle norme tributarie nello spazio</i>	15
L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA: NATURA, STRUTTURA E SOGGETTI	16
<i>Il rapporto tributario: potere, procedimento, obbligazione</i>	16
<i>Distinzioni riguardanti il profilo oggettivo del tributo.....</i>	17
<i>Il soggetto passivo. Il codice fiscale e il domicilio fiscale.....</i>	19
<i>La pluralità di soggetti passivi</i>	19
<i>Traslazione e accollo di tributi.....</i>	2324
<i>Capacità di agire, successione e rappresentanza.....</i>	24
<i>Il soggetto attivo.....</i>	24
<i>Indisponibilità dell'obbligazione tributaria?.....</i>	25
<i>Le vicende dell'obbligazione tributaria</i>	25
IL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO, EUROPEO E INTERNAZIONALE.....	2627
LE IMPOSTE DIRETTE E LA FISCALITÀ (ORDINARIA E STRAORDINARIA) DELL'IMPRESA	2627
<i>Le imposte dirette nel quadro della fiscalità italiana.....</i>	2627
<i>IRPEF e IRES: gli elementi comuni nel sistema di imposizione sui redditi</i>	27
<i>Redditi fondiari</i>	33
<i>Redditi di capitale</i>	36
<i>Redditi di lavoro dipendente</i>	39
<i>Redditi di lavoro autonomo.....</i>	4243
<i>Redditi d'impresa</i>	4546
<i>Redditi diversi</i>	4849
L'IRPEF: QUADRO GENERALE E CARATTERISTICHE DEL TRIBUTO	5051
<i>I soggetti passivi.....</i>	51
<i>L'assenza di soggettività passiva per società di persone, associazioni professionali e imprese familiari (e relativi regimi impositivi).....</i>	52
<i>La residenza fiscale e i principi generali di delimitazione territoriale dei redditi imponibili.....</i>	53
<i>La determinazione della base imponibile e dell'imposta "a debito" o "a credito"</i>	55
<i>I redditi soggetti a tassazione separata: fattispecie e modalità di calcolo dell'IRPEF.....</i>	59
L'IRES. QUADRO GENERALE E CARATTERISTICHE DEL TRIBUTO	60
LA FISCALITÀ D'IMPRESA E DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE	68
<i>Gli imprenditori individuali e collettivi.....</i>	68

Diritto Tributario

<i>Il regime ordinario e i regimi speciali di determinazione del reddito d'impresa. Quadro generale</i>	68
<i>Il regime ordinario. Il sistema di rinvio per le persone fisiche e le società di persone</i>	69
<i>I principi generali di determinazione del reddito d'impresa</i>	70
<i>I beni relativi all'impresa e il loro valore fiscalmente riconosciuto</i>	75
<i>I componenti positivi e negativi di reddito</i>	77
<i>I regimi speciali in relazione alla situazione straordinaria della vita dell'impresa</i>	96
<i>I regimi opzionali di tassazione per i gruppi societari</i>	97

I tributi nella cornice delle entrate pubbliche

Il diritto tributario: oggetto e metodo

Il diritto tributario è lo studio:

- ➔ dell'**acquisizione delle entrate tributarie** (oggetto) → La finanza pubblica si può scomporre in due momenti distinti ma connessi: l'acquisizione delle entrate e l'impiego (spesa pubblica).¹
 - Il genere "entrate pubbliche" è molto vasto e può includere il debito pubblico, i rapporti concessori, la vendita di beni e servizi da parte dello stato etc. Il diritto tributario studia solo una parte delle entrate di diritto pubblico, ossia le entrate tributarie, che, secondo la Corte costituzionale, hanno queste caratteristiche:
 - **destinazione** dell'entrata a coprire il fabbisogno della spesa pubblica → elemento fondante il tributo e anche quello più difficilmente verificabile, visto che il tributo **non** ha normalmente una destinazione specifica e quindi confluisce genericamente tra le entrate del bilancio dello Stato.² L'impiego delle risorse verso una specifica spesa **non** condiziona la qualificazione dell'entrata: **non** è possibile valutare la meritevolezza o meno della spesa per negare la natura del prelievo che la finanzia; l'unica distinzione che può essere compiuta attiene alla funzione svolta: se pubblica, l'entrata che rispetti gli altri caratteri che si indicano di seguito, può essere considerata tributaria.
 - **autoritatività** della prestazione → disciplina pubblicistica della prestazione e assenza di volontà del contribuente di obbligarci. Ciò non è però sufficiente a determinare la natura tributaria della prestazione.³
 - **imposizione di un sacrificio economico individuale**, in assenza di rapporto sinallagmatico → se le due prestazioni sono del tutto indipendenti, ciò è un indizio di natura tributaria. Altrettanto rilevante è la determinazione della prestazione, in relazione al costo del servizio: quando il prelievo copre il costo di un servizio con componente indivisibile, siamo al di fuori della sinallagmaticità. L'indivisibilità del servizio rende la copertura del costo una ripartizione con carattere redistributivo e quindi con buona probabilità tributaria. Se, invece, il prelievo corrisponde perfettamente al costo del servizio divisibile prestato, è possibile che ci trovi al di fuori della materia tributaria.
 - Resta l'ambiguità per una porzione abbastanza ridotta di entrate dalla dubbia natura. Dal punto di vista della contabilità pubblica, nel bilancio semplificato dello Stato sono incluse nel capitolo delle entrate tributarie: le principali imposte quali redditi, IVA, registro; le accise, i proventi dei monopoli (tabacco) e del lotto e altre attività da gioco.⁴
 - I tributi "con finalità extrafiscale" **non** hanno come obiettivo l'acquisizione di un'entrata per il finanziamento della spesa pubblica, ma altri obiettivi (es. ostacolare un certo consumo). È una distinzione ambigua, perché da sempre i tributi generano un effetto di sostituzione e di allocazione.
- ➔ improntato ad un **metodo giuridico** → Il fenomeno tributario può essere studiato con una pluralità di approcci (economici, giuridici, sociologici, filosofici), ma nessuno di questi è un metodo "puro": tutti

¹ Il diritto tributario non si occupa della disciplina dell'azione pubblica (della destinazione della spesa), studiata dal diritto finanziario e dal diritto pubblico dell'economia.

² Fatta eccezione per i "tributi di scopo".

³ Possiamo avere aree del diritto privato speciale o delle prestazioni pubbliche non tributarie (prestazioni patrimoniali imposte), in cui comunque manca un apporto volontaristico e una larga parte dell'obbligazione è determinata dalla legge.

⁴ Negli ultimi decenni, il diritto tributario ha tendenzialmente escluso dalla propria attenzione i monopoli e i proventi da gioco.

Diritto Tributario

sono contaminati, si intersecano. La classificazione all'interno di un metodo piuttosto che di un altro è solo questione di prevalenza di alcuni strumenti, ossia l'utilizzo di figure concettuali quali l'obbligazione e i contratti, il potere, la libertà, l'eguaglianza e le discriminazioni, le garanzie, l'equità, il procedimento, la prevenzione e le sanzioni, le società, la responsabilità, la buona fede etc. Il diritto tributario può sviluppare queste linee tematiche:

- procedimenti decisionali relativi all'istituzione dei tributi;
- questioni equitative e distributive connesse ai tributi;
- descrizione dei modi dell'evasione fiscale;
- procedimenti, poteri e garanzie nell'amministrazione dei tributi;
- obblighi e adempimenti imposti ai contribuenti;
- effetti fiscali generati dai contratti e più in genere dai negozi giuridici;
- modalità di quantificazione delle basi imponibili e delle imposte;
- ripartizione di potestà ed entrate tra ordinamenti differenti, intra- o internazionali.

La distinzione tra imposte e tasse

Non esiste una distinzione normativa delle due specie e il legislatore adotta i due sostantivi in modo non sempre controllato. La distinzione nella finanza classica deriva da due criteri distributivi delle entrate tributarie:

- ➔ Principio del **beneficio** → la spesa deve essere ripartita tra coloro che beneficiano dell'azione pubblica in misura proporzionale al beneficio ritratto. Questo principio può essere applicato a servizi per i quali sia possibile misurare l'utilità ritratta dai contribuenti (servizi *divisibili*).⁵
 - Le tasse sono riconducibili a questo principio in quanto dovute per il fatto di fruire di un servizio pubblico.
- ➔ Principio di **capacità contributiva** (*ability to pay*) → la spesa pubblica deve essere ripartita in base alla ricchezza dei contribuenti: più si manifesta ricchezza, più si è chiamati a sostenere la spesa.⁶ La giustificazione del principio deriva dalla teoria dell'eguaglianza del sacrificio (Mill). La capacità contributiva è il criterio di riparto preferito da coloro che vedono nel tributo uno strumento solidaristico a forte impatto redistributivo.
 - Le imposte sono riconducibili a questo principio perché dovute per la semplice realizzazione della fattispecie impositiva (ricollegata a un elemento di capacità contributiva).

La distinzione è meno chiara in ipotesi dove i due caratteri tendono a confondersi, come dimostra p.e. l'imposta di registro, che ha alcuni tratti giustificabili con la (originaria) natura di tassa e altri con la natura di imposta.

- È spesso complesso distinguere la linea di confine tra la tassa e altri tipi di entrate, come quelle altre entrate – a cavallo tra pubblico e privato – chiamate generalmente "paracommutative" (canoni, tariffe, prezzi pubblici etc.), ossia entrate ricollegate a servizi forniti talvolta direttamente dalla mano pubblica e più spesso da gestori privati, che richiedono al fruitore di pagare una somma che spesso non copre perfettamente il costo del servizio, che viene finanziato anche con altri trasferimenti pubblici. Per distinguere tra queste entrate e le tasse occorre fare riferimento ai parametri indicati sopra e in particolare all'esistenza di una sinallagmaticità e alla disciplina dell'obbligazione.
- Per molte di queste entrate controverse, **l'art. 2 del D.Lgs. 546/1992** risolve i problemi applicativi, attribuendo la giurisdizione alle commissioni tributarie.

Un terzo genere di entrata tributaria è il **contributo**, ossia il tributo pagato a seguito di un'azione pubblica di cui il contribuente si è avvantaggiato (sul modello del contributo di migliona del XIX secolo, dovuto sull'incremento di valore seguente la realizzazione di un'opera pubblica). La categoria negli ultimi anni sta perdendo di interesse, sia per la sua ambiguità, per il suo sempre più ridotto uso, sia perché le principali forme vigenti (tra cui il contributo di bonifica) sono comunque riportabili ad una delle altre due categorie.

⁵ Linea derivante dal contrattualismo alla Locke e Hobbes e formalizzata in alcuni economisti classici come A. Smith.

⁶ Tra i suoi sostenitori originari Rousseau e altri economisti classici come Say e Mill.

Gli elementi strutturali del tributo

Componenti soggettivi:

- ➔ **Soggetto attivo** → ente pubblico che ha il potere di imporre il tributo, ossia di richiederne il pagamento. Può disporre anche del potere di disciplinare pienamente il tributo (Stato) o avere una potestà limitata di disciplina (come i Comuni in molti degli attuali tributi comunali).
- ➔ **Amministrazione finanziaria** → soggetto che cura le fasi di adempimento delle obbligazioni tributarie per conto del soggetto attivo: ricezione delle dichiarazioni e dei versamenti, controllo degli adempimenti dei contribuenti, difesa giudiziale delle ragioni del fisco, assistenza ai contribuenti. In alcuni casi coincide con lo stesso soggetto attivo (Comuni). Per l'erario statale, l'amministrazione finanziaria indica un grande settore della pubblica amministrazione in cui ricomprendiamo l'Agenzia delle entrate e le altre Agenzie fiscali, la Guardia di finanza, il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia.
- ➔ **Contribuente** → soggetto che realizza il presupposto di imposta. In alcuni casi è anche l'unico destinatario delle obbligazioni procedurali come dichiarazione, versamenti etc. In altri casi, le obbligazioni procedurali vengono adempiute in tutto o in parte da altri soggetti (come i sostituti).

Componenti oggettivi:

- ➔ **Presupposto** (anche detto fattispecie o fatto imponibile) → fatto alla cui realizzazione è condizionata la nascita dell'obbligazione tributaria (p.e. la fattispecie delle tasse universitarie è l'iscrizione ad un corso universitario). Può essere costituito da un accadimento naturale semplice o da un fatto giuridico complesso.
- ➔ **Base imponibile** → espressione numerica del valore del presupposto. Generalmente è un valore espresso in termini monetari e, in casi più rari, in quantità fisiche (p.e. per le accise). La gran parte delle disposizioni di legge in materia tributaria è destinata a determinare la base imponibile, attraverso un meccanismo di valutazioni in addizione e sottrazione;
- ➔ **Tasso o aliquota** → il valore percentuale da applicare alla base imponibile per ottenere il quanto dovuto dal contribuente;
- ➔ **Imposta o tassa** → espressioni polisemiche: indicano sia il tributo nel suo complesso che quanto dovuto dal contribuente.
 - Es. Si può dire, nel primo senso, che l'IVA è un'imposta plurifase sul consumo e, nel secondo senso, che l'IVA dovuta su una certa transazione è pari a €220.

I principi e il quadro delle fonti del diritto tributario

La potestà normativa tributaria

Il potere impositivo, ossia di imporre tributi, è uno dei poteri più ampi tra quelli attribuiti allo Stato, in quanto comporta scelte redistributive (spostamenti di ricchezza), indirizzi di agevolazione e penalizzazione, rilevanti immisioni nella sfera di libertà dei cittadini.

I suoi limiti concernono:

- ➔ **soggetto** titolare del potere impositivo → è quello che può efficacemente spendere e quindi realizzare l'azione pubblica. Nelle moderne società democratiche, l'individuazione del soggetto porta a collocare il potere nelle mani degli organi rappresentativi dell'elettorato (principio di auto-imposizione);
- **procedimento** decisionale nell'istituzione di un tributo → l'*iter* procedurale attraverso cui può essere istituito un tributo svolge un ruolo centrale: nel nostro sistema, la centralità della legge – necessaria base per l'istituzione di un tributo – pone l'accento sulla pubblicità del procedimento e sulla necessaria formazione dialettica della proposta;
- **oggetto** → il contenuto di una legge tributaria, per raggiungere l'equilibrio istituzionale ipotizzato da una Costituzione rigida, non può essere qualsiasi esercizio del potere impositivo: il legislatore incontra limiti, desumibili dai principi costituzionali.

La riserva di legge – Art. 23 Cost.

"Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"

Questa disposizione ha un duplice fondamento:

- a) ha una funzione di **garanzia**, in quanto la legge costituisce lo strumento primario di tutela nei confronti degli abusi dell'Amministrazione e degli altri consociati;
 - a. È una norma di garanzia, nel senso che la garanzia deriva dall'autoimposizione: i soggetti che dovranno pagare il tributo sono rappresentati pienamente nell'organo politico (il Parlamento) che istituisce il tributo.
- b) esalta il valore della legge come atto di provenienza politico-democratica e come mezzo di fissazione di regole generali e astratte, condivise dalla collettività per il tramite della **rappresentanza** politica parlamentare.

Le "prestazioni personali"

Sono quelle che comportano l'impiego di energie fisiche o intellettuali e che quindi hanno "come conseguenza la **limitazione** di attività che il soggetto cui sono imposte potrebbe altrimenti svolgere liberamente e a suo pieno arbitrio" (Corte cost. 24/1969).

- ➔ Rientrano nella categoria tutti gli obblighi (non di dare) imposti autoritativamente e che comportano l'impiego di energie proprie dell'obbligato, con contestuale limitazione della libertà.
 - Es. "Prestazione d'opera dei cittadini per la costruzione e sistemazione delle strade comunali" (Corte cost. 12/1960), gli obblighi di presentazione imposti al fallito, l'obbligo di prestare testimonianza in giudizio o di presentarsi all'autorità di pubblica sicurezza, l'imposizione ai liberi professionisti di prestazioni gratuite, il servizio militare.
- ➔ **Non** è necessario che gli obblighi abbiano una connotazione patrimoniale, ossia un corrispondente valore di mercato, o che siano remunerati.
 - Es. Il servizio militare obbligatorio comportava anche una (piccola) remunerazione, che non incideva sulla qualificazione della prestazione come di una "prestazione personale imposta".

Le "prestazioni patrimoniali"

Sono quelle che comportano una **diminuzione** di ricchezza del contribuente, per il tramite del pagamento di una somma di denaro o della riduzione "di una parte dell'utile altrimenti spettante" (Corte cost. 70/1960).

La prestazione patrimoniale si può dire *imposta* quando sussistono:

- a) l'obbligatorietà della prestazione;
 - b) l'assenza di concorso della volontà del privato alla determinazione dell'obbligatorietà medesima.
- Rientrano quindi nella categoria delle prestazioni patrimoniali, oltre ai tributi, le sanzioni amministrative, gli sconti obbligatori, i canoni demaniali e i prestiti forzosi.⁷
- ➔ Per l'applicazione dell'art. 23, è irrelevante che la prestazione sia commisurata ai benefici ritratti dai privati a seguito dell'azione dell'ente impositore o che sia la condizione necessaria per l'esplicazione di una attività amministrativa che va a vantaggio patrimoniale del privato.
 - ➔ Estensioni alla definizione di prestazione patrimoniale (si applica l'art. 23 Cost.):
 - Servizi pubblici gestiti in regime di monopolio, anche se vi è un contratto di fornitura, che presuppone la volontà del cittadino di obbligarsi e quindi il requisito indicato ora sub (b) sembrerebbe non sussistere.
 - Caso in cui una delle prestazioni contrattuali (corrispettivo) sia determinata autoritativamente e sottratta alla negoziazione delle parti.
 - ➔ Il procedimento di attuazione della prestazione (patrimoniale) **non** è coperto dalla riserva di legge, quindi la parte procedimentale (accertamento, riscossione, obblighi dichiarativi etc.) è al momento disciplinata in atti aventi forza di legge, ma potrebbe essere delegata.

⁷ Rimangono esclusi dalla categoria delle prestazioni patrimoniali i fenomeni di espropriazione, perché mirano non ad un semplice depauperamento, ma alla sostituzione di un bene facente parte del patrimonio privato con somme di denaro equivalenti.

Diritto Tributario

- Eccezione → parti delle disposizioni procedurali che vertono su posizioni giuridiche soggettive in relazione alle quali altre disposizioni costituzionali impongono la riserva di legge, come i diritti di libertà previsti dagli artt. 13-14-15 Cost. (libertà personale, inviolabilità del domicilio, segretezza della corrispondenza).

La riserva relativa

L'art. 23 della Cost. fissa una riserva di legge di carattere relativo,⁸ quindi è possibile che parte della disciplina della prestazione imposta sia contenuta in atti di natura regolamentare, espressione di discrezionalità tecnica dell'Amministrazione. Tuttavia, la **legge** deve:

- ➔ determinare i presupposti oggettivi e soggettivi che legittimano la prestazione: il soggetto passivo, il presupposto, i metodi di determinazione della base imponibile e dell'imposta.
- ➔ contenere adeguate direttive per la determinazione del tributo (Corte cost. 36/1959), "nonché i controlli, sì da non lasciare adito all'arbitrio" (Corte cost. 122/1957).
 - Il limite massimo del prelievo può non essere contenuto nella base legislativa e quindi può essere lasciato alla fonte di rango inferiore (Corte cost. 4/1957).
 - Es. La garanzia di cui all'art. 23 Cost. è rispettata se la legge prevede limitazioni adeguate al procedimento di scelta dell'aliquota: può essere legittimo demandare la scelta dell'aliquota a un organo rappresentativo, come il consiglio comunale; non sarebbe legittimo demandare la scelta dell'aliquota alla discrezionalità semplice del segretario comunale.

*N.B. Per ciò che concerne la normativa UE, ad avviso della Corte **non** sussiste un problema di compatibilità rispetto all'art. 23, in quanto la fonte unionale ha un rango superiore a quella interna: la norma unionale che imponga prestazioni personali o patrimoniali non necessita, quindi, di una base legislativa nazionale.*

La capacità contributiva – Art. 53 Cost.

"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"

Disposizione ambigua che ricollega la contribuzione alle entrate. La norma non ha come proprio oggetto né le spese, né la legittimazione del potere impositivo:

- La spesa è la ricaduta della decisione sul "quanto" dell'azione pubblica, decisione che attiene ai metodi di partecipazione democratica e di espressione delle preferenze concernenti l'azione pubblica. La determinazione della spesa pubblica dipende da altri articoli della Cost. che riguardano le scelte politiche e democratiche (es. artt. 3, 4, 31, 32, 34, 35, 47).
- Nella costituzione **non** vi è una norma espressa di legittimazione del potere impositivo: sarebbe superflua, visto che le entrate costituiscono un'implicita condizione di esistenza delle istituzioni. L'obbligo di contribuire ha invece la propria causa originaria nella struttura democratica e partecipativa delle istituzioni repubblicane e nella finalità pretensive espresse dall'art. 3 Cost.⁹ Il dovere contributivo è riconducibile ai doveri di solidarietà politica, economica e sociale di cui all'art. 2 Cost.

Due fondamentali contenuti sono propri dell'art. 53 Cost.:

- a) **Criterio di riparto** incentrato sulla **capacità contributiva** → il primo comma è portatore di una propria precettività specifica espressa dalla parte in cui si ricollega l'obbligo di concorso alle spese pubbliche all'individuale capacità contributiva. L'art. 53 Cost. delinea gli equilibri tra i due criteri di ripartizione tradizionalmente opposti:
 - a. La *ability to pay* o principio del sacrificio, che richiede che la spesa sia sopportata da coloro che manifestano un indice di ricchezza;

⁸ Per integrare la base legislativa, oltre alla legge ordinaria, possono essere utilizzati i decreti-legge e i decreti legislativi, così come le leggi regionali, salve le delimitazioni di competenza di cui al Titolo V della Costituzione.

⁹ Diverse costituzioni europee, infatti, non conoscono una norma simile all'art. 53, pur applicando ordinariamente il principio di generalizzata partecipazione alle spese pubbliche.

Diritto Tributario

- b. Il *benefit principle* o principio del beneficio, che richiede che la spesa sia sopportata da coloro che fruiscono dei servizi pubblici.¹⁰

La normalità nella distribuzione dei carichi è data dall'irrelevanza del beneficio ritratto e dalla speculare centralità dell'idoneità alla contribuzione espressa dalla fattispecie impositiva; ciò, però, **non** toglie che il sistema tributario possa legittimamente completarsi per il tramite di tributi improntati al principio del beneficio.

N.B. Le prestazioni improntate al principio del beneficio non sono coperte dalle garanzie di cui all'art. 53: il principio di capacità contributiva, "avendo fatto richiamo alla capacità contributiva e alla progressività rispettivamente come indice di imponibilità e come criterio di imposizione, ha avuto riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente. Non concerne perciò quelle spese giudiziarie la cui entità è misurabile per ogni singolo atto, e che quindi possono gravare individualmente su chi vi ha dato occasione" (Corte cost. 30/1964);

- b) La capacità contributiva risulta determinante nella **limitazione** della potestà di imposizione. Il legislatore può colpire con un tributo **solo** i fatti espressione di capacità contributiva (presupposto e limite) e che la contribuzione non può superare la capacità economica espressa dal fatto colpito da imposta.

L'autosufficienza del presupposto di imposta

Autosufficienza del presupposto: "*per capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 deve intendersi l'idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata e determinabile quantitativamente in base a detto presupposto*" (Corte cost. 91/1972) con la precisazione e (Corte cost. 144/1972) che "*la misura dell'obbligazione appare conforme al precetto costituzionale, perché è rapportata percentualmente al presupposto stesso di cui rappresenta una funzione, e risulta così direttamente da esso deducibile*".

- ➔ Per il rispetto del principio di capacità contributiva si richiede che l'imposta colpisca solamente fatti espressivi di forza economica.
- ➔ L'obbligazione principale che discende dalla realizzazione della fattispecie tributaria è data dall'obbligo di corrispondere una certa somma in denaro: **le leggi di quantificazione sono tese ad attribuire un valore monetario al presupposto** e a determinare l'imposta sulla scorta della stessa grandezza qualitativa (il valore monetario).
- ➔ La misurabilità del presupposto e dell'imposta dovuta risponde a esigenze di **trasparenza e razionalità**: il controllo razionale della congruità, della ragionevolezza e della proporzionalità del tributo si ha solo quando presupposto e prelievo siano espressi secondo la medesima misura e rispondano agli stessi criteri di attribuzione di valore.¹¹
- ➔ È costituzionalmente illegittimo il tributo che colpisca un presupposto non esprimibile direttamente in un valore monetario e che quindi non consente, per il tramite della ipotetica cessione sul mercato del presupposto, di assolvere per **intero** all'obbligo d'imposta.
 - Es. Durante il periodo fascista, esisteva un'imposta sul celibato maschile, che colpiva i maschi tra i 25 e i 65 anni che non avevano contratto matrimonio. L'essere celibi non ha un valore monetario ed oggi una simile imposta si potrebbe considerare incostituzionale.
 - Una parte della giurisprudenza della Corte costituzionale ha una concezione meno rigida dell'autosufficienza del presupposto: **non** si richiede che il presupposto di imposta debba consentire di pagare l'imposta per intero, poiché la capacità contributiva esprimerebbe "*l'idoneità generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche*" (Corte cost. 111/1997). La singola legge di imposta non

¹⁰ Immaginiamo di dover decidere come finanziare la spesa pubblica dedicata all'istruzione. Secondo il principio della ability to pay la spesa andrà finanziata con i proventi delle imposte generali (imposte sui redditi, IVA, etc.), indipendentemente dal fatto che chi paga abbia o meno figlie che frequentano la scuola. Secondo il principio del beneficio, si farà invece pagare il servizio a coloro che ne fruiscono, quindi alle studentesse e alle loro famiglie.

¹¹ Se si deve istituire un tributo sul trasferimento di un bene, come la vendita di un appartamento, appare ragionevole che la base imponibile sia costituita dal corrispettivo pattuito, o dal valore di mercato del bene (determinato anche catastalmente). In questo modo, riusciamo a comprendere se e quanto il prelievo sia sostenibile da parte di chi dovrà pagare il tributo. E sappiamo che il limite di sostenibilità del tributo è dato al massimo dal valore del bene stesso.

colpirebbe un fatto auto-esaustivo, ma espressivo anche di altra capacità contributiva, se non della capacità contributiva generale.

I fatti espressivi di capacità contributiva

"La capacità contributiva, quale idoneità alla obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata, può essere ricavata, in linea di principio, da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo **valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità**, sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza" (Corte cost. 362/2000).

- ➔ La garanzia espressa dall'art. 53 va bilanciata con la necessaria discrezionalità politica lasciata al legislatore ordinario, che gode di un ampio margine di azione quanto alla scelta dei presupposti di imposta. La scelta legislativa che definisce la fattispecie di imposta dovrebbe derivare da importanti decisioni politiche intorno all'allocazione e alla distribuzione delle ricchezze. Il legislatore ordinario deve decidere la struttura del sistema, p.e. se e quanto gravare sui patrimoni e non sui redditi, quale peso attribuire all'imposizione sui consumi, se e come strutturare le imposte sui trasferimenti ereditari, o quelle immobiliari etc. Tali decisioni rientrano nell'autonomia politica del legislatore ordinario.
- ➔ La discrezionalità politica presenta però limiti, oltrepassati i quali, rivive la potestà di controllo della Corte. La scelta normativa è sindacabile perché potrebbe cadere su indici non espressivi di forza economica; inoltre, può darsi che la scelta del legislatore cada su di un fatto espressivo di forza economica, ma non assunto nella corretta considerazione dall'imposta (es. per la irrazionalità del metodo di calcolo della base imponibile o perché il tributo ha una *ratio* non congruente con il fatto indice assunto a presupposto). In questi frangenti la Corte **non** si sostituisce al legislatore nella formazione della politica fiscale, ma ne censura un esercizio del potere contrario alle garanzie fondamentali.

Fatti indice di capacità contributiva:

- reddito (indice naturale della capacità contributiva);
- incremento di valore dei beni;
- patrimonio;
- consumo;
- trasferimento di beni (anche per *mortis causa*).

Alcuni tributi o alcuni tipi di beni indice pongono questioni:

- a) i **tributi "ambientali"**, ossia i prelievi che offrono rilevanza, nel presupposto, a fatti lesivi dell'ambiente: essi hanno una chiara funzione di allocazione e un intento riparatorio o sanzionatorio. Ordinariamente però il presupposto di tali imposte non esprime una capacità valutabile "economicamente": non è possibile pagare l'imposta per il tramite del presupposto e quindi nella prospettiva tradizionale non avremmo autosufficienza del presupposto;
- b) i **tributi diretti a sostenere un modo di vita più salubre**, come le imposte sugli zuccheri o sulle bevande gassate: anche questi tributi sembrano assumere come fatto imponibile un bene di non immediata spendibilità economica.

Da una parte, questi tipi di tributi possono condurre a una revisione di buona parte dei principi elencati sinora (quanto all'autosufficienza del presupposto, alla spendibilità economica etc.); dall'altra, quando il legislatore adoperasse le accise, come nel caso della imposte sulla plastica, molti dei dubbi sarebbero forse fugati anche in prospettiva tradizionale: avremmo la possibilità di comparare la ragionevolezza del tributo parametrando il costo del tributo al costo di produzione del bene (prima dell'imposta) e al margine di profitto del produttore (sempre prima dell'introduzione del tributo).

Altri limiti al potere legislativo desumibili dall'art. 53 Cost.

1. L'**effettività** della capacità contributiva → il tributo dovrebbe assumere come presupposto una ricchezza reale, spendibile, effettiva (e non immaginaria); tuttavia, la categoria reddituale dei redditi fondiari, per esempio, è incentrata su un reddito medio ordinario.
 - a. La Corte costituzionale ha legittimato la determinazione **catastale** per la maggior efficienza che una determinazione catastale comporta: "l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua

Diritto Tributario

utilizzo del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (artt. 3 e 4 della Cost.). La legge che disciplina le imposte immobiliari non indulge né può indulgere all'inerzia, all'incapacità di gestione, alla liberalità del contribuente, che ad esempio non tragga adeguato compenso dall'impiego del suo immobile" (Corte cost. 16/1965).¹² L'esclusione da imposta dei redditi superiori alla media e per converso il prelievo su redditi virtuali per i cespiti scarsamente utilizzati sono quindi da legittimarsi in relazione ai benefici comuni che comporta la produttività (**esternalità positive**).

- a. In relazione ai trattamenti forfettari, l'opzionalità di un regime, liberamente scelto dal contribuente, è sufficiente a garantire la costituzionalità dello stesso (Corte cost. 172/1986).
2. La **riferibilità** soggettiva dell'obbligo tributario → nelle fattispecie più lineari, il soggetto che realizza il presupposto è l'unico obbligato al pagamento dell'imposta e agli altri adempimenti formali. Tuttavia, il sistema tributario tende a coinvolgere nell'adempimento del tributo anche soggetti terzi, il che è legittimo a patto che si possa individuare una connessione dell'obbligato rispetto al presupposto, fondata su un "rapporto giuridico-economico" che leghi il terzo alla fattispecie imponibile (Corte cost. 120/1972).¹³ Per garantire l'effettività di tale tutela è necessario che i meccanismi di co-obbligazione/sostituzione garantiscano la normalità del regresso (o della rivalsa), intesa come concreto e reale potere di traslare l'onere sul contribuente effettivo.
 - a. È dubbia la legittimità dei patti di **accollo** dell'imposta. Il trasferimento del tributo (orizzontale o verticale) è comunque "irrelevante, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva" (Corte cost. 156/2001).¹⁴
 - b. Nell'opposizione tra imposizione del singolo o della famiglia, la Corte (179/1976) ha ragionevolmente soppresso il meccanismo del cumulo in capo al solo marito, senza che però il legislatore abbia mai strutturato il settore con una disciplina puntuale.¹⁵
3. Un **minimo vitale** necessariamente escluso da imposta (*primum vivere*) → "il legislatore, se può discrezionalmente stabilire, in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali, quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva, non può non esentare dall'imposizione quei soggetti che percepiscano redditi tanto modesti da essere appena sufficienti a soddisfare i bisogni elementari della vita: se così non disponesse, la legge finirebbe con l'imporre un obbligo di imposta anche laddove una capacità contributiva è inesistente" (Corte cost. 97/1968).¹⁶
 - a. Più controversa l'esistenza di un limite massimo all'imposizione fiscale, fissato ad un livello compreso tra il minimo vitale (limite inferiore) e l'ablazione superiore alla forza economica espressa del presupposto.¹⁷ Tale concezione stenta ad affermarsi in Italia e la Corte usa affermare che l'entità e la proporzionalità del tributo esulano dal sindacato a essa demandato.
4. L'**efficacia retroattiva** della norma tributaria impositiva (c.d. **principio di attualità**) → pur non essendo ravvisabile un contrasto radicale tra art. 53 Cost. e leggi tributarie retroattive (Corte cost. 9/1959), si suole richiedere che la capacità contributiva presenti un carattere di attualità, ossia che il momento nel quale si richiede il pagamento del tributo sia ragionevolmente vicino al momento in cui l'obbligazione sorge per il

¹² Quanto ai metodi di determinazione delle risultanze catastali, è stato legittimato il ricorso non solo alle medie di redditività desunte dal mercato delle locazioni, ma anche dai valori di mercato, sulla base dell'assunto secondo cui il **valore di mercato riflette tendenzialmente la redditività del bene** (Corte cost. 263/1994; 211/1998). Anche nella giurisprudenza della Corte è però chiaro il presupposto per l'efficace funzionamento di un catasto: che i risultati medi siano **costantemente aggiornati** e possano evolvere in dipendenza dell'evoluzione delle redditività dei cespiti considerati (Corte cost. 362/2000).

¹³ In negativo: l'obbligato non deve essere "estraneo" alla fattispecie: Corte cost. 128/2000.

¹⁴ L'art. 8 c. 2 dello Statuto /dei diritti del contribuente legittima l'accollo interno (quindi senza liberazione del contribuente originario): stante, però, la natura di norma semplicemente primaria della L. n. 212/2000, la rilevanza costituzionale della disposizione è assai ridotta.

¹⁵ Questioni dibattute: (ir)rilevanza della maggiore capacità di spesa del nucleo familiare derivante da economie di scala; necessità di rispettare l'art. 31 Cost. in maniera proporzionale rispetto ai diritti dei conviventi; necessità di non creare un disincentivo al lavoro di entrambi i coniugi; adeguamento alla disciplina civilistica sottostante.

¹⁶ È tuttavia dubbio che l'individuazione di tali limiti spetti al legislatore, senza che la Corte possa offrire alcun indirizzo, anche sulla base di parametri mobili (relativi, p.e., sulla / scorta dell'esperienza tedesca, ai livelli fissati nelle prestazioni assistenziali).

¹⁷ Ovviamente estranea al fenomeno fiscale, in quanto costituirebbe una "violazione dei principi della capacità contributiva, che condiziona la misura massima del tributo nel senso che questo non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico": Corte cost. 200/1972.

verificarsi del presupposto espressione di forza economica, il che garantisce che il contribuente possa far fronte al tributo con la ricchezza espressa dal presupposto.¹⁸

La progressività

Il **secondo comma dell'art. 53 Cost.** dispone: "*Il sistema tributario è improntato a criteri di progressività*".¹⁹

- Es. Aliquote nell'imposizione sui redditi (art. 11 t.u.i.r.):
 - a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
 - b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento;
 - c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
 - d) oltre 50.000 euro, 43 per cento.
- ➔ La progressività dell'imposizione rafforza la funzione redistributiva del tributo, attuando la discriminazione verticale delle ricchezze.
- ➔ Il fondamento teorico della progressività è la tesi della decrescenza dell'utilità marginale delle ricchezze (in particolare del reddito): al crescere del reddito diminuisce l'utilità del reddito stesso per il contribuente; in una prospettiva di eguaglianza del sacrificio è quindi necessario che, al crescere del reddito, cresca più che proporzionalmente il prelievo. Ciò presuppone due principi mai dimostrati e vagamente retorici: la comparabilità delle utilità soggettive e l'assenza di esternalità positive delle ricchezze elevate.
- ➔ Non esistono limiti alla progressività dell'imposizione se non in quanto derivanti dai vincoli generali. Oggi, il principio di progressività è marginalizzato nella giurisprudenza della Corte e nel dibattito scientifico per la formulazione della norma costituzionale, concretamente inattuabile. La dizione che ricollega la progressività al «sistema» rende non tutelabile la norma dinanzi alla Corte, poiché è "**all'ordinamento tributario nel suo complesso, non al singolo tributo**, che si riferisce la progressività indicata dal precetto costituzionale" (Corte cost. 12/1960).
 - Un'imposta sul reddito ad aliquota proporzionale (c.d. *flat tax*) **non** si potrebbe qualificare immediatamente come incostituzionale per due motivi:
 - a) potrebbe essere compensata da altre forme impositive con caratteri progressivi;
 - b) la struttura interna del tributo potrebbe comunque garantire un risultato progressivo tramite la concessione di aree esenti da imposta e di deduzioni.

L'uguaglianza dinanzi al tributo

Nella giurisprudenza della Corte costituzionale è certamente più utilizzato il principio di cui all'art. **3 Cost.** di quanto avvenga per l'art. 53. All'art. 3 della Costituzione si usa, infatti, ricondurre i principi di coerenza interna e ragionevolezza, che spesso sono messi a dura prova da norme tributarie episodiche e incoerenti.²⁰ Una delle applicazioni più frequenti del principio di eguaglianza in ambito tributario concerne le **agevolazioni fiscali**, ossia i regimi di vantaggio:

- Il tema non è lineare perché presuppone che si possa individuare un regime tipico del tributo, da cui desumere le aree sottrattive e negative che caratterizzano l'agevolazione, il che non sempre è facile, soprattutto nei tributi a struttura complessa, ove il legislatore preveda estesamente carichi diversi a seconda delle caratteristiche economiche del soggetto passivo (con una discriminazione orizzontale): in tali frangenti è complesso individuare la *ratio* complessiva del prelievo e quindi della singola discriminazione; ciò finisce per essere invece espressione della nota imperscrutabile discrezionalità legislativa (cfr. Corte cost. 21/2005).²¹
- Individuato il regime ordinario, l'agevolazione dovrebbe poter trovare sostegno e giustificazione in "valori componibili con il principio di capacità contributiva" (Corte cost. 428/2006): il soggetto che gode del

¹⁸ Corte cost. 44/1966 richiede la "razionale presunzione che gli effetti economici dell'alienazione, e del valore realizzato con essa, permangono nella sfera patrimoniale del soggetto".

¹⁹ Per imposizione progressiva si intende un'imposizione che cresce in maniera **più** che proporzionale al crescere della base imponibile.

²⁰ Proprio incentrata sulla violazione dell'art. 3 è una delle decisioni di incostituzionalità più celebri della storia tributaria italiana, ossia la sentenza Corte cost. 42/1980 in materia di Ilor (più di recente, sulla stessa traccia, di utilizzo dell'art. 3 per giudicare della coerenza interna del tributo: Corte cost. 10/2015).

²¹ "La previsione di aliquote differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi rientra, infatti, pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva".

Diritto Tributario

regime di favore fruisce dell'agevolazione perché l'ordinamento ritiene prevalenti le ragioni del sostegno e dell'incentivo verso una determinata attività rispetto alle ragioni del prelievo omogeneo (Corte cost. 159/1985, ribadita in 119/1999).²²

Altre disposizioni costituzionali di interesse

- l'art. **14 Cost.** → garantendo l'inviolabilità del domicilio, al terzo comma contempla espressamente **accertamenti e ispezioni a fini fiscali**, precisando che questi sono regolati da leggi "speciali". Ci si interroga se sia necessario l'atto motivato dell'autorità giudiziaria, o se invece sia sufficiente la riserva della legge speciale (come sembrerebbe suggerire la dizione specificatrice); la Corte costituzionale sembra propendere per l'interpretazione più garantista, ossia per la necessità della doppia garanzia anche per gli accessi a fini fiscali;
- l'art. **20 Cost.** → *“Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione o istituzione **non** possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”*.
- l'art. **75 Cost.** → **vieta il referendum abrogativo sulle leggi tributarie e di bilancio**. Ciò sacrifica una parte dell'espressione democratica per garantire la certezza ordinamentale e finanziaria. Il divieto non riguarda solo le disposizioni che istituiscono tributi, ma anche le leggi di attuazione strettamente connesse (es. disposizioni in materia di sostituzione).
- l'art. **81 Cost.** → regola l'equilibrio di bilancio. È una disposizione neutrale di equilibrio finanziario, ma talvolta è adoperata dalla Corte costituzionale come strumento di giustificazione delle leggi tributarie.

Lo Statuto dei diritti del contribuente

La **L. n. 212/2000**, *Statuto dei diritti del contribuente*, è un importante corpo normativo che contiene disposizioni eterogenee.

- I. Nella **prima parte** (artt. 1-4), dopo una clausola di auto-qualificazione e una di auto-rafforzamento,²³ lo Statuto detta una serie di regole di meta-normativa concernenti l'uso del decreto di legge, la retroattività delle leggi tributarie etc. Tali disposizioni hanno un semplice **valore programmatico** e non hanno alcuna precettività concreta e possono essere derogate da qualsiasi legge successiva, senza necessità di rispettare alcuna procedura particolare (quindi anche implicitamente → la clausola di auto-rafforzamento è inutile).
 - o Es. L'art. 3 dello Statuto dispone che "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo". Ad avviso della Corte costituzionale, però, l'unico vincolo è il rispetto del principio di attualità per le leggi sostanziali. Quindi, una legge successiva allo Statuto che dispone per il passato, si deve ritenere una deroga (legittima): si applica l'ordinario criterio di prevalenza cronologica.
- II. Nella **seconda parte**, dall'art. 5 in poi, lo Statuto contiene **disposizioni procedimentali**, dedicate alla fase di attuazione del tributo e concernenti la motivazione degli atti, la buona fede, i diritti del contribuente in sede di verifica etc. Anche questa seconda parte resta una semplice legge ordinaria, derogabile dal legislatore ordinario. In mancanza, però, di una deroga espressa, si può riconoscere a queste disposizioni una portata espansiva e quindi la possibilità di applicarle a qualsiasi settore della materia, per la loro **portata generale**.

Le fonti primarie

La disciplina delle prestazioni patrimoniali deve rispettare una base legislativa: pertanto, le fonti primarie hanno un ruolo centrale nel disegno dell'ordinamento tributario.

- La forma statisticamente preferita dal legislatore tributario è il **decreto legislativo** (ex art. 76 Cost.), che consente alle Camere di non soffermarsi sugli aspetti di dettaglio, ma di concentrarsi sulle questioni nodali di politica fiscale (i principi e criteri direttivi), lasciando al Governo l'attuazione sulla base della delega.

²² Secondo parte autorevole della dottrina, il valore che giustifica l'agevolazione dovrebbe trovare un riscontro costituzionale espresso, ma questa richiesta può facilmente essere soddisfatta, considerata l'ampiezza dei valori tutelati dalla Carta costituzionale.

²³ "Le disposizioni della presente legge ... costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

Diritto Tributario

Il rischio di un tale modo di legiferare è che il Parlamento detti direttive non sufficientemente chiare, lasciando al Governo un margine di azione troppo ampio rispetto a quella che è la logica dell'art. 76.

- Una certa diffusione in materia fiscale hanno anche i **decreti legge**.²⁴ In ambito tributario, se escludiamo il caso di un evento straordinario che generi la necessità di nuove entrate non garantite dalla fiscalità ordinaria (conflitto bellico, pandemia), **non** si vede come possano ricorrere urgenti necessità di mutare il meccanismo di riparto, che giustificano la compressione del dibattito parlamentare su una questione centrale della politica economica quale è quella tributaria. L'uso pervasivo dei decreti legge, anche in ambito fiscale, è sintomo di uno spostamento del potere normativo dal Parlamento al Governo, il che tende a svuotare il significato dell'art. 23 Cost.

Le fonti regolamentari

I regolamenti statali contemplati dalla **L. n. 400/1988** possono essere utilizzati in materia tributaria rispettando i limiti imposti dalla riserva di legge. Possono essere impiegati i **regolamenti esecutivi e quelli delegati**; sussistono invece dubbi sulla possibilità di utilizzo di regolamenti attuativi e integrativi.

Le fonti del diritto europeo

Si può richiamare quanto acquisito nel **diritto comune**:

- primato di carattere assoluto²⁵ del diritto europeo sul diritto nazionale, con obbligo del giudice nazionale di disapplicare la disposizione contrastante.
- rispetto dei contro-limiti di salvaguardia dei principi supremi e dei diritti fondamentali dell'ordinamento costituzionale.

Le norme di diritto internazionale e la *soft law*

In prospettiva internazionale, si applicano le **regole generali**:

- principio di separazione degli ordinamenti e necessità di ratifica dei trattati internazionali *ex art. 80 Cost.*;
- natura sub-costituzionale (costituzionalmente interposta) delle disposizioni internazionali ratificate, efficacia rafforzata della norma di origine pattizia e sua specialità;
- rispetto dei contro-limiti di salvaguardia dei principi supremi e dei diritti fondamentali dell'ordinamento costituzionale.

Tra le convenzioni internazionali di grande rilievo, anche per la materia tributaria, si segnala la **CEDU**, che detta importanti disposizioni in materia di giusto processo e *ne bis in idem*.

Per quanto riguarda la *soft law* (atti e tecniche di regolazione fondati su disposizioni non vincolanti), una specificità del diritto tributario unionale e internazionale è la grande diffusione degli importantissimi modelli OCSE contro le doppie imposizioni e dei progetti BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) e GloBE (*Global Anti-Base Erosion*).

Le norme tributarie

L'interpretazione delle norme tributarie

L'interpretazione delle norme tributarie dovrebbe essere la più agevole possibile per rendere più facile l'adempimento, il che costituirebbe un vantaggio per l'ente impositore. Purtroppo, così non è, in quanto le disposizioni in materia tributaria hanno alcune caratteristiche ricorrenti e diffuse in molti paesi ad alta fiscalità, che rendono complessa l'interpretazione:

- le leggi tributarie sono frutto della sovrapposizione di interventi legislativi di diversi periodi. Poiché la normativa tributaria costituisce un oggetto importante di esercizio della politica economica, ogni maggioranza parlamentare intende mutare (almeno in parte) l'assetto del sistema, per renderlo più aderente ai propri valori. Ciò si traduce in una **stratificazione** asimmetrica di interventi normativi sul

²⁴ I decreti-legge dovrebbero "dare risposte normative rapide a situazioni bisognose di essere regolate in modo adatto a fronteggiare le sopravvenute e urgenti necessità" (Corte cost. 220/2013).

²⁵ Riguarda tanto gli atti di diritto primario che quelli di diritto derivato.

Diritto Tributario

medesimo testo (p.e. il Testo unico delle imposte sui redditi), con perdita di coerenza nei nessi tra le disposizioni;

- le esigenze della finanza pubblica sono particolarmente volubili e **volatili**: ciò porta a una pluralità di interventi normativi orientati a *rationes* diverse, anche confliggenti tra loro;
- le leggi tributarie regolano in gran parte fattispecie che non hanno né una definita esistenza reale, né una condivisa definizione teorica (p.e. il reddito, il consumo). Non potendo sbilanciarsi in operazioni di alta definizione, il legislatore tende a preferire, per quanto possibile, il metodo **casistico**. Ciò porta all'inflazione delle questioni interpretative, di delimitazione;
- il diritto tributario è un diritto di **secondo livello**, ossia che presuppone una realtà già giuridificata da altri settori ordinamentali (p.e. dal diritto civile e commerciale), su cui si poggia con una pluralità di richiami e rinvii. Questo comporta la difficoltà nell'importare contenuti ed interpretazioni da altre discipline per adeguarle e specificarle rispetto alla materia fiscale.

Vi sono poi altre difficoltà che sono invece peculiari dell'attuale ordinamento italiano:

- la mancanza di una **legge generale** che detti i principi fondamentali da applicare ai diversi momenti attuativi e alle fasi comuni di determinazione degli imponibili. Lo Statuto dei contribuenti è troppo breve e troppo frammentario per potere svolgere questa funzione;
- l'inflazione del **contenzioso** e delle decisioni di merito e di legittimità ha portato a svalutare la capacità orientativa delle sentenze (anche di Cassazione): si può trovare una sentenza, anche di Cassazione, che sostenga qualsiasi tesi, il che riduce le possibilità di trovare una soluzione giurisprudenziale stabile per i casi problematici di maggiore rilevanza applicativa.

Nell'interpretazione delle norme tributarie, si pongono frequentemente due questioni:

- quale significato vada attribuito ai termini assunti da altre discipline. È frequente che le disposizioni tributarie richiamino termini che hanno un'elaborazione precisa all'interno di altri settori (p.e. "impresa", "attività agricola" etc.). Talvolta il legislatore indica chiaramente che il rimando al concetto include l'interpretazione del settore di riferimento. Nei casi più dubbi, invece, il legislatore fiscale evoca solo il concetto e vi è un dibattito in dottrina tra chi propende per l'assunzione del significato nell'ordinamento originario e chi invece preferisce l'attribuzione di un significato autonomo, ricavato anche dalla struttura complessiva del tributo in cui il concetto richiamato va ad inserirsi.
- se vi sia spazio per l'interpretazione analogica.²⁶ In ambito tributario **si ammette l'analogia per le leggi di carattere procedimentale**, mentre **si discute** della possibilità dell'applicazione analogica nelle leggi **sostanziali**. Secondo una parte della dottrina, le disposizioni sostanziali sono tendenzialmente esaustive, per cui nessuna analogia è possibile; secondo altra parte della dottrina, i casi in cui la disposizione sostanziale compia un'elencazione esemplificativa, l'analogia sarebbe consentita. L'analogia è certamente esclusa per le disposizioni di agevolazione, in quanto eccezionali.

Gli indirizzi interpretativi degli enti impositori

L'Amministrazione (soprattutto l'Agenzia delle entrate) esprime la propria interpretazione della normativa in atti di diverso tipo (circolari, risoluzioni, istruzioni, comunicati stampa) normalmente a disposizione dei contribuenti, in quanti vengono resi pubblici tramite il web.

- Tali atti sono di grande interesse nella pratica, perché esprimono la posizione del soggetto deputato al controllo e quindi consentono di delimitare a monte le aree di criticità interpretativa e i rischi conseguenti.
- Dal punto di vista dell'effetto giuridico, queste forme di interpretazione dell'Amministrazione non costituiscono fonte del diritto, **non vincolano alcun soggetto**.²⁷

²⁶ L'interpretazione analogica estende il portata di una disposizione, che viene applicata ad una disposizione che si ritiene carente di disposizione regolatrice.

²⁷ Come anche ribadito in giurisprudenza, l'interpretazione dell'Amministrazione, infatti: non vincola il giudice (soggetto solo alla legge); non vincola il contribuente, che può discostarsene e sostenere che la propria interpretazione è migliore di quella dell'Amministrazione, con pari dignità; non vincola neppure l'Amministrazione, perché anche il funzionario può discostarsene: l'atto emanato in difformità della circolare può ben essere considerato valido.

- E peraltro fatta salva la tutela dell'affidamento del contribuente che si sia affidato a tali atti per orientare la propria condotta.

L'elusione o abuso del diritto tributario

Il contribuente ha diritto di scegliere il tipo di contratto che comporta il minor carico/costo fiscale *tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge*: il **legittimo risparmio fiscale** è una specificazione della libertà di scelta delle forme negoziali (o dell'autonomia privata).

Il legittimo risparmio di imposta può riguardare anche la scelta sulla localizzazione dell'attività di impresa (è, per esempio, legittimo collocarsi volontariamente in aree fiscalmente avvantaggiate, per la presenza di agevolazioni).

Abbiamo **abuso del diritto (o elusione)** quando, invece, il contribuente adotta una certa forma contrattuale, al di fuori di quella che è la sua funzione ordinaria, esclusivamente per raggiungere un vantaggio fiscale (strumentalizzazione formale delle pattuizioni contrattuali).

Sono quindi distinte:

- l'evasione → ha a che fare con una simulazione (la realtà diverge dalla forma visibile);
- l'elusione (abuso) → avviene "alla luce del sole", perché i contribuenti desiderano proprio l'esplicitazione del contratto posto in essere, che è utile a conseguire il vantaggio fiscale. Nel nostro ordinamento, l'abuso trova oggi una formalizzazione legislativa all'art. **10-bis dello Statuto dei contribuenti (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale)**:
 1. *Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.*
 2. *Ai fini del comma 1 si considerano:*
 - a) *operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;*
 - L'operazione abusiva **non** produce effetti di rilievo diversi da quelli fiscali. Al contrario, perché l'operazione non sia considerata abusiva (e quindi sia "genuina", nel lessico unionale), è necessario che il contratto produca effetti apprezzabili sull'organizzazione imprenditoriale, o sulla gestione dell'attività: così il vantaggio fiscale torna ad essere lecito.
 - b) *vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.*
 - Raggiungimento di un minor costo fiscale attraverso un'articolazione contrattuale che contrasta con la *ratio* della disposizione tributaria che viene elusa. Questo elemento è strettamente correlato al primo, perché il contrasto con la *ratio* della disposizione si ottiene proprio con l'utilizzo "anomalo" del contratto.
 3. *Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.*
 - Il vantaggio extrafiscale può anche solo essere potenziale: si deve trattare di un giudizio ipotetico (sebbene non meramente astratto).

In presenza di un abuso del diritto, l'Amministrazione ne disconosce i vantaggi fiscali: **l'operazione abusiva non è opponibile all'Amministrazione che ridetermina il valore fiscale dell'operazione, applicando le disposizioni che sono state eluse**. La contestazione di un abuso del diritto **non** dà luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. *Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.* L'onere della prova della sussistenza dell'abuso spetta all'Amministrazione (deve dimostrare la condotta abusiva, le norme eluse, i vantaggi fiscali); al contribuente spetta la prova della sussistenza delle ragioni

Diritto Tributario

extrafiscali che giustificano l'operazione. Il contribuente può proporre *interpello*, per conoscere se le operazioni che intende porre in essere costituiscano fattispecie di abuso del diritto (c.d. *interpello anti-abuso*). L'accertamento di un'operazione abusiva ha carattere residuale: l'abuso può essere contestato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. Il procedimento di **accertamento** in caso di contestazione di abuso contempla:

- una preventiva richiesta di chiarimenti nella quale l'Amministrazione indica le ragioni per le quali si ritiene sussistente l'abuso del diritto, con risposta da fornire entro 60 giorni. La richiesta va formulata entro il termine di decadenza dell'accertamento, con possibilità di proroga del termine per l'accertamento nei limiti indicati dall'art. 10-bis c. 7 Statuto;²⁸
- una motivazione rafforzata (a pena di nullità), in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, ai chiarimenti forniti dal contribuente.

L'efficacia delle norme tributarie nel tempo

Le disposizioni tributarie non godono di una particolare tutela costituzionale quanto al tempo di applicazione: né l'art. 23, né l'art. 53 contengono un divieto di retroattività della legge tributaria, contenuto invece nello Statuto dei contribuenti (art. 3), anche se non ha effetto limitativo della potestà legislativa.

- La Corte costituzionale ha sancito, per le sole leggi sostanziali (non procedurali), la necessità di rispettare il **principio di attualità**: il tributo può essere retroattivo a patto che si rispetti il principio di attualità.
- Quando la disposizione tributaria non disponga diversamente, si applicano le regole generali sull'entrata in vigore nel 15° giorno successivo a quello di pubblicazione in GU.
- Possono sorgere dubbi in riferimento alle nuove disposizioni procedurali, che regolano poteri ancora da esercitare, seppure riferiti a fatti avvenuti in precedenza. La giurisprudenza prevalente ne legittima l'applicazione anche all'accertamento di anni precedenti rispetto a quello di entrata in vigore della legge di modifica.
 - Es. Nel 2020 viene emanata una nuova disposizione che cambia le regole inerenti le presunzioni di un certo metodo di accertamento. La nuova disposizione nulla dice quanto al periodo di applicazione. Si possono applicare le nuove regole sulle presunzioni anche agli accertamenti relativi all'anno di imposta 2017 (dichiarazione presentata nel 2018), accertamenti che saranno emanati nel 2021, quindi dopo l'entrata in vigore della legge? Da una parte, il contribuente dovrebbe poter conoscere *ex ante* anche i poteri di accertamento cui sarà assoggettato. Un cambiamento delle regole, per altro verso, tocca un *pati* cui sarà assoggettato comunque in un momento posteriore a quello di entrata in vigore della legge.

L'efficacia delle norme tributarie nello spazio

Principi generali:

- la legge nazionale disciplina principalmente fatti avvenuti sul territorio dello Stato;
- la legge nazionale può disciplinare anche fatti avvenuti al di fuori del territorio dello Stato, a patto che vi sia un valido criterio di collegamento oggettivo o soggettivo (p.e. i redditi prodotti all'estero dai non residenti);
- le leggi regionali e le fonti dei livelli di governo sub-primari regolano fatti nell'ambito dell'area di competenza del livello di governo considerato.

²⁸ 7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

L'obbligazione tributaria: natura, struttura e soggetti

Il rapporto tributario: potere, procedimento, obbligazione

Il metodo giuridico consente di adoperare figure concettuali di grande duttilità, sviluppate in secoli di esperienza interpretativa. Tre sono molto utilizzate nel dare spiegazione dei meccanismi di applicazione del tributo: il potere, il procedimento, l'obbligazione.

Potere

È adoperato per concettualizzare le diverse attività che l'Amministrazione è legittimata a compiere. La prospettiva che si adotta nel delineare questo concetto è pubblicistica, riferita all'azione amministrativa.

L'uso della categoria del "potere" serve a rimarcare la necessaria diversità di ruolo (e di tutele azionabili) che intercorre tra il soggetto pubblico, dotato di autoritatività, e il contribuente, che è obbligato a subire l'esercizio delle attività espressioni di autorità (soggezione al potere). Il potere può essere usato come:

- una **categoria di sintesi** → individua una serie di attività e una serie di regole comuni a queste attività.
 - Es. Nel valutare il potere di istruzione dell'Amministrazione, si possono includere le diverse attività di indagine che l'Amministrazione è legittimata a compiere e i correlati limiti.
- come **strumento concettuale** → formalizza una singola azione che l'Amministrazione può svolgere, individuandone i soggetti attivi, il procedimento, le condizioni di esercizio, le modalità di revisione etc.
 - Es. Quando viene studiato il potere di richiesta di chiarimenti, si vuole puntualizzare quale sia il corretto modo di esercizio di questa attività, in relazione alla funzione del potere stesso.

Il modo in cui questo potere può essere valutato (e quindi sottoposto al vaglio giudiziale) diverge in maniera significativa dal diritto amministrativo generale, dal quale si possono estrarre alcune limitate regole che vengono variamente specificate nella nostra materia.

Poteri concessi ai privati (al contribuente) diretti a soddisfare i loro interessi:

- potere di azionare il diritto al **rimborso**;
- potere di scegliere un **regime opzionale**;
- potere di **attivare un procedimento** eventuale (p.e. l'accertamento con adesione).

In questa prospettiva, il potere è usato in un'accezione più simile a quella assunta nel diritto privato e, infatti, più correttamente, dovremmo configurare un "diritto" del contribuente (di azione, di opzione etc.).

Procedimento

È adoperato per concettualizzare **il legame che connette alcuni insiemi di attività che sono compiute nella fase di applicazione dei tributi**. Si assume pertanto un modello ampio di "procedimento", come pluralità di atti connessi da un fine comune: si analizzano i singoli atti compiuti dall'Amministrazione e dal contribuente, li si connette logicamente, si individuano le priorità logiche e cronologiche (per cui un atto deve essere compiuto prima di un altro), si disegna un'area di esplicazione delle attività (inizio, svolgimento, termine), si chiarisce lo sviluppo degli effetti di ogni atto endoprocedimentale, si precisa l'effetto complessivo del procedimento e la sua connessione con altri procedimenti. Il procedimento, in questo senso, contiene sia atti provenienti dall'Amministrazione che dal privato. Possiamo raffigurare procedimenti:

- generalissimi (procedimento di accertamento nel suo complesso);
- particolari (procedimento di richiesta di chiarimenti).

La figura generale di procedimento è molto utile, perché consente di valutare la *ratio* complessiva dell'azione, ma possiamo raffigurare un riferimento più specifico: un termine di raffronto molto puntuale è il procedimento amministrativo disciplinato dalla **L. n. 241/1990**, applicabile al procedimento tributario, in quanto questo è espressione di un'attività amministrativa e quindi rientra pienamente nell'ambito della legge. Per altro verso, molte delle parti più interessanti di questa legge non hanno effetti sul procedimento tributario:

- Per un'espressa disposizione normativa → l'art. 13 c. 2 L. n. 241/1990 (Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione) sancisce che le disposizioni sulla partecipazione al procedimento **non** si applicano ai procedimenti tributari; l'art. 24 della stessa legge (Esclusione dal diritto di accesso) esclude il diritto di accesso per i procedimenti tributari. Queste due disposizioni sono state motivate dalle ragioni di segretezza necessaria dei procedimenti di controllo: poiché il contribuente che conoscesse da subito

Diritto Tributario

l'esistenza di un procedimento di controllo potrebbe occultare informazioni rilevanti, vanificando il controllo, si ritiene opportuno garantire un'area di azione unilaterale e segreta all'Amministrazione (tipo p.m. nella fase di indagini preliminari). Queste esclusioni vanno limitate in ragione del motivo che le fonda: il diritto di accesso tornerà ad essere esperibile quando l'atto impositivo sarà stato notificato; tale diritto può essere funzionale a una migliore comprensione delle ragioni della decisione amministrativa e ad un'eventuale difesa giudiziale.

- In altri casi, per decisioni giurisprudenziali.²⁹

Obbligazione

Il concetto di obbligazione può essere usato per dare una spiegazione dell'applicazione dei tributi e ha una puntuale disciplina propria, quanto a:

- modalità genetica;
- individuazione dei soggetti obbligati;
- determinazione dell'oggetto della prestazione;
- modalità di estinzione.

In carenza di disposizioni specifiche, vengono applicate, in quanto compatibili, le disposizioni che regolano l'obbligazione privatistica.

Intorno alla teorizzazione dell'obbligazione tributaria si sono sviluppate teorie c.d. "dichiarative" c. teorie c.d. "costitutive", che si differenziavano in relazione all'individuazione del momento in cui sarebbe sorta l'obbligazione tributaria e all'efficacia degli atti di imposizione. Ne derivavano differenti configurazioni quanto agli schemi di ricostruzione del rapporto (norma-fatto c. norma-potere-fatto) e quanto alla posizione giuridica soggettiva configurabile (diritto soggettivo c. interesse legittimo). Questo dibattito ha perso di interesse negli ultimi decenni, anche perché viziato da un certo riduzionismo.

Distinzioni riguardanti il profilo oggettivo del tributo

Fattispecie assimilate e sovrapposte

- **Fattispecie tipica** → Il legislatore, nel disegnare una fattispecie, individua un'area fattuale in astratto coerente con il portato della disposizione.
- **Fattispecie assimilata** → il legislatore assoggetta allo stesso trattamento della fattispecie tipica una fattispecie ulteriore, atipica: vengono inclusi nell'area della fattispecie fatti diversi, che non potrebbero rientrare nella definizione della fattispecie tipica.
 - Es. Il t.u.i.r. definisce i redditi di lavoro dipendente come quelli che derivano da prestazioni di lavoro "alle dipendenze e sotto la direzione di altri". Dopodiché, assimila al lavoro dipendente i proventi delle pensioni, che non hanno i caratteri di dipendenza ed eterodirezione: il pensionato non deve soggiacere ad alcun potere direzionale per conseguire la propria pensione. Quindi, il legislatore ha trattato allo stesso modo una fattispecie (pensioni) che non aveva i caratteri della fattispecie principale (il lavoro dipendente).
 - Motivi dell'assimilazione: necessità di trovare una collocazione per una fattispecie in un sistema chiuso e tassativo (come quello delle imposte sui redditi) o intento anti-elusivo.
- **Fattispecie sovrapposta** → la stessa fattispecie viene adoperata senza variazioni da più tributi, tenendo ferma anche la determinazione della base imponibile. Solitamente, questo fenomeno risponde a una successione temporale e di importanza di due tributi: abbiamo di norma un tributo più rilevante istituito in precedenza, che viene adoperato come fonte di sovrapposizione da un tributo successivo.
 - Es. Il D.Lgs. n. 360/1998 istituisce l'addizionale comunale all'IRPEF, che si determina applicando l'aliquota scelta dal Comune di residenza al reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta. Addizionale comunale e IRPEF si trovano allora in rapporto di sovrapposizione di fattispecie.

²⁹ Tra tutte si segnala quell'orientamento (probabilmente ingiustificato) della Corte di cassazione alla luce del quale non si applicano le regole dedicate all'invalidità dell'atto amministrativo (in particolare l'art. 21-septies: "È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge"), in quanto esisterebbe una legislazione speciale tributaria di deroga alla legge generale.

Diritto Tributario

- In astratto si dovrebbero distinguere due tipi di fattispecie sovrapposte:³⁰
 - La sovrimposta → quella determinata distintamente, come tributo autonomo sulla stessa fattispecie e stessa base imponibile del tributo principale;
 - L'addizionale → percentuale di aumento dell'imposta dovuta a titolo di tributo principale.

Fattispecie sottrattive: agevolazioni ed esclusioni

La **fattispecie sottrattiva** esclude dall'area del presupposto tipico della fattispecie uno o più fatti che vi rientrerebbero. La sottrazione risponde normalmente a finalità di **agevolazione**: sottraendo un certo fatto all'area di imponibilità, se ne diminuisce il costo fiscale, rendendo il fatto sottratto fiscalmente meno oneroso rispetto ai fatti che, invece, sono assoggettati a tributo. La disposizione di agevolazione risponde a una diversa *ratio* rispetto a quella del tributo, ossia il favore rispetto alla fattispecie agevolata. Si usa distinguere tra

- "esenzioni" → ipotesi nelle quali la fattispecie viene completamente sottratta dall'area di imponibilità;
- "agevolazioni" → trattamenti più lievi nella determinazione dell'imponibile o dell'imposta.
- **Esclusione** → la disposizione **non** sottrae un fatto dall'area impositiva tipica, ma specifica semplicemente la fattispecie tipica, chiarendo ulteriormente i confini dell'area impositiva.
 - Es. Se il legislatore istituisse un'imposta sul possesso di cani e poi precisasse che i cani di razza Labrador Retriever non sono assoggettati ad imposta, saremmo dinanzi ad una fattispecie sottrattiva (esenzione), perché i Labrador Retriever sono cani e quindi rientrerebbero nell'area della fattispecie tipica. Se il legislatore precisasse che il possesso di criceti non integra la fattispecie dell'imposta sul possesso di cani, saremmo dinanzi ad una disposizione di esclusione. Non sarebbe una fattispecie sottrattiva perché i criceti non sono inclusi nell'area tipica della fattispecie (che include solo i cani).

Si parla di **componenti sottrattive**, invece, in relazione a tutte quelle disposizioni che nel determinare il quanto dovuto, incidono con segno negativo sulla base imponibile e sull'imposta (es. deduzione delle spese incontrate nella produzione di taluni tipi di reddito; detrazioni nelle imposte sui redditi). Esse possono avere alla base la stessa logica delle fattispecie sottrattive, ossia l'agevolazione (p.e. alcune detrazioni nell'imposta sui redditi, come la detrazione per le spese mediche), ma non sempre: alcune rispondono alla logica del tributo e alla delimitazione della fattispecie principale (es. detrazioni per le spese di lavoro dipendente; deduzione delle spese nel reddito di impresa).

I regimi sostitutivi

Quando un fatto non viene assoggettato al trattamento ordinario, ma a un regime fiscale speciale, ciò può talvolta rispondere a ragioni di **agevolazione**. In particolare, l'assoggettamento a un regime sostitutivo nell'imposizione reddituale è normalmente teso a sottrarre un certo reddito all'imposizione progressiva per assoggettarlo a una più lieve imposizione proporzionale.

- Es. La c.d. cedolare sugli affitti, si applica ai proventi delle locazioni, con aliquota massima del 21% (ridotta per i contratti a canone concordato nei comuni ad alta densità abitativa al 15% e in prima applicazione al 10%). Se si tiene conto che tali aliquote sono inferiori rispetto all'aliquota marginale IRPEF più bassa, si comprende come la finalità di questo regime sostitutivo sia di tipo agevolativo.

La misura sostitutiva potrebbe però essere orientata anche da ragioni di **semplificazione procedimentale**.

- Es. La c.d. cedolare secca sui dividendi azionari colpisce i dividendi percepiti nella misura del 26%. Se si somma quanto pagato dalla società a titolo di IRES sull'utile realizzato (24%), si comprende come la misura non sia di favore (comporta un'imposizione complessiva sui due livelli di poco superiore al 43%). La sostituzione in questo caso non riduce il carico fiscale, ma ha un effetto di semplificazione degli adempimenti, perché evita al percettore di dover adempiere agli obblighi dichiarativi.

³⁰ Questa distinzione perde però sempre più di interesse, perché il legislatore adotta di frequente terminologie che non rispecchiano la distinzione e quindi chiama addizionale ciò che teoricamente dovrebbe dirsi una sovrimposta e viceversa.

Il soggetto passivo. Il codice fiscale e il domicilio fiscale

La parte passiva del rapporto tributario è il soggetto debitore del tributo, cioè titolare della capacità contributiva.³¹ Viene qui in rilievo la *capacità giuridica tributaria*, posseduta da chi può essere debitore di imposta: persone fisiche, persone giuridiche in senso stretto, enti non aventi personalità giuridica in senso stretto (ergo, soggetti di diritto diversi dalle persone fisiche, come le associazioni non riconosciute, partiti politici, sindacati...). A ciascun soggetto passivo corrispondono:

- *Codice fiscale* → espressione alfa-numerica servente all'identificazione del soggetto;
- *Domicilio fiscale* → punto di collocamento del soggetto passivo sul territorio dello Stato: esso ha essenzialmente una duplice rilevanza: luogo delle notifiche in caso di accertamento tributario; individuazione della Direzione provinciale competente territorialmente (quello nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto). Il domicilio fiscale si individua nel modo che segue:
 - *Soggetti residenti in Italia* → se trattasi di persone fisiche, corrisponde al luogo in cui il contribuente è iscritto all'anagrafe; per gli enti si fa invece riferimento all'ubicazione della sede legale.
 - *Soggetti non residenti* → indifferentemente dalla loro natura giuridica, coincide con il luogo dove si è prodotto il reddito.

La pluralità di soggetti passivi

L'ipotesi statisticamente più frequente è quella in cui il rapporto tributario coinvolge solo due soggetti, uno dal lato attivo (creditore, sia esso lo Stato o altro ente pubblico) e uno dal lato passivo (debitore). Talvolta però il rapporto presenta una maggiore complessità, alla quale sono correlati problemi giuridici di grande difficoltà. In ambito tributario, l'ipotesi di **plurisoggettività attiva** è sostanzialmente marginale (è più facile che più imposte siano correlate a oggetti o basi imponibili comuni, ma ciò non determina un rapporto coinvolgente più di due soggetti, ma due diversi rapporti).³²

Le obbligazioni solidali. Solidarietà paritetica e responsabile di imposta

La **solidarietà tributaria passiva** è concettualmente identica alla corrispondente nozione prevista dal Codice civile.³³ Nel contesto tributario si ravvisano due tipi di solidarietà passiva:

- *Paritetica* → a tutti i debitori è riferibile il presupposto del tributo, cioè quella fattispecie che denota la capacità contributiva giustificativa del prelievo fiscale *ex art. 53 Cost.* Tutti i coobbligati sono ugualmente interessati al presupposto.
 - Es. Sono coobbligati in via solidale paritetica all'imposta di registro le parti del contratto (art. 57 D.P.R. n. 131/1986). Se Tizio vende un immobile a Caio, Tizio e Caio sono ugualmente obbligati a corrispondere il tributo di registro previsto sull'atto di compravendita.
- *Dipendente* (detta anche responsabilità d'imposta) → il legislatore tributario ha unito con un vincolo di solidarietà per il pagamento del tributo, oltre quello o quei coobbligati che hanno realizzato la fattispecie principale (il presupposto), persone che hanno semplicemente posto in essere un'attività collaterale, detta fattispecie secondaria rispetto a quella che manifesta la capacità contributiva (art. 64, D.P.R. n. 600/1973).
 - Riguardo ai dubbi di conformità all'art. 53 Cost., visto che risulta obbligato un soggetto diverso dal titolare della ricchezza, la Corte costituzionale ha ritenuto l'istituto legittimo, purché dettato da ragioni di praticità e conforme al criterio di ragionevolezza.

³¹ In proposito possono evocarsi i concetti, comuni a tutti i campi del diritto, e in particolare del diritto civile, di capacità giuridica e capacità di agire. La prima è l'idoneità a essere il titolare di una posizione giuridica, il secondo è l'idoneità a compiere atti che la modifichino.

³² Ad esempio, rispetto ai redditi fondiari, la rendita catastale costituisce la base imponibile, o la base di calcolo per la determinazione della base imponibile, sia delle imposte sui redditi (che riguardano il contribuente e lo Stato), sia l'IMU (che riguarda contribuente e Comune), ma questa non è plurisoggettività attiva: ci sono due creditori, ma rispetto a due imposte diverse.

³³ Si tratta di obbligazione solidale quando tutti i coobbligati sono tenuti per l'intero: il pagamento da parte di uno di essi produce effetti estintivi dell'obbligazione nei confronti di tutti gli altri e il creditore può liberamente scegliere di rivolgersi per il pagamento a uno qualsiasi di essi. Aspetto peculiare (e finalità fondante) di tale istituto è nel vantaggio, per il creditore, di soddisfare il proprio credito per l'intero, rivolgendosi ad uno qualsiasi dei suoi debitori, ponendo a carico dei condebitori il rischio della insolvenza di uno di essi. Il coobbligato adempiente potrà poi esercitare il diritto di rivalsa (attraverso l'azione di regresso) nei confronti degli altri coobbligati.

Diritto Tributario

- Le differenze tra le due tipologie di solidarietà rilevano tanto nei rapporti interni tra i condebitori: il diritto di regresso (cioè di recuperare, in tutto o in parte, da altri quanto pagato) spetta di regola all'obbligato solidale paritetico nei confronti degli altri solo limitatamente alla porzione di debito spettante a ciascuno. Il responsabile d'imposta, invece, ha azione di regresso per l'intero.
- Es. Al pagamento dell'imposta di registro è tenuto anche il notaio che roga la compravendita, anche se estraneo al presupposto (contratto di compravendita) (art. 57, comma 1-2, t.u. in materia di imposta di registro). È del tutto ragionevole stabilire la responsabilità del notaio rispetto all'imposta sugli atti rogati: egli, per quanto estraneo al rapporto è nelle condizioni di farsi corrispondere, insieme al compenso, l'importo del tributo (che, infatti, viene abitualmente versato all'Ufficio tributario dal notaio per conto del cliente). Il notaio che avesse anticipato il pagamento dell'imposta di registro a sue spese potrebbe, ovviamente, recuperarla per intero dai clienti.

Tra i due tipi di solidarietà può esistere, ma solo in casi isolati ed espressamente previsti, una differenza anche nei rapporti con il creditore: solo nelle ipotesi di responsabilità di imposta è possibile che il legislatore preveda il cosiddetto beneficio di escussione (es. esso è previsto a favore del cessionario di azienda, responsabile dei debiti tributari del cedente: art. 14, D.lgs. n. 472/1997). Questo comporta che il creditore possa riscuotere il dovuto dal responsabile solo dopo aver infruttuosamente tentato di riscuoterlo dall'obbligato principale.

Obbligazioni solidali e procedimento

Il Fisco ha il vantaggio di poter esigere il tributo da uno dei suoi condebitori. Le modalità concrete attraverso cui esso può procedere sono oggetto di rilevanti problemi giuridici.³⁴ La Corte cost. ha dichiarato efficace nei confronti di ciascun coobbligato la sola notifica di atti a lui rivolta.

- ➔ Ciò moltiplica la possibilità di soluzioni difformi tra i vari coobbligati, pur in presenza di un rapporto identico. Questa differenza di trattamento può parere del tutto fisiologica, conseguenza del fatto che gli atti amministrativi si consolidano se non impugnati.
- ➔ La giurisprudenza, tuttavia, ritenendo iniquo che persistano situazioni difformi tra coobbligati, è pervenuta a ritenere che il **coobbligato rimasto inerte possa opporre al Fisco il giudicato favorevole ottenuto da un altro coobbligato**. Questa costituisce una rilevante deroga al principio di autonomia delle posizioni dei coobbligati, sottoposta comunque ai **limiti** seguenti:
 - a) vale solo per gli aspetti favorevoli (il contribuente può opporre al Fisco solo il giudicato favorevole all'altro coobbligato ma non vedersi opporre dal Fisco un eventuale giudicato sfavorevole ottenuto in giudizio con altro coobbligato);
 - b) vale solo se il giudicato favorevole non è stato ottenuto per motivi che concernevano il solo altro coobbligato (non ci si può valere di eccezioni personali di altri: se l'accertamento è stato annullato nei confronti di Tizio perché mal notificato a questi, non se ne può giovare Caio);
 - c) vale solo se il coobbligato che voglia opporre il giudicato altrui non abbia subito un giudicato proprio sfavorevole (non si può aggirare la soccombenza in una lite propria opponendo la vittoria di un terzo);
 - d) il giudicato favorevole altrui giustifica solo l'opposizione alla riscossione, ma non un'istanza di rimborso (il coobbligato non può essere obbligato al pagamento ma ove, invece, abbia già pagato non può pretendere il rimborso).

La giurisprudenza fonda questa soluzione sull'art. **1306 c.c.**, secondo cui fra più condebitori solidali il giudicato favorevole si propaga. Difetto concettuale di fondo: gli atti tributari sono atti amministrativi, suscettibili di divenire definitivi così come le sentenze, mentre la regola del c.c. concerne rapporti tra privati.

La deroga si muove anche in direzione favorevole al Fisco con il riconoscimento della c.d. **interruzione della decadenza** nei confronti di tutti i coobbligati che conseguirebbe alla notifica a uno solo di essi.

³⁴ In passato, ad esempio, si riteneva che la posizione di vantaggio procedimentale del Fisco avesse la massima intensità, fino al punto di ritenere che la notifica, effettuata nei confronti di uno solo dei co-obbligati, dell'avviso di accertamento tributario dispiegasse effetti giuridici anche nei confronti degli altri, quasi che il destinatario della notifica potesse considerarsi un rappresentante ex lege degli altri, solo perché legati dal vincolo della solidarietà. Tale disciplina, detta supersolidarietà tributaria, è stata dichiarata incostituzionale, in quanto nessun soggetto può subire gli effetti di un atto di cui non è stato portato a conoscenza (C. cost. 16 maggio 1968, n. 48).

Diritto Tributario

L'Amministrazione Finanziaria, a pena di invalidità, deve far pervenire la notifica dei suoi atti ai soggetti passivi entro termini inderogabili di decadenza. La giurisprudenza, nel caso di coobbligati solidali, ritiene che sia sufficiente rispettare il termine di decadenza nei confronti di uno perché, per effetto della notifica a questo, il termine ricominci a decorrere nei confronti degli altri. Questa soluzione è opinabile per motivi:

- letterali → il Codice civile conosce l'interruzione della *prescrizione*, e non quella della *decadenza*;
- sistematici → la decadenza è il limite di un potere attribuito a un soggetto sovraordinato, il limite a una situazione di soggezione. Le regole che valgono per la prescrizione (che concerne rapporti tra soggetti in posizione di parità: i privati) non sembrano poter valere per rapporti tra soggetti in posizione di supremazia-soggezione.

Talvolta la giurisprudenza si spinge oltre nel valorizzare l'esigenza sostanziale di uniformità, questa seconda. È stato così affermato che, in sede giurisdizionale, tra coobbligati in solido potrebbe talora sussistere **litisconsorzio necessario**.³⁵ Anche questa soluzione presenta profili di grande criticità:

- essa sembra sopravvalutare esigenze di uguaglianza di trattamento e alcuni inconvenienti. È vero che, in assenza di litisconsorzio necessario, possono aversi giudicati difformi e che anche chi abbia ottenuto un giudicato favorevole potrebbe subire degli effetti negativi in quanto esposto alle azioni di regresso altrui ma ciò non sembra conforme ai principi.
 - Es. Tizio che Caio, coobbligati in solido, impugnano autonomamente il rispettivo avviso di accertamento e ottengono esiti opposti: Tizio ottiene l'annullamento dell'accertamento, mentre identica domanda di Caio è invece respinta. Se Caio, soccombente, è costretto dal Fisco a pagare il tributo, può rivalersi su Tizio per la sua quota? Rispondere di sì significa in parte svuotare di utilità la vittoriosa impugnazione di Tizio, mentre rispondere di no significa affermare che su Caio finisce per incombere tutto l'ammontare del tributo e non solo la quota che gli spetta. Ritenere che la questione debba essere definita in una lite autonoma tra Tizio e Caio significa svuotare parzialmente di utilità entrambe le impugnazioni. Tuttavia, si può osservare che:
 - a) le sentenze pronunciate in assenza di litisconsorzio non restano completamente prive di effetto, ma solo limitate all'effetto tra le parti. Esse restano valide ed efficaci nei confronti del Fisco (che non potrà riscuotere il tributo presso Tizio e avrà il pieno diritto di riscuoterlo presso Caio);
 - b) il fatto che la sentenza favorevole ottenuta da Tizio non sia opponibile a Caio in sede di regresso di quest'ultimo corrisponde con i principi: se Tizio fosse stato diligente avrebbe potuto ottenere una sentenza efficace anche nei confronti di Caio, effettuando la sua chiamata in giudizio.

La giurisprudenza, alla ricerca di un risultato uniforme, sembra trascurare la diligenza delle parti.

Il sostituto di imposta e le ritenute

Anche nel caso del sostituto d'imposta è tenuto a pagare il tributo un soggetto diverso da quello portatore della capacità contributiva. Il sostituto è un debitore del soggetto che si arricchisce, e il reddito (più in generale, il presupposto del tributo) è rappresentato dalla somma che egli deve corrispondergli.

Il meccanismo della sostituzione si attua mediante la **ritenuta**: il debitore (sostituto) è tenuto per legge a decurtare la somma che deve corrispondere al creditore (sostituito) di un importo (ritenuta) che corrisponde in tutto o in parte all'imposta dovuta, sulla somma da pagare, dal sostituito. Tale ritenuta deve essere versata dal sostituto all'ente impositore nell'interesse del sostituito, che, in pratica, adempie al suo obbligo tributario per interposta persona.

- Es. Il datore di lavoro corrisponde le retribuzioni: esse costituiscono reddito (di lavoro dipendente) per il lavoratore. Tuttavia, si ha un accentramento degli obblighi tributari sul soggetto debitore della retribuzione, cui si impone di decurtare la somma da pagare di un importo corrispondente, in tutto o in parte, all'imposta dovuta dal lavoratore-creditore e di versare tale importo all'ente impositore in luogo del lavoratore-sostituito.

Il **sostituto d'imposta** è definito dall'art. **64, D.P.R. n. 600/1973** come "*colui che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni riferibili a questi. Egli deve*

³⁵ Il giudice non potrebbe validamente pronunciare in una lite che concerne obbligazioni in solido se nel giudizio non sono stati parte tutti i coobbligati e ove si rilevi la mancata evocazione in giudizio di uno dei coobbligati, il contraddittorio va integrato, in ogni stato e grado del procedimento.

Diritto Tributario

esercitare la rivalsa". Dal punto di vista dell'ente impositore la sostituzione è particolarmente vantaggiosa poiché:

- a) impone l'obbligo su un soggetto economicamente indifferente (il prelievo avviene su somme pertinenti al sostituto, quindi senza sacrificio per l'obbligato), ed è quindi meno forte la spinta ad evadere;
- b) nel caso di sostituto debitore di una ampia platea di sostituiti, si accentra l'obbligo di versamento su un unico soggetto, facilitando i controlli.

Anche il **responsabile d'imposta**, ossia l'obbligato solidale dipendente, è definito legislativamente dall'art. 64, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600:

- Il responsabile → "*tenuto insieme ad altri*" al pagamento dell'imposta. Essendo un obbligato solidale, è tenuto alla stessa prestazione. Deve trattarsi di "*fatti esclusivamente riferibili ad altri*": il responsabile d'imposta è totalmente estraneo rispetto al presupposto dell'imposta, poiché estraneo alla ricchezza, ai fatti e rapporti che danno luogo alla ricchezza. Ove il responsabile non esercitasse la rivalsa, vi sarebbe sì un arricchimento dell'obbligato principale ma solo a danno del responsabile e non del Fisco.
- Il **sostituto** → "*tenuto in luogo di altri*" al pagamento dell'imposta. L'espressione "in luogo" significa che sussiste una prestazione sostitutiva (effettuare la ritenuta). Deve trattarsi di "*fatti riferibili ad altri*": il sostituto, infatti, è estraneo alla ricchezza, ma è parte del rapporto da cui origina la ricchezza, perché è un debitore del contribuente. La rivalsa è obbligatoria, nel senso che costui deve dedurre la ritenuta dal compenso del sostituto. Se il sostituto non esercitasse la rivalsa, e quindi non trattenesse l'importo della ritenuta pagando al contribuente la retribuzione al lordo, si verificherebbe un'ipotesi di evasione.
 - Es. Il datore di lavoro deve corrispondere al lavoratore una retribuzione di 1000, con una ritenuta complessiva di 100. Ove il datore di lavoro trattenesse 100 a titolo di ritenuta, ma corrispondesse comunque al lavoratore la retribuzione lorda di 1000 il risultato sarebbe il seguente: compenso totale attribuito al lavoratore: 1000 (lordo effettivamente corrisposto) + 100 (ritenuta) = 1100. In questo caso vi sarebbe stata evasione, in quanto la ritenuta da operare sarebbe stata il 10% di 1100 (e non di 1000), ergo 110 (e non 100): il sostituto avrebbe sostanzialmente ommesso di effettuare la ritenuta di 10 (110 - 100).
 - Le norme del D.P.R. n. 600/1973 indicano quali soggetti possono essere sostituiti d'imposta (quando corrispondano somme oggettivamente suscettibili di ritenuta, ad esempio retribuzioni, compensi professionali, interessi su depositi bancari, compensi per lo sfruttamento dei diritti d'autore, ecc.). Tenuti agli adempimenti del sostituto sono **solo soggetti che di per sé abbiano una certa capacità organizzativa**: società, enti diversi dalle persone fisiche, imprenditori, i liberi professionisti e il condominio.

Le ipotesi tipiche di sostituzione o ritenuta sono due:

1. **Ritenuta a titolo d'imposta** → il rapporto tributario si esaurisce con il pagamento della ritenuta, in quanto la somma sottratta dal reddito ad opera di chi lo eroga, cioè il sostituto d'imposta, rappresenta l'intera imposta dovuta. La ritenuta a titolo d'imposta non è altro che un modo di applicazione dell'imposta. Il sostituto non è quindi più assoggettato all'obbligo di dichiarare il reddito in questione.
 - Es. Ritenuta a titolo di imposta sugli interessi bancari: sul denaro depositato in banca maturano degli interessi che sono soggetti a imposta; la banca, come sostituto d'imposta, decurta da tali interessi maturati una somma a titolo di ritenuta d'imposta e tale ritenuta esaurisce l'imposizione sugli interessi.
2. **Ritenuta a titolo d'acconto** → la ritenuta rappresenta solo un acconto delle imposte effettivamente dovute dal sostituto, che poi dovrà calcolare l'imposta sul reddito lordo e corrispondere all'ente impositore la differenza tra tale imposta e la ritenuta (acconto) già versata nel suo interesse dal sostituto.
 - Es. Ritenuta a titolo di acconto da parte del cliente imprenditore al professionista, che gli ha fornito consulenza. Si immagini un compenso di 100 e una aliquota di ritenuta del 20%. Il cliente corrisponde al professionista 100 - 20 = 80 versando 20 all'ente impositore. Si supponga che il professionista non abbia percepito null'altro e che l'aliquota dell'imposta sia 30%. Egli deve calcolare l'imposta dovuta come 30% dell'importo lordo del compenso (100) e cioè 30. Deve corrispondere al Fisco 30 (imposta finale) - 20 (acconto) = 10.

La ritenuta a titolo di imposta in particolare

Per quanto attiene all'**omissione di ritenute a titolo d'imposta**, si possono rilevare due situazioni tipiche:

1. Il sostituto non ha applicato la ritenuta e non l'ha versata al Fisco, che, in sede di accertamento, potrà recuperare solo l'importo della **ritenuta** evasa insieme alle **sanzioni** (art. 14, D.Lgs. n. 471/1997) e agli **interessi**. L'attività di accertamento dovrà essere rivolta **nei confronti del sostituto**, poiché i relativi obblighi sono posti solamente a suo carico. Egli poi potrà rivalersi sul sostituto (che è il soggetto passivo). Solo il sostituto è autore della violazione e pertanto egli soltanto potrà essere sanzionato. Solo dopo aver iniziato la fase di riscossione nei confronti del sostituto il Fisco potrà eventualmente recuperare l'importo della ritenuta anche dal sostituto (art. 35, D.P.R. n. 602/1973).³⁶
2. Il sostituto ha applicato la ritenuta, ma non l'ha poi versata al Fisco. Le conseguenze, in questo caso, ricadranno unicamente sul sostituto poiché il rapporto tributario tra sostituto e Fisco è esaurito nel momento in cui il sostituto ha subito effettivamente la ritenuta (percependo l'ammontare netto). Il sostituto incorrerà in sanzioni.

La ritenuta a titolo di acconto in particolare

Rappresenta solo una anticipazione provvisoria dell'imposta totale dovuta, da determinarsi successivamente. I proventi su cui viene operata la ritenuta d'acconto concorrono a formare il reddito al lordo della ritenuta, la quale sarà poi detratta dall'imposta da pagare, con obbligo di pagare la differenza a debito del contribuente, ovvero diritto al rimborso di eventuali eccedenze a credito. Anche per quanto attiene alla **omissione di ritenute a titolo d'acconto** si possono verificare due situazioni tipiche:

1. Il sostituto non ha applicato la ritenuta e non l'ha versata al Fisco. Il sostituto ha una prima possibilità, che lo tiene al riparo da qualsiasi conseguenza negativa: potrà dichiarare i relativi redditi e corrispondere l'intera imposta sulla base della dichiarazione annuale. Rispetto al caso fisiologico della ritenuta effettivamente operata l'unica differenza, per il sostituto, è che egli non ha la possibilità di scomputare un acconto (che non è stato effettuato). Il sostituto subirà invece le sanzioni previste per la violazione dell'obbligo di operare le ritenute.
 - a. Il sostituto però, non essendo stato segnalato al Fisco dalla dichiarazione del sostituto, può essere indotto a evadere il tributo sul reddito che avrebbe dovuto scontare la ritenuta. Il Fisco potrà rivolgersi sia al sostituto sia al sostituto per ottenere l'adempimento. Il sostituto che abbia pagato avrà diritto di rivalsa successiva nei confronti del sostituto. Il sostituto, inoltre, sarà assoggettato alle sanzioni per omessa ritenuta. Il sostituto, alle sanzioni previste per la dichiarazione infedele.
2. Il sostituto effettua la ritenuta ma non la versa al Fisco. Logica economica vorrebbe che il sostituto avesse diritto a detrarre la ritenuta subita quale acconto dell'imposta definitiva, essendo per lui irrilevante che la ritenuta non sia stata versata; per il Fisco, l'importo della ritenuta potrebbe essere recuperato dal solo sostituto (non dal sostituto, che ha percepito l'ammontare al netto), che sarà anche assoggettato alle sanzioni per omesso versamento della ritenuta. Tale soluzione appare preferibile per ragioni sia di equità sostanziale sia per ragioni giuridiche.³⁷ Sul piano dell'equità essa implica che il rischio del fallimento del sostituto non grava sul sostituto.
 - o Es. Si immagini che il sostituto sia il datore di lavoro, che esso si appropri delle ritenute prelevate al lavoratore senza versarle e indi fallisca. Se il sostituto non fosse liberato, il lavoratore dovrebbe subire la seconda volta la ritenuta, pagandola al Fisco dopo aver ricevuto la retribuzione decurtata, senza poterla più recuperare dal datore di lavoro ormai fallito.

Traslazione e acollo di tributi

Spesso il soggetto passivo ha l'interesse (o è tenuto dalla legge) a traslare l'onere del tributo su un altro soggetto. Esistono due modi per effettuare questa traslazione:

³⁶ Il fatto che il sostituto sia collocato in una posizione subordinata significa che l'inadempimento è stato prima e soprattutto del sostituto ed è pertanto equo colpirlo per primo con le iniziative volte al recupero dell'imposta evasa.

³⁷ Sul piano giuridico la tesi appare discutibile perché assume che sostituto e sostituto siano obbligati in solido. Orbene, presupposto della solidarietà è esser tenuti alla stessa prestazione. È evidente che tale condizione non ricorre in questo caso: nella ritenuta a titolo di acconto il sostituto è tenuto a versare l'acconto, appunto, il sostituto a versare l'intera imposta. Inoltre, il sostituto appare giuridicamente un ausiliario dell'ente impositore, cui dovrebbero addossarsi le conseguenze delle eventuali infedeltà.

Diritto Tributario

- **Traslazione occulta** → il contribuente di diritto (il soggetto passivo individuato dalle norme) riesce, nella sua attività economico-giuridica, nel cedere beni o prestare servizi, a inglobare nel compenso o corrispettivo dovutogli dal cliente l'onere del tributo.
- **Traslazione palese** → talvolta è prevista dalla legge (es. in materia di **IVA** si prevede che il professionista o imprenditore eserciti la rivalsa, cioè applichi l'iva sui compensi o prezzi che pratica ai clienti e la addebiti a questi). Talvolta la traslazione invece è l'oggetto di contratto/pattuizione accessoria espressa con la quale si prevede che il tributo sia a carico di un soggetto diverso da quello previsto dalle norme tributarie. Lo strumento più frequente atto a tale scopo è l'**accollo**.³⁸
 - L'art. **8, c. 2, dello Statuto dei diritti del contribuente**, ha espressamente affermato la validità di accolti d'imposta senza liberazione del contribuente. Tale norma non ha però risolto il problema se per effetto dell'accollo l'Amministrazione tributaria acquisti un diritto nei confronti del terzo accollante, che non è soggetto passivo d'imposta, perché soggetto passivo resta l'accollato.³⁹

Capacità di agire, successione e rappresentanza

La capacità di agire, cioè, la capacità di porre in essere atti giuridici di gestione dei propri rapporti tributari è riconosciuta secondo regole parallele al diritto civile.⁴⁰ I rapporti tributari, in quanto obbligazioni, si trasferiscono anche per effetto di vicende successorie, secondo le regole civilistiche. Possono essere previste regole speciali quanto all'estensione delle obbligazioni o il loro regime procedimentale:

- ◆ Per le **imposte sui redditi**, gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriamente alla morte del dante causa e la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno 30 giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione del loro recapito alla Agenzia delle Entrate (art. 65 D.P.R. n. 600/1973).
- ◆ Riguardo **l'estinzione degli enti**, in caso di trasformazioni, fusioni e scissioni, le obbligazioni si trasmettono all'ente subentrante. Nel caso di mera estinzione, sono previste forme di responsabilità speciali di soci e liquidatori (ad es. art. 36 D.P.R. n. 602/1973). Sul piano procedimentale è previsto che ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del Codice civile ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese (art. 28, comma 4. D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175).

Il soggetto attivo

Il soggetto attivo più importante, anche quantitativamente, è lo **Stato**, che è così organizzato:

- *Ministro della Economia e delle Finanze* → esercente funzioni di indirizzo politico con riguardo al sistema tributario, ma anche alla politica economica;
- *Agenzie* → apparato organizzativo per l'amministrazione dei tributi. Sono 3:
 1. **Agenzia delle Entrate** → Persona giuridica di diritto pubblico, con sede a Roma, avente varie articolazioni territoriali negli ambiti regionali e provinciali ('Direzione provinciale', svolgono le funzioni operative). Ha competenza tributaria generale, sui principali tributi quali le imposte sui redditi, IVA, ecc., nonché sul catasto.
 2. Agenzia delle Dogane (si occupa principalmente dei problemi legati ai dazi doganali);

³⁸ L'accollo è, civilisticamente, il contratto tra un terzo (accollante) e un debitore (accollato) con il quale il primo assume un debito del secondo nei confronti del terzo (creditore accollatario). La validità ed efficacia di tali clausole nel diritto tributario è stata in passato a lungo contestata. La soluzione preferibile è che gli accolti sarebbero stati validi poiché l'art. 53 Cost. andrebbe inteso come norma di garanzia rivolta allo Stato, volta a stabilire solo in che limiti, a monte, possa essere imposto un tributo, ma senza, a valle, limitare la libertà negoziale dei privati di poter trasferire l'onere tributario ad altri soggetti.

³⁹ Nel caso si risponda positivamente, resta aperta anche la questione se il Fisco possa agire in via amministrativa (notificando un atto del procedimento tributario all'accollante) ovvero con un'azione civile. Alla prima soluzione si potrebbe obiettare che i poteri dell'Amministrazione Finanziaria devono trarre fondamento in norme di legge (e la soggezione dell'accollante non è direttamente prevista dalla legge). A questa obiezione si potrebbe tentare di opporre che, comunque, l'accollo è previsto, in generale, dalla legge.

⁴⁰ Cioè alle persone fisiche non minori di età e non inferme di mente. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche o i soggetti minori o infermi agisce il rappresentante (l'amministratore, il genitore, il tutore, ecc.).

Diritto Tributario

3. Agenzia del Demanio (non riferibile direttamente al diritto tributario in quanto adibita all'amministrazione dei beni pubblici).

Enti impositori possono essere anche altri enti pubblici, quali Regioni, Province e Comuni (es. in materia di IMU).

Indisponibilità dell'obbligazione tributaria?

Anche il diritto amministrativo conosce diritti indisponibili, come il pagamento degli oneri concessori.

- ➔ Nella prospettiva dell'obbligazione tributaria, il **principio** tradizionale che normalmente si afferma è quello dell'indisponibilità del credito tributario: l'Amministrazione non potrebbe disporre del diritto di percepire i tributi, cioè rinunciare (in tutto o in parte) all'esercizio del diritto di credito connesso all'obbligazione tributaria. Questo principio è normalmente ricollegato al principio di legalità e all'assenza di discrezionalità in capo all'Amministrazione: non è possibile per l'Amministrazione rinunciare in tutto o in parte all'obbligazione tributaria in ragione di altri interessi (pur pubblici e pur rilevanti).
- ➔ La giurisprudenza della **Corte costituzionale** in materia di condono ha affermato, al contrario, la disponibilità di una pretesa tributaria già formalizzata: l'originaria individuazione del tributo e delle sanzioni può essere sacrificata a favore della certezza del rapporto e della possibilità "di recuperare risorse finanziarie" (Corte cost. 321/1995).
- ➔ **L'ordinamento** contempla diverse ipotesi nelle quali l'Amministrazione rivede la propria posizione, mutando la qualificazione e la quantificazione della pretesa tributaria:
 - l'accertamento con adesione;
 - la conciliazione giudiziale;
 - la transazione fiscale;
 - il procedimento di riesame (c.d. autotutela).

La parte prevalente della dottrina contemporanea (e della giurisprudenza di Cassazione) ravvisa in questi istituti (soprattutto nei primi tre) una matrice transattiva e da ciò desume che il sistema legittimi la disposizione del credito tributario, seppure nei casi rigidamente tipizzati dalla legge. Secondo queste teorie, occorre allora distinguere la fase genetica dell'obbligazione tributaria, che sarebbe irrinunciabile, dalla vicenda successiva dell'obbligazione che, in casi tipizzati, consentirebbe all'Amministrazione di rinunciare al proprio diritto di credito (regime di deroghe espresse).

Le vicende dell'obbligazione tributaria

Modificazioni dei soggetti del rapporto obbligatorio di imposta

- **Successione a titolo universale:**
 - sul lato attivo del rapporto tributario (quando l'ente creditore viene sostituito da un nuovo ente) → normalmente questa successione viene regolata puntualmente dalla legge. Il caso più rilevante negli ultimi anni è stato quello delle Città metropolitane, che sono subentrate nei rapporti attivi e passivi delle Province e la cui successione è stata regolata dalla L. n. 56/2014.
 - per causa di morte sul lato passivo del rapporto → la regola generale è quella per la quale si trasmette il debito tributario, ma non si trasmettono le sanzioni (art. 8 D.lgs. 472/1997). Le singole leggi di imposta regolano poi l'eventuale solidarietà degli eredi nel debito di imposta.
 - per cause diverse dalla morte, in particolare le operazioni straordinarie di impresa (fusione, trasformazione etc.) → si applicano le regole ordinarie di successione nei rapporti, per cui il nuovo soggetto subentra in tutti i rapporti attivi e passivi del precedente soggetto.
- **Successione a titolo particolare** → l'ipotesi più interessante è quella di cessione del credito, ossia la possibilità, per il contribuente che abbia maturato un credito di imposta, di cedere il credito stesso. La cessione del credito ha una disciplina civilistica puntuale contenuta agli artt. 1260 ss. c.c., mentre non vi è una disciplina generale in materia tributaria. Non esiste un divieto legislativo di cessione del credito tributario; per altro verso, i crediti di carattere strettamente personale non possono essere ceduti, *ex art.* 1260 c.c.: non si crede che i crediti tributari rientrino in quest'ultima categoria e quindi si può concludere per la cedibilità dei crediti di imposta.
 - Per le imposte sui redditi, la disciplina della cessione del credito è descritta dall'art. **43-bis D.P.R. n. 600/1973**, che rinvia al **r.d. 2440/1923** e impone gli obblighi di formalizzare la cessione in un atto

Diritto Tributario

pubblico o in una scrittura privata con autentica notarile, di notificare la cessione all'Agenzia delle entrate e all'agente della riscossione. Il cessionario non può cedere ulteriormente il credito; se il credito rimborsato non era legittimamente vantato e quindi il rimborso è illegittimo, cessionario e cedente sono obbligati in solido per la restituzione della somma.

- Per ciò che concerne l'**IVA**, manca una disposizione generale di determinazione delle modalità di cessione, quindi, si applicano le disposizioni del r.d. 2440/1923. È cedibile il credito derivante dalla dichiarazione annuale e anche quello derivante dalle liquidazioni infra-annuali. Il cessionario è obbligato in solido per la ripetizione di un credito ritenuto illegittimo.
- Altre disposizioni disciplinano specifiche cessioni del credito, come quella per la cessione dei crediti generati da interventi di qualificazione energetica, bonus edilizi, ecc.

L'adempimento dell'obbligazione di imposta

Modi e tempi dell'adempimento, come causa prima di estinzione dell'obbligazione tributaria, hanno una disciplina specifica in ambito tributario.

Compensazione e novazione

Tra contribuente ed Erario possono intercorrere rapporti reciproci di debito e credito. In via generale, è ammessa la compensazione anche in ambito tributario (**art. 8 L. n. 212/2000**). Più precisamente, è ammessa la **compensazione** tra:

- debiti tributari e crediti *tributari* → vi sono rilevanti limitazioni di tipo procedimentale: vi è l'obbligo di utilizzare, per le compensazioni, i sistemi telematici dell'Agenzia delle entrate (c.d. Entratel, non è possibile utilizzare un canale bancario ordinario); al di sopra di un certo valore è poi necessario il visto di conformità apposto da un Caf o da un commercialista; infine, l'Agenzia può sospendere l'esecuzione delle compensazioni, fino a 30 giorni, sulla base della sussistenza di indizi e anomalie relative all'esistenza del credito vantato dal contribuente.⁴¹ Si distingue la compensazione:
 - orizzontale → il credito viene compensato con debiti relativi a imposte diverse da quelle che hanno generato il credito (p.e. un credito IVA compensato con un debito IRPEF);
 - verticale → debiti e crediti sono riferiti alla medesima imposta.
- debiti tributari e crediti *commerciali* che il contribuente vanta nei confronti della pubblica amministrazione → è necessaria la certificazione del credito commerciale attraverso un apposito sistema informatico; il credito non deve essere prescritto e deve essere certo, liquido, esigibile. Il credito commerciale compensabile è quello contratto nei confronti delle amministrazioni dello Stato (anche ad ordinamento autonomo e includendo le scuole di ogni ordine e grado), Regioni, enti locali ed enti del servizio sanitario nazionale.

La **novazione** oggettiva comporta la sostituzione all'obbligazione originaria di una nuova obbligazione con oggetto o titolo diverso (art. 1230 c.c.). Nell'ordinamento tributario la giurisprudenza riconosce una novazione nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale: in questi casi abbiamo la modificazione del titolo del rapporto e l'inequivoca volontà delle parti di sostituire il rapporto originario con quello nuovo (*animus novandi*). Possiamo ravvisare novazione anche nelle obbligazioni derivanti dai condoni, comunque denominati.

Il sistema tributario italiano, europeo e internazionale

Le imposte dirette e la fiscalità (ordinaria e straordinaria) dell'impresa

Le imposte dirette nel quadro della fiscalità italiana

Le imposte dirette colpiscono indici immediati di capacità contributiva, come il reddito e il patrimonio. Nel nostro sistema, le più importanti imposte dirette sono l'**IRPEF** e l'**IRES**.

⁴¹ Vi sono dubbi quanto alla legittimità della compensazione di un debito tributario non originariamente proprio, ma acquisito a seguito di acollo.

Diritto Tributario

- In presenza di talune condizioni, vi è anche l'**IRAP** (imposta sul reddito delle attività produttive), che colpisce il "valore della produzione netta", quale indice di ricchezza diverso dal reddito e derivante da attività imprenditoriali e professionali autonomamente organizzate (non individuali).⁴²
- Le ritenute alla fonte a titolo d'imposta costituiscono un surrogato delle imposte sui redditi sopra indicate (imposte sostitutive).
 - o Es. Caio non dovrà indicare nella dichiarazione dei redditi né gli interessi periodici né i dividendi che percepirà nel corso del tempo, essendo gli uni e gli altri soggetti, al momento del pagamento, a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nella misura, rispettivamente, del 12,50 e del 26 per cento.

L'ordinamento tributario italiano è privo di un'imposta diretta e generale sul patrimonio, ponendo la sua istituzione diversi problemi tecnici e politico-sociali.⁴³ Da ciò la scelta del legislatore d'introdurre imposte patrimoniali di carattere speciale, ossia riguardanti determinati elementi di patrimonio, che costituiscono forme di imposizione surrogatoria del patrimonio: l'**IMU** (imposta municipale unica) e la **TASI** (tassa sui servizi indivisibili),⁴⁴ l'**IVIE** (imposta sul valore degli immobili esteri), l'imposta di bollo speciale sui depositi bancari e sui titoli presso istituti bancari localizzati nel territorio dello Stato, l'**IVAFE** (imposta sul valore della attività finanziarie all'estero), le c.d. tasse automobilistiche, che colpiscono il mero possesso di un veicolo iscritto nei pubblici registri, e il c.d. canone Rai, che colpisce la mera detenzione di un apparecchio in grado di ricevere trasmissioni televisive.⁴⁵

IRPEF e IRES: gli elementi comuni nel sistema di imposizione sui redditi

Nel contesto delle imposte dirette, l'IRPEF e l'IRES esauriscono – insieme ai regimi fiscali sostitutivi e al particolare meccanismo di tassazione delle società di persone e assimilate – il sistema d'imposizione sui redditi, coordinandosi fra loro: la doppia imposizione della medesima ricchezza è vietata (art. 163 t.u.i.r. – Divieto della doppia imposizione: “*La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi*”). Perciò, la stessa normativa tributaria a prevedere dei "correttivi" ogniqualvolta si configurino ipotesi di duplicazione del prelievo sul medesimo reddito.

L'IRPEF e l'IRES sono disciplinate nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (**t.u.i.r.**), approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1987, n. 917 (e succ. mod.), ma **non** esaurisce tutte le disposizioni in materia di imposizione sui redditi. Altri *corpus* normativi rilevanti sono il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che disciplina la parte più cospicua dei regimi fiscali sostitutivi (artt. 23 e seg.) e l'accertamento di tali tributi; il D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che disciplina le sanzioni amministrative tributarie, e il D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che regola le sanzioni penali tributarie. Leggi e regolamenti fiscali integrano poi la disciplina del t.u.i.r. e, ogni anno, aumentano disordinatamente.⁴⁶

L'IRPEF e l'IRES, colpendo la medesima ricchezza nei confronti di soggetti passivi diversi, presentano un apparato di principi e regole generali comuni a entrambe le imposte. Vi sono poi regole specifiche relative ai profili di carattere strutturale e applicativo: in punto di individuazione dei soggetti da percuotere, di definizione dei criteri di collegamento col territorio dello Stato, di determinazione delle basi imponibili e dell'imposta.

⁴² Ancorché sia discusso, anche questo tributo tende a essere ricondotto nella categoria delle imposte dirette.

⁴³ Gli elementi patrimoniali sono eterogenei e sovente privi di un valore obiettivo; vi sarebbe la necessità di computare, ove esistenti, le passività patrimoniali; le aliquote dovrebbero essere modulate in modo da tenere conto del fatto che il patrimonio origina, di norma, da redditi assoggettati a tassazione, ecc. Il tributo colpirebbe una platea vastissima di contribuenti e sarebbe impopolare.

⁴⁴ La TASI è stata una tassa sugli immobili in Italia introdotta nel 2014 e rimasta in vigore fino al 2019. Si tratta dell'imposta sui servizi indivisibili comunali, quali ad esempio l'illuminazione, gli interventi di manutenzione, ecc. Dal 2020 è stata abolita come tributo singolo e accorpata direttamente all'IMU.

⁴⁵ Nel corso degli anni, chiamata a esprimersi sull'incostituzionalità del c.d. canone Rai, la Corte costituzionale ha reso questo tributo "trasmutevole", qualificando, all'inizio, come "tassa" (era il periodo in cui vi erano solo trasmissioni Rai) e, poi, come "imposta" (era il periodo in cui si sono diffuse le televisioni commerciali, che hanno tolto il monopolio alla Rai), giungendo all'assetto attuale. Tale "imposta" potrebbe applicarsi anche ai contribuenti che possiedono un computer, uno smartphone, un tablet, et similia? La risposta dovrebbe essere positiva, se – come afferma la Corte costituzionale – essa colpisce la mera detenzione di un apparecchio in grado di ricevere trasmissioni televisive, come in effetti possono i menzionati apparecchi elettronici.

⁴⁶ Ad esempio, la L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, commi 37-45, in tema di *patent box*; il D.M. 19 novembre 2008, in tema di spese di rappresentanza; la L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, commi 4 e 4-bis, in materia di redditi da attività illecite e costi da reato, ecc.

L'oggetto dei tributi e il ruolo delle categorie di reddito

Il reddito, oggetto del prelievo attuato mediante l'IRPEF e l'IRES, è privo di una definizione generale nel nostro ordinamento tributario. L'art. 1 del t.u.i.r., quanto all'IRPEF, e l'art. 72,⁴⁷ quanto all'IRES, individuano concordemente il presupposto di entrambi i tributi nel "possesso dei redditi" in denaro o in natura, rinviando, per la loro concreta individuazione, ai redditi rientranti in una delle categorie previste dall'art. 6 del t.u.i.r., ossia: i) fondiari; ii) di capitale; iii) di lavoro dipendente; iv) di lavoro autonomo; v) di impresa; vi) diversi. Non ogni reddito è, dunque, tassabile; da ciò il ruolo e l'importanza delle categorie di reddito, che segnano il perimetro dei redditi imponibili, la cui elencazione è tassativa, il che rappresenta il diretto precipitato dell'art. 23 Cost., in forza del quale un indice di ricchezza è tassabile solo se, e in quanto, lo preveda espressamente una legge.

Sembrerebbe un sistema d'imposizione reddituale "chiuso", mancando una clausola residuale. La rigidità di quest'assetto è stata però temperata, in tempi recenti, dall'introduzione di una clausola di tal fatta per i redditi derivanti da **attività illecite** (imponibili al pari di quelli di fonte lecite), ove si prevede l'automatica collocazione nella categoria dei "redditi *diversi*" di eventuali proventi illeciti che non dovessero risultare classificabili in una delle altre categorie previste dall'art. 6. In definitiva, l'attuale sistema di imposizione sui redditi presenta una struttura ibrida, essendo "chiuso" per i redditi derivanti da attività lecite e "aperto" per quelli di fonte illecite.

La tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite

I redditi percossi da IRPEF e IRES sono quindi anche quelli che originano dallo svolgimento di attività qualificabili come illecite civili, penali o amministrative, i quali esprimono indubitabilmente un'adeguatezza soggettiva alla contribuzione alle spese pubbliche (art. 14, c. 4, L. n. 537/1993).

- ➔ Con l'introduzione della clausola residuale e di chiusura, secondo cui i proventi illeciti non inquadrabili nelle categorie reddituali di cui all'art. 6 sono considerati come "redditi diversi" e, dunque, sempre imponibili, si è voluto evitare il rischio che taluni proventi illeciti potessero sfuggire a tassazione per impossibilità di sussumerli, a causa del difetto di qualche requisito, in una delle sei categorie di reddito previste dal t.u.i.r. (*ratio*).⁴⁸
- ➔ I proventi illeciti vanno determinati secondo le regole ordinarie e proprie di ciascuna categoria reddituale, comprese quelle relative alla deducibilità dei costi sostenuti per l'ottenimento del provento tassabile: anche i costi illeciti saranno pertanto deducibili dai proventi illeciti, nei limiti e alle condizioni previste dalla categoria di reddito di appartenenza.
 - Eccezione → in ragione del particolare disvalore delle condotte penalmente rilevanti, i c.d. **costi da reato**, ossia le spese e i costi sostenuti per il compimento di atti o attività qualificabili come "delitto non colposo", non sono deducibili, se è avviata l'azione penale (art. 14, comma 4-bis, L. n. 537/1993). Pur in assenza di una sentenza passata in giudicato, i redditi derivanti da attività costituenti illecito penale sono quindi tassati "al lordo" dei costi di produzione, e non "al netto" come accade in via ordinaria, configurando la maggiore tassazione una "sanzione impropria" che si aggiunge alle ordinarie sanzioni tributarie (amministrative e penali).
- ➔ Per essere assoggettati a IRPEF o IRES, i proventi illeciti **non** devono essere stati sottoposti, nel periodo di imposta in cui sono stati realizzati, a sequestro o confisca penale, perché in presenza di tali provvedimenti ablativi non si può ritenere sussistente l'acquisizione di una novella ricchezza da parte del contribuente (difetta il "possesso" del reddito di fonte illecite), condizione imprescindibile per l'imposizione del reddito nei suoi confronti.

Il "possesso" quale criterio di imputazione soggettiva dei redditi

Nel descrivere il presupposto d'imposta l'art. 1 del t.u.i.r., quanto all'IRPEF, e l'art. 72, quanto all'IRES, individuano nel "**possesso**" la relazione che deve intercorrere tra il reddito e il soggetto passivo ai fini della

⁴⁷ Presupposto dell'imposta: *Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche/società è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.*

⁴⁸ Es. L'esercizio abusivo della professione è un reato e la relativa attività, ancorché illecite, costituisce attività libero-professionale: se non dichiarati già dalla persona in questione, i redditi saranno imponibili come "redditi di lavoro autonomo". Il commercio di prodotti con marchio contraffatto è un reato e i relativi proventi illeciti sono comunque ricavi che concorrono alla formazione del "reddito d'impresa" imponibile.

Diritto Tributario

tassazione; onde i redditi vanno imputati e assoggettati a prelievo in capo al contribuente che ne ha il possesso. Tale "indice relazionale" non consente però di delimitare in modo nitido e univoco il presupposto dell'IRPEF e dell'IRES per:

1. **l'inesistenza nell'ordinamento tributario di una nozione specifica di possesso dei redditi**, che ne tracci l'esatta portata concreta;
2. **l'impossibilità di mutuare in ambito tributario la nozione civilistica di possesso ex art. 1140 c.c.**,⁴⁹ pur essendovi una coincidenza nominale e funzionale.

Ragioni:

- Pur rappresentando un materiale arricchimento, i redditi appartenenti alle varie categorie sono infatti **eterogenei** quanto a fonte, natura e composizione.⁵⁰
- Il reddito, a prescindere dalla categoria, **non è un *quid* suscettibile di materiale apprensione fisica**, a differenza dei beni da cui sovente origina e in cui normalmente s'invera.⁵¹

Il possesso deve essere declinato in tanti modi diversi quanti sono i criteri d'imputazione soggettiva del reddito previsti da ciascuna categoria reddituale: la locuzione possesso è, dunque, una "etichetta" utilizzata per designare unitariamente le diverse forme in cui si concretizza la relazione tra oggetto e soggetto della tassazione nei redditi delle diverse categorie.

Poiché i redditi rappresentano un arricchimento, derivano da una fonte produttiva e vanno imputati a colui che effettivamente si arricchisce, un comune denominatore che permetta di giungere a una definizione generale è che **possessore** di un reddito è colui che ha la "titolarità giuridica" della fonte produttiva di quel reddito, e, in ragione di ciò, la disponibilità dei mezzi per far fronte al pagamento dell'IRPEF o dell'IRES.⁵²

⇒ Vi sono casi del tutto eccezionali, relativi a fattispecie peculiari, che sono oggetto di disposizioni specifiche, in cui è elevato a possessore di un reddito un soggetto privo della titolarità giuridica della fonte, ma che ha la "*disponibilità economica*" della ricchezza novella.

- Es. Nel caso di un *trust* con beneficiari "individuati", cui è statutariamente riconosciuto il diritto di apprendere gli eventuali redditi prodotti dal patrimonio in trust, l'art. 44, comma 1, lett. g-*sexies*) del t.u.i.r. qualifica come redditi di capitali e imputa ai predetti beneficiari i redditi prodotti dal patrimonio in *trust*, ancorché i predetti beneficiari non siano giuridicamente titolari di tale patrimonio (i beni sono formalmente intestati al *trustee*), non abbiano svolto alcuna attività e non abbiano investito alcun capitale (i beni costituenti il suddetto patrimonio sono normalmente devoluti in *trust* dal disponente, ossia colui che l'ha istituito).

Reddito, patrimonio e principio di sostituzione

Non tutte le somme che affluiscono nella sfera patrimoniale di un soggetto, persona fisica o ente, costituiscono novella ricchezza assoggettabile a IRPEF o IRES. È necessario distinguere i proventi di natura reddituale da quelli di stampo patrimoniale: solo i primi generano l'arricchimento presupposto dell'imposizione sui redditi.

- Il **reddito** → concetto dinamico, in quanto flusso di ricchezza prodotto da un soggetto in un determinato orizzonte temporale (in materia tributaria, *periodo di imposta*);
- Il **patrimonio** → concetto statico, individuando lo stock di attività (beni, crediti, ecc.) al netto delle passività (debiti) che un soggetto possiede in un dato momento.

Nesso di interdipendenza eziologica: il reddito, in quanto flusso di ricchezza periodico, si traduce in una variazione incrementativa del patrimonio nel lasso di tempo considerato (dopo il pagamento delle imposte, il reddito residuo diventa patrimonio); per altro verso, il patrimonio costituisce, insieme allo svolgimento di

⁴⁹ Secondo cui il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale.

⁵⁰ Se i redditi di capitale sono il frutto di un investimento patrimoniale, il reddito d'impresa è un'astrazione contabile che comprende proventi e oneri anche non incassati e, tra questi ultimi, costi di carattere meramente convenzionale (come, ad esempio, gli ammortamenti, gli accantonamenti, ecc.).

⁵¹ Nessuno ha in tasca il reddito, ma ha il denaro in cui si materializza il predetto reddito.

⁵² Coerentemente con l'art. 984 c.c. (secondo cui durante l'usufrutto spettano all'usufruttuario tutti i frutti, naturali o civili, della cosa), l'art. 25 del t.u.i.r. prevede che i redditi fondiari debbano essere imputati e tassati in capo a colui che possiede l'immobile a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale.

Diritto Tributario

un'attività, una delle fonti produttive di reddito, se e nella misura in cui esso venga investito (il patrimonio investito genera reddito).

Ciò che assume rilevanza nel sistema dell'imposizione sui redditi è soltanto l'**afflusso di risorse**, nella sfera di un soggetto, **che costituisce variazione incrementativa del patrimonio** e, dunque, novella ricchezza, ma **non** anche quello ricevuto per il reintegro di una parte di patrimonio perduto, che, in quanto tale, non determina alcun arricchimento in capo al percettore.⁵³

- **Principio di sostituzione** → art. 6, c. 2, t.u.i.r., secondo cui «*i proventi conseguiti in sostituzione di redditi [...] e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi [...] costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti*»: proventi e indennità risarcitorie sono imponibili solo per la parte che sostituisce o indennizza la perdita di un elemento reddituale, e secondo le regole della categoria del reddito perduto e sostituito, con conseguente esclusione della eventuale parte che compensa la perdita di un elemento patrimoniale. In caso di somme erogate a titolo di risarcimento danni occorre distinguere il risarcimento del:
- "*lucro cessante*" → imponibile alla stessa stregua del reddito perduto, sempreché previsto tra i redditi tassabili;
 - Gli interessi moratori (art. 1224 c.c.) e per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa natura di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.
 - Es. In caso di sentenza che preveda l'indennizzo del "danno all'immagine" subito e delle spese sostenute, la prima parte del risarcimento è tassabile come "reddito di lavoro autonomo", in quanto volto a reintegrare forfetariamente il lucro cessante connesso alla perdita di credibilità e di stima agli occhi della clientela; la seconda parte è sempre imponibile come "reddito di lavoro autonomo", costituendo il rimborso di un costo dedotto dal professionista, il quale, in applicazione delle regole ordinarie di categoria, va assoggettato a imposizione (idealmente, per questa seconda componente, il saldo è zero).
 - "*danno emergente*" → non imponibile, in quanto volto a ricostituire il patrimonio.
 - La disposizione esclude espressamente da imposizione le indennità risarcitorie liquidate per "causa di morte" e per "invalidità permanente", sia di natura fisica (perdita di un arto, ridotta funzionalità di una parte del corpo, ecc.) sia di natura psichica (riduzione delle capacità professionali, perdita di chance, mobbing, ecc.); tale ristoro riguarda infatti il "patrimonio umano".
 - È esclusa la tassabilità degli interessi c.d. compensativi, ossia quelli che hanno la funzione di ristorare la ritardata percezione di somme non originariamente liquide ed esigibili, configurandosi alla stregua di una reintegrazione di carattere patrimoniale.
 - Es. Una persona fisica conclude una transazione con una banca, per mancato adempimento di un obbligo contrattuale di quest'ultima risalente a cinque anni prima, che prevede la liquidazione di un indennizzo per il danno subito e il pagamento di interessi per il periodo intercorrente tra l'evento danno e il giorno di liquidazione del suddetto indennizzo: l'indennizzo che risarcisce il danno patrimoniale subito non è tassabile, e non lo sono neanche gli interessi corrisposti, in quanto qualificabili come interessi compensativi.

Le categorie di reddito: caratteristiche generali e regole strutturali

L'architettura del sistema d'imposizione sui redditi è costituito dalle categorie di reddito: in forza del combinato disposto, da un lato, dell'art. 1 (per l'IRPEF) e dell'art. 72 (per l'IRES) e, dall'altro, dell'art. 6 del t.u.i.r., vi è

⁵³ Es. Un imprenditore subisce un incendio doloso del proprio ristorante, che impone il fermo dell'attività per tre mesi, con una perdita mensile di redditi (calcolata facendo la media dei redditi annuali) pari a 300.000 euro. La compagnia assicurativa risarcisce l'imprenditore per i danni subiti erogando un'indennità di 700.000 euro. La parte dell'indennità che sostituisce i redditi perduti (lucro cessante), pari a 300.000 euro, sarà tassata come "reddito d'impresa"; la parte residua, che è finalizzata a coprire le spese di ristrutturazione e arredamento locale, non sarà invece imponibile.

In occasione della gestazione e della nascita del proprio figlio, una professionista (avvocato, architetto, dottore commercialista, medico, ecc.) percepisce l'indennità di maternità erogata dalla propria cassa di previdenza: le relative somme sono tassabili come "reddito di lavoro autonomo", in quanto l'indennità sostituisce il mancato guadagno della professionista durante il lieto evento.

Diritto Tributario

reddito fiscale ogniqualvolta, e solo quando, il contribuente realizza una delle fattispecie reddituali rientranti nelle categorie di reddito del citato art. 6, così come integrato da leggi esterne speciali (es. normativa in materia di tassazione dei redditi di fonte illecita).

Il "reddito fiscale" ha una fondamentale caratteristica generale: origina da una "**fonte produttiva**", che può essere o il capitale impiegato o un'attività svolta dal contribuente. Per questo, la nozione di reddito fiscale accolta dal nostro legislatore è quella di reddito "*prodotto*" (eccezioni = proventi dichiarati imponibili pur in assenza di una diretta fonte produttiva, in quanto mera entrata). Ciò si ricava dai singoli redditi di categoria, che danno luogo al "reddito fiscale":⁵⁴

- i redditi fondiari e di capitale derivano dall'investimento di un capitale (rispettivamente, in beni immobili e mobili);
- i redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e di impresa derivano dallo svolgimento di un'attività (rispettivamente, di lavoro dipendente, libero-professionale e imprenditoriale);
 - o Es. Formano "reddito d'impresa", a titolo di sopravvenienze attive, anche le somme ricevute dall'imprenditore o dalla società di capitali come donazione o liberalità: esse costituiscono una mera "entrata", perché non sono originate dall'attività commerciale svolta, ancorché si innestino nel relativo contesto imprenditoriale.
- i redditi diversi (categoria che accoglie, residualmente, fattispecie reddituali eterogenee non collocabili nelle altre categorie) derivano dall'investimento di un capitale, dallo svolgimento di un'attività o da un *mix* delle due fonti.

Per ogni categoria di reddito è possibile individuare due gruppi di disposizioni, dedicati a:

- I. criteri di **identificazione** della fonte di reddito (funzionali alla "qualificazione" della ricchezza prodotta) → consente di individuare le attività e/o gli investimenti che generano redditi rientranti in una categoria. Ciò permette la corretta "qualificazione" dei diversi redditi realizzati dal contribuente, da cui indissolubilmente dipende la corretta "quantificazione" del reddito imponibile.⁵⁵ Le disposizioni normalmente recano:
 - a) la definizione dell'ipotesi reddituale tipica e/o l'elenco delle relative fattispecie;
 - b) in taluni casi, l'indicazione delle ipotesi che, pur difettando dei requisiti costitutivi dei redditi di categoria, rilevano comunque "per assimilazione" alle ipotesi tipiche;
 - c) le fattispecie sottratte dai redditi di categoria o per finalità agevolative, in quanto astrattamente sussumibili nella definizione generale o tra le fattispecie rilevanti "per assimilazione" (esenzioni); o per una più puntuale delimitazione della categoria reddituale (esclusioni).
- II. modalità di **determinazione** del reddito imponibile di categoria (funzionali alla "quantificazione" della parte tassabile nel periodo di imposta) → consente di capire come si calcola il reddito imponibile della fattispecie reddituale che si colloca in una categoria. Ogni categoria di reddito ha, infatti, un apparato autonomo e differenziato di regole per la determinazione del quantum imponibile.

All'interno del microsistema normativo di ciascuna categoria reddituale sono presenti regole riguardanti due profili strutturali della nozione di reddito in generale, e di reddito fiscale in particolare:

1. rilevanza dei costi di produzione → il reddito, in quanto ricchezza novella, va assoggettato a imposizione al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, diversamente falsandosi l'entità dell'arricchimento effettivo ottenuto dal contribuente: in via generale e di principio, il reddito imponibile deve essere il

⁵⁴ Gli interessi incassati da una persona fisica a seguito della sottoscrizione di un prestito obbligazionario emesso da una S.p.A. costituiscono "reddito di capitale": la fonte produttiva è rappresentata dall'investimento di capitale in titoli obbligazionari. I ricavi ottenuti dall'imprenditore o da una società di capitali a seguito dello svolgimento di un'attività commerciale concorrono a formare il "reddito d'impresa" e sono il diretto precipitato dell'attività svolta.

⁵⁵ Es. Una persona fisica-imprenditore acquista: (a) con denaro dell'impresa, 1.000 azioni della società quotata "Giorni Felici"; (b) con denaro personale, altre 500 azioni della medesima società. Alla fine dell'anno, la società distribuisce gli utili realizzati e il soggetto percepisce 75.000 euro: (a) per la parte relativa alle azioni acquistate con denaro dell'impresa, pari a Euro 50.000, si tratta della remunerazione di un investimento dell'impresa e, dunque, componente positivo del "reddito di impresa" (voce dividendi), che, in quanto tale, risulterà imponibile con IRPEF solo per il 58,14% dell'ammontare ricevuto; (b) per la parte relativa alle azioni acquistate con denaro proprio, pari a Euro 25.000, si tratta della remunerazione di un investimento personale e, perciò, costituisce "reddito di capitale", che sarà imponibile con la "imposta sostitutiva" del 26% applicata sull'intero ammontare ricevuto.

Diritto Tributario

reddito **"netto"**. Perciò, in ogni categoria di reddito sono contemplate regole per il riconoscimento (in un caso, indiretto) della deducibilità dei costi sostenuti per la produzione del reddito. Le soluzioni adottate sono diverse e mediano tra le esigenze di semplicità applicativa e di quantificazione puntuale del reddito imponibile:

- a. la deduzione dei costi è riconosciuta in via **forfetaria**: in via generale, per le categorie dei redditi fondiari e di lavoro dipendente; e, in via d'eccezione, per alcuni redditi "assimilati" ai redditi di lavoro autonomo, nonché per alcune ipotesi di reddito di lavoro autonomo e d'impresa soggette a "regimi speciali".
 - b. la deduzione è riconosciuta per **tutti** i costi sostenuti e in maniera analitica: in via generale, per le categorie del reddito di lavoro autonomo e d'impresa, sia pur con un diverso grado di dettaglio.
 - c. la deduzione dei costi è riconosciuta con criteri differenziati, che sono comunque riconducibili alle prime due soluzioni sopra illustrate: ciò vale, stante l'eterogeneità delle fattispecie reddituali che ricomprende, per la categoria dei redditi diversi.
 - d. Per i redditi di capitale, in via generale, non è prevista alcuna deduzione a titolo di costo per i redditi di questa categoria; un riconoscimento implicito e indiretto è però la sottoposizione della maggior parte di tali redditi a "regimi fiscali sostitutivi", le cui aliquote (quella generale è del 26%) sono prossime a quella più bassa dell'IRPEF.
2. orizzonte temporale di riferimento → il reddito, in quanto variazione incrementativa del patrimonio, assume rilevanza solo con riferimento a un certo orizzonte temporale, che nel sistema d'imposizione sui redditi è rappresentato dal "periodo di imposta". Perciò le varie categorie di reddito contemplano regole diverse per l'imputazione dei singoli redditi al periodo di imposta, le quali permettono l'individuazione di quello in cui, di volta in volta, il reddito va assoggettato a tassazione. Le regole sono ispirate alla necessità di comporre le opposte esigenze di semplicità e precisione:
- a. per i redditi di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e diversi, il principio generale è l'imputazione al periodo di imposta di "percezione" (c.d. **principio di cassa**);
 - b. per i redditi d'impresa, il principio generale è l'imputazione al periodo di imposta di "maturazione" (c.d. **principio di competenza**);
 - i. alcuni proventi e costi seguono, in via di eccezione, il principio di cassa (es. dividendi, compensi pagati agli amministratori, ecc.) o il principio di correlazione (es. rimanenze di magazzino, ammortamenti).
 - c. i redditi fondiari sono imputati al periodo di imposta proporzionalmente alla **durata del possesso** del bene immobile, a prescindere dall'effettiva percezione.

I redditi possono essere realizzati dal contribuente in denaro o in natura:⁵⁶ la parte in **natura** del reddito va tradotta in termini monetari, essendo il reddito imponibile di ciascuna categoria (e, di conseguenza, quello complessivo soggetto a prelievo) sempre espresso in denaro. A tale fine, e per i redditi in natura rientranti in tutte le categorie, **l'art. 9** (Determinazione dei redditi e delle perdite), **c. 3, t.u.i.r.**, sancisce che i beni e servizi ricevuti dal contribuente vanno valutati al "**valore normale**", ossia al "prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi". Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

⁵⁶ Com'è, ad esempio, nel caso dei dirigenti aziendali la cui remunerazione è sovente costituita dallo stipendio in denaro e taluni **fringe benefit** (il telefonino, l'auto, l'appartamento, ecc.). Se, per esempio, oltre allo stipendio mensile, i dirigenti di una società con sedi in diverse parti d'Italia ricevono, come *fringe benefit*, un'abitazione di 150 mq nel centro della città ove risiedono per lavoro, per trasporre in termini monetari questa parte di remunerazione è necessario determinare il valore normale del *fringe benefit* per ciascuno dei dirigenti. Esso sarà dato dal canone di affitto mediamente praticato per appartamenti in centro città della stessa metratura (prezzo medio), che sarà diverso in ragione del fatto che l'appartamento concesso al dipendente sia vuoto o ammobiliato (medesimo stato di commercializzazione), sia nella disponibilità della società per averlo in locazione continuativamente da alcuni anni o preso in affitto per l'occasione (il valore da assumere è sempre quello nel tempo più prossimo), sia in una città del nord, del centro o del sud (luogo più prossimo).

Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore". Regole specifiche sono previste per la determinazione del valore normale di titoli e partecipazioni (c. 4).⁵⁷

Redditi fondiari

I criteri di identificazione dei redditi di categoria

La categoria dei "redditi fondiari" trova disciplina negli articoli 25-43 del t.u.i.r., in alcune leggi speciali (come quella in materia di c.d. cedolare secca) e norme regolamentari. Sono definiti "fondiari" i redditi che derivano da **terreni e fabbricati** esistenti nel **territorio dello Stato** e che sono **iscritti** in appositi registri denominati, rispettivamente:⁵⁸

- catasto dei terreni → individua le singole particelle di terreno, la loro appartenenza, la qualità (tipo di coltivazione) e la classe del terreno (grado di produttività), e, in ragione di tali connotazioni, il **reddito "medio-ordinario"** attribuibile a ciascuna particella, denominato "rendita catastale", che costituisce termine di riferimento per il calcolo dell'entità imponibile ai fini dell'imposizione sui redditi (anche per l'applicazione dell'IMU e dell'imposta di registro).
 - a) Nel caso di variazioni permanenti delle risultanze catastali (es. modifiche della coltura più o meno redditizie) o perdite transitorie di prodotto (es. per siccità, inondazioni, grandinate, ecc.) il contribuente è tenuto a effettuare un'apposita comunicazione agli Uffici del catasto, per le modifiche conseguenti della "rendita catastale" (**artt. 29, 30 e 31**).
 - b) Nel caso di perdite transitorie, imputabili a mancata coltivazione e a eventi naturali (es. incendi, allagamenti da piogge intense, ecc.), anch'esse sono da denunciare, che conducono, a seconda del tipo di evento, alla riduzione o all'eliminazione del reddito dei terreni (**artt. 31 e 35**).
- catasto dei fabbricati → individua le singole **unità immobiliari per zona censuaria** (ambito territoriale), per **categoria** (abitazione, immobile commerciale, immobile speciale, ecc.) e, all'interno, per **classe** (per le abitazioni, di pregio, economica, ecc.; per gli immobili commerciali, negozi, magazzini, ecc.); nonché, in ragione di tali caratteristiche, la tariffa d'estimo, la quale, moltiplicata per la superficie dell'immobile, determina la "rendita catastale", che esprime, in via di principio, un reddito "**medio-ordinario**";
 - a) per i beni immobili a destinazione speciale o particolare (es. centrale elettrica, casa di cura, fabbrica, ecc.), la "rendita catastale" è attribuita individualmente, cespite per cespite, in base a una "stima diretta".
 - b) Per i fabbricati, le eventuali modifiche delle risultanze catastali, compresa la rendita, possono essere effettuate anche d'ufficio, oltre che su domanda del contribuente, laddove il reddito lordo di un'unità immobiliare (canoni di locazione dell'immobile o, se non locato, di immobili similari) differisca dalla rendita catastale per almeno il 50% di questa (**artt. 38 e 39**).
 - c) Non tutti i redditi di natura immobiliare sono qualificabili e/o tassabili come "redditi fondiari", poiché alcuni immobili sono considerati improduttivi di reddito, mentre altri, a certe condizioni, concorrono a formare i redditi di categorie differenti (lavoro autonomo, impresa e diversi).

Le fattispecie reddituali tipiche, esenti ed escluse

I redditi fondiari si dividono in:

⁵⁷ Il valore normale è determinato:

- a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla **media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese**;
- b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, **in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente**, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;
- c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al **valore normale** dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

⁵⁸ In quanto non iscrivibili in tali registri, i redditi prodotti da beni immobili localizzati all'estero si collocano nella categoria dei redditi diversi (art. 67, lett. e-f).

Diritto Tributario

- ❖ "redditi dei terreni" → a loro volta si scompongono (già nel registro catastale, ove sono individuati e quantificati in modo separato) in:⁵⁹
 - "reddito **dominicale**" → parte del reddito dei terreni attribuibile al proprietario o al titolare di altro diritto reale di godimento per i capitali investiti, senza attività di coltivazione del fondo, che è concessa a terzi dietro corrispettivo.
 - "reddito **agrario**" → parte complementare del reddito dei terreni attribuibile a colui che coltiva il fondo e che, dunque, deriva dall'esercizio di attività agricole. Le attività agricole fiscalmente rilevanti sono elencate nell'art. 32, c. 2, t.u.i.r., e sono soggette a una serie di limiti, entro i quali si ha reddito fondiario e oltre i quali, ma solo per la parte eccedente, si ha invece reddito d'impresa (art. 55, c. 1). *Ratio*: la rendita catastale dei terreni è determinata mediante la stima del reddito medio-ordinario ritraibile dal terreno, nei limiti della potenzialità del fondo; essa perde significatività quando l'attività svolta non corrisponde più a quella su cui è fondata la stima, a causa dell'utilizzo di prodotti non ottenuti tramite il terreno stesso. Le attività fiscalmente agricole e produttive di reddito agrario sono quelle:
 - a) dirette alla **coltivazione del terreno e alla silvicoltura**: per esse non vi sono limiti, essendo in rapporto diretto con il terreno;⁶⁰
 - b) di **allevamento di animali** nei limiti del numero di capi che possono essere alimentati con mangimi ottenibili (e non ottenuti, onde la possibilità di produrli/acquistarli all'esterno, purché si rispetti il limite) per almeno ¼ dal terreno;⁶¹
 - c) di **produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili**, anche provvisorie, se la superficie utilizzata non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste, nonché, se svolte entro i medesimi limiti, le medesime attività svolte per conto terzi (art. 33, c. 2-bis);
 - d) di **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente** (in parte possono essere di provenienza esterna) **dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali**, ancorché non siano svolte sul terreno, con riferimento ai beni individuati con apposito decreto ministeriale (D.M. 11 luglio 2007): queste attività sono convenzionalmente denominate *attività agricole "connesse"*.
- ❖ "redditi dei fabbricati" → sono quelli ritraibili da ciascuna "unità immobiliare urbana", espressione che ricomprende i fabbricati e le altre costruzioni fissate stabilmente al suolo (es. centrali elettriche, chioschi, edifici galleggianti ma comunque assicurati al suolo, ecc.) o loro porzioni idonee a produrre un reddito autonomo.
 - **non** generano autonomo reddito di terreno le aree occupate dalle costruzioni e relative pertinenze (es. giardini e parcheggi), le quali concorrono alla produzione del reddito dei fabbricati risultante dal catasto edilizio.
 - **non** generano autonomo reddito di fabbricati le costruzioni o le porzioni di costruzioni rurali e relative pertinenze (es. abitazioni dei coltivatori, immobili utilizzati per la custodia degli animali e/o degli attrezzi agricoli, ecc.), effettivamente adibiti a uso agricolo, le quali concorrono alla produzione del reddito dei terreni risultante dal catasto.

Non danno luogo a redditi fondiari:

- i beni immobili (terreni e fabbricati) che appartengono a imprese individuali o collettive (a prescindere dal loro effettivo utilizzo per lo svolgimento di un'attività commerciale) o che sono impiegati strumentalmente dal contribuente per l'esercizio di un'attività professionale (salvo uso promiscuo), concorrendo a formare il reddito della relativa categoria.

⁵⁹ Entrambe le componenti, dominicale e agraria, vanno attribuite al proprietario o al titolare di altro diritto reale di godimento sul terreno se questi è anche imprenditore agricolo.

⁶⁰ Esse generano comunque reddito agrario anche se effettuate con tecniche di coltivazione sofisticate (es. coltivazioni in serra mediante tecnologie avanzate).

⁶¹ Il numero di capi è determinato con apposito decreto interministeriale; rientrano in questa fattispecie l'allevamento di uccelli e insetti (apicoltura, bachicoltura), di animali pregiati (es. cavalli da corsa), purché non si sconfini nell'esercizio di attività commerciali.

Diritto Tributario

- gli immobili adibiti esclusivamente all'esercizio del culto, e relative pertinenze, a meno che non siano oggetto di locazione;
- i terreni agricoli concessi in affitto per uso "non agricolo" (es. campeggi, riserve di caccia, ecc.), i cui canoni costituiscono "redditi diversi" (art. 67, lett. e);
- le attività agricole per la parte che eccede i limiti previsti dall'art. 32, c. 2, t.u.i.r., i cui proventi si collocano nella categoria del "reddito d'impresa" (art. 55, c. 1);
- l'attività di agriturismo (che è, insieme, agricola e alberghiera), la quale, essendo considerata prevalente la componente commerciale, è produttiva di reddito d'impresa (soggetto a un regime "speciale" di tassazione forfetaria).

Le modalità di determinazione e tassazione dei redditi di categoria

I redditi fondiari sono quelli che risultano dal catasto.⁶² Il reddito catastale è il reddito "**medio-ordinario**" ritraibile da ciascuna unità di terreno o fabbricato (con eccezione degli immobili a destinazione speciale o particolare per cui è prevista la determinazione mediante "stima diretta"), in quanto riflette la redditività di unità immobiliari con analoghe caratteristiche, calcolata su più anni e in condizioni normali di impiego.

- ➔ Il criterio di determinazione tiene conto, in maniera forfetaria, dei costi inerenti al terreno o al fabbricato.
- ➔ La modalità "catastale" di determinazione dei redditi fondiari può generare vere e proprie "rendite fiscali" nell'ambito dei redditi di terreno, specie per gli imprenditori agricoli, perché, se è vero che il reddito catastale sostituisce totalmente il reddito effettivo delle attività agricole (ossia tutti i proventi realizzati e i costi sostenuti), il reddito effettivo è normalmente superiore a quello catastale.
 - Ciò **non** si verifica nell'ambito dei redditi di fabbricati; infatti, nel caso di locazione di un immobile, il reddito catastale cede il passo al reddito effettivo se il canone di locazione⁶³ è superiore al reddito catastale, circostanza che si verifica nella pressoché totalità dei casi concreti.
- ➔ Trattandosi di redditi di natura catastale, i redditi fondiari sono tassati a prescindere dalla loro produzione o percezione da parte del contribuente (art. 26, c. 1). Vi è, dunque, tassazione anche per i fabbricati tenuti a disposizione (esclusi quelli soggetti a IMU, tributo alternativo all'imposizione sui redditi) e i terreni **non** coltivati.
 - Per i fabbricati tenuti a disposizione (in aggiunta a quelli adibiti ad abitazione principale del contribuente o dei suoi familiari) è previsto l'aumento di 1/3 del reddito fondiario tassabile;
 - Per quelli adibiti ad abitazione principale, se non sono classificati di lusso, è previsto un onere deducibile dal reddito complessivo pari all'importo della rendita catastale (art. 10, c. 3-bis), neutralizzandone pertanto la rilevanza.
- ➔ Vi è, parimenti, tassazione sui canoni di locazione scaduti e non percepiti dal locatore, a causa della morosità del conduttore, fino al momento dell'intimazione di sfratto o dell'ingiunzione di pagamento; le imposte pagate su tali canoni, se relativi a immobili a uso abitativo (non di natura commerciale) determinano il sorgere di un credito d'imposta che il contribuente può utilizzare in compensazione a partire dalla prima dichiarazione dei redditi successiva.
- ➔ I redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito complessivo sottoposto a IRPEF o a IRES (per gli enti non commerciali).
 - Nel caso di locazione degli immobili ad uso abitativo e di taluni immobili commerciali (negozi e botteghe con superficie **non** superiore a 600 mq) è, tuttavia, previsto, opzionalmente, il regime speciale della c.d. **cedolare secca**: un'imposta sostitutiva del 21% o, se vi è un canone "concordato", del 10%.
- ➔ Nel caso di immobile concesso in comodato d'uso, il reddito dovrà essere dichiarato sempre dal proprietario o dal titolare del diritto reale posto che il comodato attribuisce al comodatario la detenzione, e **non** il possesso dell'immobile.

⁶² Non i redditi effettivamente prodotti dal terreno o dal fabbricato, i quali sono in linea di principio irrilevanti ai fini fiscali; per questa categoria, il legislatore fiscale ha prediletto la rapidità e la semplicità della determinazione rispetto alla puntualità e alla complessità del calcolo del reddito effettivo.

⁶³ Ridotto del 5% quale deduzione forfetaria delle spese ordinarie, percentuale che è elevata al 35% per gli immobili di interesse storico-artistico.

Diritto Tributario

- **Eccezione:** i terreni concessi in affitto concorrono a formare il reddito complessivo del soggetto affittuario, anziché del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto (**art. 33, c. 1**).
- In caso di trasferimento del bene immobile in corso d'anno, i redditi fondiari vanno imputati ai contribuenti che si avvicendano nel possesso in proporzione alla durata in capo a ciascuno.

Redditi di capitale

I criteri di identificazione dei redditi di categoria

I redditi di capitale sono disciplinati dagli artt. **44-48 del t.u.i.r.**, cui si aggiungono, per i regimi fiscali sostitutivi propri di numerose fattispecie, gli artt. 26 e ss. del D.P.R. n. 600/1973, nonché, anche in relazione a particolari forme di gestione del risparmio, alcune leggi speciali (es. quella sul risparmio amministrato e gestito).

L'estrema eterogeneità dei proventi collocabili in questa categoria, in continua evoluzione, ha indotto il legislatore a prediligere un'elencazione casistica. Tuttavia, se nell'**art. 44** si enuclea il comune denominatore della maggior parte delle fattispecie, è possibile elevare a definizione generale la clausola di chiusura recata dalla **lett. h**), secondo cui si considerano redditi di capitale, in via residuale, tutti "*gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto*". Questa definizione:

- I. coglie l'essenza della categoria dei redditi di capitale: la provenienza del provento da un "impiego di capitale", da intendersi non solo quale investimento di una somma di denaro, ma, più in generale, quale impiego di elementi di patrimonio anche pregressi di colui che percepisce i proventi (es. i compensi derivanti da prestazioni di fideiussione o di altra garanzia)
- II. segna il confine con la categoria dei "redditi diversi" (**art. 67**), al cui interno si collocano i differenziali (*capital gains* e perdite) derivanti sempre da un impiego di capitale, **ma** dipendenti da eventi futuri e incerti (es. oscillazioni della borsa per i titoli quotati, capacità di negoziazione).⁶⁴

Le fattispecie reddituali tipiche, esenti ed escluse

Le più importanti ipotesi di reddito di capitale possono essere aggregate in due grandi gruppi (+ terzo gruppo residuale), che ricomprendono, rispettivamente, le seguenti fattispecie:

- 1) gli interessi e gli altri proventi, comunque denominati, che derivano da "**prestiti**", ossia mutui e altre forme di credito similari;
 - a) il riferimento è agli interessi, aventi natura corrispettiva, che derivano dalle forme di finanziamento specificamente enumerate (mutuo, depositi bancari, conti correnti, obbligazioni e titoli considerati "similari" alle obbligazioni *ex art. 44, c. 2, lett. c*), ma, in forza della clausola residuale, anche da altre forme atipiche di credito comunque derivanti dall'impiego di un capitale.
 - b) Sono **esclusi** gli interessi derivanti da crediti privi di tale connotato: gli interessi moratori e per dilazioni di pagamento (costituiscono redditi della stessa natura di quelli da cui originano i crediti su cui gli interessi sono maturati), gli interessi relativi a crediti per risarcimento danni, a crediti d'imposta rimborsati in ritardo, ecc. (sono interessi compensativi e, in quanto reintegro patrimoniale, non tassabili).
- 2) **proventi** derivanti dalla partecipazione in società o enti (escluse le società di persone e gli enti assimilati, che soggiacciono al c.d. principio di trasparenza) e da strumenti finanziari similari.
 - a) Si tratta dei dividendi e degli altri proventi – in denaro o in natura – che originano dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti a IRES (azioni, quote, ecc.), nonché dal possesso di titoli e strumenti finanziari che si considerano "similari" alle azioni (**art. 44, c. 2, lett. a**), compresi i proventi derivanti dalla distribuzione di poste del patrimonio netto costituite con utili societari (es. riserve di utili); e, infine, da contratti di associazione in partecipazione, se l'associato ha apportato capitale (o capitale e lavoro).⁶⁵

⁶⁴ Se un reddito finanziario non dovesse rientrare neanche in quest'altra categoria, esso non sarà imponibile, a meno che non sia di fonte illecita.

⁶⁵ Se è stato apportato soltanto lavoro, il provento dell'associato costituirà reddito di lavoro autonomo.

Diritto Tributario

- b) **Non** configurano le somme che la società eroga ai soci attingendo, in tutto o in parte, dai conferimenti di capitale (es. nel caso di riduzione del capitale sociale per la parte non derivante da aumenti gratuiti effettuati utilizzando riserve di utili) o dalle riserve e altre poste aventi la medesima natura di capitale (es. la riserva sovrapprezzo azioni, i versamenti a fondo perduto, ecc.) per la dicotomia generale reddito/patrimonio.
- 3) tutti gli altri proventi di natura finanziaria derivanti da un impiego potenziale o attuale di capitale, ma non dipendenti da eventi futuri e incerti:
 - a) "tipici", come i compensi per prestazioni di garanzie; le rendite perpetue, cose che vanno oltre la morte dell'avente diritto (quelle vitalizie sono inserite, per assimilazione, nella categoria dei redditi di lavoro dipendente) e prestazioni similari; i proventi derivanti dalle gestioni collettive di patrimoni mobiliari, i proventi derivanti da contratti di assicurazione sulla vita; i proventi derivanti da contratti di riporto pronti contro termine;
 - b) "atipici", in forza della clausola residuale di cui alla lett. h).

Precisazioni:

1. per presunzione assoluta, avente chiara finalità antiabuso, in caso di distribuzione di somme ai soci, si considerano distribuiti per primi gli utili e le riserve di utili, fino a concorrenza del loro ammontare, anche se la delibera assembleare individua la fonte dell'erogazione nella ripartizione di riserve di capitale (art. 47, c. 1).
 - Es. L'assemblea dei soci di una S.p.A. – il cui patrimonio netto è costituito da 1.000 di capitale sociale, 200 di riserve di utili, 450 di riserve di capitale e 100 di utile di esercizio – delibera la distribuzione ai soci della totalità delle riserve di capitale. Ai fini fiscali, a prescindere dal contenuto della delibera, l'importo di 450 da attribuire ai soci si considera così formato: per 100, si tratta dell'utile di esercizio; per 200, si tratta delle riserve di utili; per 150, si tratta delle riserve di capitale. Con la conseguenza che l'importo erogato sarà imponibile in capo ai soci per 350, a titolo di distribuzione di utili e ripartizione di riserve di utili, e non imponibile per 100, a titolo di ripartizione di riserve di capitale.
2. le regole illustrate valgono anche per individuare la parte tassabile delle somme attribuite ai soci in occasione di vicende straordinarie (recesso, esclusione, riscatto, riduzione di capitale sociale esuberante, liquidazione della società o dell'ente): in tali casi, le somme o il valore normale dei beni ricevuti dal socio **non** sono utili fino a concorrenza del costo della partecipazione, che è il capitale investito, mentre lo sono per la parte eccedente, che costituisce il reddito di capitale imponibile (art. 47, c. 7); se quanto ricevuto dal socio dovesse essere inferiore al costo della partecipazione, il differenziale negativo (perdita) **non** sarà deducibile.
 - a. Nell'ambito del reddito d'impresa, tale eccedenza è qualificata come **plusvalenza** (o minusvalenza), onde, se sussistono le condizioni, essa beneficerà del regime della *participation exemption* (artt. 86, c. 5-bis e 87, c. 6, t.u.i.r.).
3. Tutti i proventi esaminati fuoriescono dalla categoria dei redditi di capitale e rientrano in quella dei redditi d'impresa, concorrendo come componenti positivi di reddito, ogniqualvolta i capitali impiegati – da cui originano i proventi – sono "**beni d'impresa**", in quanto appartenenti a un'impresa individuale (e non porzione del "patrimonio privato" della persona fisica o di un ente non commerciale) o a una società commerciale (art. 48).
 - La persona fisica-imprenditore acquista: (a) con denaro dell'impresa, 1.000 azioni della società quotata "Giorni Felici"; e (b) con denaro personale, altre 5.00 azioni della medesima società. Alla fine dell'anno, la società distribuisce gli utili realizzati e il soggetto percepisce 75.000 euro. Gli utili distribuiti saranno tassabili: (a) come "dividendo", componente positivo del reddito d'impresa, per la parte relativa alle azioni acquistate con denaro dell'impresa, pari a euro 50.000, che, in quanto tale, risulterà imponibile con IRPEF solo per il 58,14% dell'ammontare ricevuto; come "reddito di capitale", per la parte relativa alle azioni acquistate con denaro proprio, pari a Euro 25.000, che sarà imponibile con "imposta sostitutiva" del 26% applicata sull'intero ammontare ricevuto.

Le modalità di determinazione e tassazione dei redditi di categoria

La disciplina generale, recata dall'art. 45 del t.u.i.r., trova completamento in diversi *corpus* normativi di carattere "integrativo". Le regole generali stabiliscono che i redditi di capitale concorrono a formare l'imponibile:

1. nella "misura definita" nei contratti-fonte: **non** rilevano, fiscalmente, eventuali perdite;
2. per il loro "ammontare **lordo**": non è ammessa la deduzione di eventuali costi sostenuti per produrli;⁶⁶
3. nel periodo di imposta di "percezione" in quello di maturazione (principio di **cassa**).⁶⁷

La maggior parte dei redditi rientranti nella categoria in esame sono tuttavia soggetti a prelievo attraverso "**regimi fiscali sostitutivi**" dell'ordinaria tassazione (non sono sottoposti alle imposte sui redditi), che si avvalgono degli strumenti della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (es. gli interessi bancari e i dividendi societari percepiti da persone fisiche) e della "imposta sostitutiva" (es. proventi in regime di "risparmio gestito" ex artt. 26 e ss., D.P.R. n. 600/1973, e leggi speciali).

- ⇒ Diversamente, il reddito di capitale concorre alla formazione del reddito complessivo soggetto a IRPEF, per le persone fisiche, o a IRES, per gli enti non commerciali.
- Eccezione: i redditi di capitale a formazione pluriennale, in quanto tali, sono compresi tra quelli soggetti a "tassazione separata", i quali seguono il relativo regime.
- ⇒ L'aliquota proporzionale dei prelievi sostitutivi è, in via generale, il **26%**, con esclusione degli interessi (e dei *capital gains*, rientranti nei redditi diversi) che derivano da titoli di Stato o di Enti pubblici, anche esteri, purché di Paesi collaborativi.⁶⁸

Regole speciali:

- a) Quanto al **primo gruppo**, i regimi fiscali previsti per gli interessi si applicano anche ai proventi assimilati (es. quelli che originano da titoli simili alle obbligazioni di cui all'art. 44, c. 2, lett. c).
- a. Presunzione relativa di fruttuosità → Gli interessi derivanti da mutui si presumono, salvo prova contraria, percepiti alle scadenze stabilite e nella misura pattuita per iscritto; se le scadenze non sono stabilite e/o la misura non è stata fissata per iscritto, gli interessi si presumono percepiti in ogni periodo di imposta per la parte maturata e/o vanno computati nella misura del saggio legale.
- i. Non dovrebbe operare quando nel contratto si preveda, espressamente, la non debenza di interessi da parte del mutuatario (art. 45, c. 2).
 - ii. Le somme versate da un socio a società ed enti commerciali si presumono date a mutuo, e dunque produttive di interessi, se dal bilancio della società o dell'ente non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo (art. 46).⁶⁹
- b) Quanto al **secondo gruppo**, i dividendi e gli altri proventi assimilati⁷⁰ sono soggetti a imposizione in misura parziale *direttamente* (attraverso l'abbattimento dell'ammontare imponibile) o *indirettamente* (attraverso la sottoposizione dell'intero ammontare imponibile a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta) al

⁶⁶ Trattandosi di proventi realizzati senza sforzo alcuno dal soggetto che li percepisce. L'applicazione dei "regimi fiscali sostitutivi" attenua questa penalizzazione.

⁶⁷ Es. Una persona fisica è socio di una S.p.A., di cui detiene una partecipazione azionaria del 60%, che è stata acquisita dall'individuo contraendo un mutuo con una banca, il quale comporta il pagamento di interessi passivi annuali per euro 20.000. Il 20 dicembre 2019 è stata deliberata la distribuzione di utili di esercizio per euro 100.000, donde il sorgere per la persona fisica del corrispondente diritto di credito, che in base al contratto associativo spetta in misura proporzionale alla quota di partecipazione posseduta. Tali utili sono pagati ai soci il 15 gennaio 2020. In base alle illustrate regole generali, il reddito di capitale imponibile, a titolo di dividendo, per la persona fisica è: (a) in base al contratto associativo, pari a euro 60.000; (b) non è ammessa la deduzione dei costi per interessi passivi di Euro 20.000 Euro, che la persona sostiene a fronte del mutuo acceso per poter acquisire la partecipazione; (c) tassabile nel periodo di imposta 2020, che è l'anno di percezione, anche se il diritto è sorto nel 2019.

⁶⁸ Per i quali – allo scopo di incentivarne l'acquisto rispetto ad altre forme analoghe di investimento (come le obbligazioni emesse e società private) – è stata prevista l'aliquota del 12,50%. L'aliquota del 26% si applica anche ai c.d. titoli atipici, ossia quelli che non sono simili né alle azioni né alle obbligazioni.

⁶⁹ Es. A titolo di versamento in c/capitale o a fondo perduto (che sono assimilate al capitale sociale).

⁷⁰ In specie, quelli derivanti da titoli e strumenti finanziari partecipativi la cui remunerazione è costituita *totalmente* dalla partecipazione agli utili societari o di uno specifico affare.

Diritto Tributario

fine di attenuare la doppia imposizione "economica".⁷¹ I diversi regimi fiscali dipendono dalla natura del percettore:

- a. persona fisica-non imprenditore o società semplice → i dividendi percepiti sono sottoposti, sull'intero ammontare, a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26%;
- b. persona fisica-imprenditore (e, dunque, per la parte dei titoli e delle quote con capitali dell'impresa) o società di persone → i dividendi percepiti concorrono a formare il reddito d'impresa imponibile (tassato in capo alla persona fisica o, in forza del principio di trasparenza, in capo ai soci della società di persone) nella misura del **58,14%** dell'intero ammontare;
- c. società o ente commerciale → i dividendi concorrono a formare il reddito d'impresa imponibile (tassato con IRES) nella misura del 5% dell'intero ammontare (art. **89**) → PEX;
- d. ente **non** commerciale → i dividendi concorrono a formare il reddito complessivo (tassato con IRES) come redditi di capitale, se l'investimento sottostante fa parte del patrimonio privato, o redditi d'impresa, se l'investimento sottostante fa parte dei beni d'impresa, per il loro intero ammontare;
- e. a prescindere dalla natura del percipiente, i dividendi percepiti concorrono a formare integralmente il reddito complessivo se provengono da società localizzate in Paesi "a regime fiscale privilegiato" ("paradisi fiscali") individuati ai sensi dell'art. **47-bis, c. 1 t.u.i.r.**
 - i. art. **47, c. 4** → sono previste specifiche "esimenti", alternative fra loro, la cui dimostrazione da parte del socio-percipiente fa mutare tale penalizzante regime.

I redditi di capitale vanno tassati in capo al soggetto che ha la titolarità giuridica della fonte al momento della percezione.

Redditi di lavoro dipendente

I criteri di identificazione dei redditi di categoria

La disciplina è contenuta negli artt. **49-52 del t.u.i.r.**, cui si aggiungono, quanto al sistema delle ritenute alla fonte, gli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973.

Definizione generale: si considerano redditi di lavoro dipendente "*quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro*" (art. 49, c. 1).

- ➔ Pur essendo analoga alla nozione giuslavoristica (art. 2094 c.c.), la definizione tributaria è autonoma, rinviando alla legislazione sul lavoro **solo** per il "lavoro a domicilio" (il reddito ricade nella categoria in esame solo se il rapporto è qualificato di lavoro subordinato in base alla normativa sul lavoro, diversamente collocandosi nel reddito di impresa).
- ➔ Non è rilevante che il rapporto di lavoro subordinato sia formalizzato secondo la legislazione giuslavoristica; è sufficiente che presenti tale connotazione anche di fatto (imponibilità dei redditi derivanti dal lavoro dipendente c.d. "in nero").
- ➔ Il requisito dello svolgimento dell'attività lavorativa "alle dipendenze e sotto la direzione di altri" delimita i redditi di questa categoria rispetto a quelli di lavoro autonomo.
- ➔ Il reddito di lavoro dipendente è costituito non solo da quello derivante dal lavoro subordinato materialmente prestato (ossia lo stipendio, i compensi per lo straordinario o le ferie non godute), ma, più in generale, da ogni reddito che trovi causa nel "rapporto di lavoro".
 - art. **51, c. 1** – c.d. principio di **onnicomprendività** → *Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro* (escluse le somme erogate da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro, es. "mance");
 - Sono comprese tutte le indennità collegate al rapporto di lavoro dipendente che sono erogate sia in costanza (es. indennità di maternità, rischio, malattia, trasferimento, l'indennità sostitutiva della retribuzione in caso di infortunio, l'incentivo alle dimissioni o esodo, ecc.) sia al termine dello stesso (es. TFR o eventuali emolumenti arretrati), ma anche le erogazioni liberali effettuate dal datore di

⁷¹ I dividendi tassati in capo al socio altro non sono che gli utili assoggettati a tassazione in capo alla società e distribuiti ai soci al netto delle imposte assolute.

Diritto Tributario

lavoro a favore del dipendente, se si supera un certo limite (effettuate solo perché c'è il rapporto di lavoro, costituendo, perciò, non mere donazioni, bensì "liberalità remuneratorie").⁷²

- Rientrano nella sfera della nozione anche i compensi percepiti dal dipendente sotto forma di partecipazione agli utili d'impresa.⁷³

Le fattispecie reddituali tipiche e per assimilazione, esenti ed escluse

Oltre a tutte le somme percepite dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro subordinato, l'art. 49, c. 2, qualifica come redditi di lavoro dipendente:

- a) le **pensioni** di ogni genere e gli assegni a esse equiparate,⁷⁴ con l'ovvia esclusione di quelle di natura risarcitoria (es. pensione di invalidità permanente);
- b) le somme di denaro pagate al dipendente dal datore di lavoro in forza di una condanna giudiziale *ex art. 429 c.p.c.*,⁷⁵ in relazione a remunerazioni non corrisposte e relativi interessi, ma anche le somme pagate dal datore di lavoro a seguito di una composizione transattiva della controversia con il dipendente.

I compensi in natura (*fringe benefit*), in misura corrispondente al loro "valore normale",⁷⁶ sono tassabili come reddito del lavoratore dipendente, anche se erogati da soggetti terzi rispetto al datore di lavoro, e se concessi a favore di familiari del dipendente (es. pagamento delle rette scolastiche e universitarie dei figli, abbonamenti a palestre da parte del coniuge, ecc.).

Vi sono deroghe al principio di onnicomprensività ispirate a *rationes* diverse (ragioni tecnico-giuridiche, di semplificazione, incentivazione al risultato, agevolazione diretta/indiretta della categoria dei lavoratori subordinati, ecc.). In ispecie, fra le ipotesi elencate dall'art. 51, c. 2, **non** concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente:

- i) i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro (la tassazione si avrà al momento dell'erogazione della relativa pensione);
- ii) le spese sostenute dal datore di lavoro per la mensa aziendale o, in sostituzione, l'attribuzione di ticket restaurant (entro certi limiti);
- iii) le erogazioni o i rimborsi da parte del datore di lavoro delle spese sostenute per gli abbonamenti relativi al trasporto pubblico, anche dei familiari a carico;⁷⁷
- iv) le erogazioni effettuate dal datore di lavoro per servizi sociali (es. frequenza di asili nido, ludoteche, centri estivi o invernali, la concessione di borse di studio, ecc.);
- v) a determinate condizioni, l'attribuzione di azioni alla generalità dei dipendenti (c.d. stock option).

⁷² Ciò collima perfettamente con il principio di sostituzione di cui all'art. 6, c. 2, in forza del quale i proventi e le indennità conseguiti dai contribuenti in sostituzione di un reddito vanno collocati nella stessa categoria del reddito sostituito, con esclusione delle somme costituenti reintegro patrimoniale. Dunque, non saranno imponibili le indennità erogate al dipendente a titolo di risarcimento patrimoniale in senso stretto (es. somme erogate per indennizzare il dipendente della propria automobile danneggiata per ragioni imputabili al datore di lavoro) o di risarcimento del capitale umano (es. somme erogate a titolo di indennizzo di un'invalidità permanente subita dal dipendente nell'espletamento delle proprie mansioni).

⁷³ Costituiscono solo il parametro di riferimento per il calcolo della remunerazione, che è pagata come contropartita dell'attività di lavoro svolta: non si tratta, dunque, di un reddito di capitale.

⁷⁴ A prescindere dalla natura dell'attività lavorativa da cui originano (sono ricomprese anche le pensioni dei liberi professionisti, degli artigiani, ecc.) e dal titolo giustificativo (pensioni di vecchiaia, pensioni di reversibilità al coniuge o ai figli, ecc.)

⁷⁵ Pronuncia della sentenza: *Il giudice, quando pronuncia sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro, deve determinare, oltre gli interessi nella misura legale, il maggior danno eventualmente subito dal lavoratore per la diminuzione di valore del suo credito, condannando al pagamento della somma relativa con decorrenza dal giorno della maturazione del diritto.*

⁷⁶ Escluso il caso in cui il valore complessivo nel periodo di imposta di tali compensi non superi l'importo di euro 258,23; se si valica tale limite, è assoggettabile a imposizione l'intero valore normale (art. 51, c. 3). I fringe benefit riconosciuti ai dipendenti sono molteplici e in continua evoluzione: la concessione in uso di auto o moto aziendali; la concessione di prestiti senza interessi o con tassi agevolati; la concessione in uso, in comodato o in locazione a canone simbolico di appartamenti; la concessione in uso di computer, smartphone e tablet aziendali, comprensivi di scheda telefonica; coperture assicurative di vario tipo; iscrizioni a circoli, club e simili; ecc.

⁷⁷ O, alle stesse condizioni, di quelle sostenute direttamente dal datore di lavoro per garantire il trasporto collettivo.

Diritto Tributario

Tali fattispecie riguardano compensi in natura erogati o alla generalità dei dipendenti o a tutti quelli che rientrano in determinate categorie (es. dirigente, quadro, ecc.), in perfetta consonanza con la regola generale della tassabilità dei fringe benefit attribuiti a singoli dipendenti.

Vi sono redditi che presentano somiglianze con quelli di lavoro dipendente, ma difettano di qualche requisito, perciò sono qualificati come redditi "**assimilati**" a quelli di lavoro dipendente (art. 50, c. 1):

- A. attività lavorativa + assenza del vincolo di subordinazione → i compensi percepiti da soci-lavoratori di società cooperative, se non eccedono l'ammontare complessivo delle remunerazioni pagate ai meri lavoratori aumentato del 20%; le remunerazioni dei sacerdoti e i compensi per l'attività libero-professionale *intra moenia* svolta da personale sanitario (medici, ecc.); le indennità dei parlamentari, dei consiglieri degli enti pubblici territoriali e giudici della Corte Costituzionale (compresi i vitalizi derivanti dalla cessazione di tali cariche), nonché i compensi pagati ai membri delle commissioni tributarie e ai giudici di pace; le somme pagate ad amministratori, sindaci e revisori di società, nonché a collaboratori di giornali, riviste e simili (c.d. collaboratori coordinati e continuativi); i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili; le somme corrisposte a titolo di addestramento professionale.
- B. No attività di lavoro quale fonte del reddito, la quale è un previo investimento di un capitale → le somme corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio per fini di studio (salvo quelle esentate da leggi speciali); le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato costituite a titolo oneroso (mediante alienazione di un bene o cessione di capitale; quelle costituite a titolo gratuito sono erogazioni liberali), con esclusione di quelle aventi funzioni previdenziali.
- C. Manca in radice lo svolgimento di qualsiasi attività da parte del beneficiario → gli assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro (clausola di chiusura, che valorizza la "periodicità" dell'erogazione, elemento caratteristico dei redditi di lavoro dipendente), purché l'uno e/o l'altro vi abbia concorso in passato (diversamente, essi costituiscono erogazioni liberali; perciò la paghetta che il genitore riconosce ai figli non è reddito); gli assegni periodici corrisposti al coniuge separato o divorziato (per l'altro coniuge che li eroga, essi sono "oneri deducibili": art. 10, c. 1, lett. c), eccettuata la parte relativa al mantenimento dei figli (simmetricamente, non costituisce onere deducibile per il genitore che paga), gli assegni corrisposti in forza di testamento o donazione modale e gli assegni alimentari (oneri deducibili per chi li eroga: art. 10, c. 1, lett. d).⁷⁸

Le modalità di determinazione e tassazione dei redditi di categoria

Secondo le regole comuni, i redditi di lavoro dipendente concorrono a formare l'imponibile:

- a) nella misura contrattualmente definita (in caso di lavoro c.d. in nero, effettivamente percepita);
 - a. Eccezione: nel caso di lavoro dipendente prestato all'estero, per più di 6 mesi nell'arco di un anno, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, l'ammontare del reddito imponibile non è quello effettivo, ma è la c.d. retribuzione convenzionale (di norma, più bassa di quella reale) stabilita con un apposito decreto ministeriale emanato ogni anno.
 - b. Diverse deroghe sono previste per la quantificazione dell'ammontare imponibile di molti fringe benefit e di talune indennità, il cui ammontare concorre in misura parziale (art. 51, c. 4, 6, 7 e 8).
- b) per il loro "ammontare **lordo**": non vi è alcuna deduzione diretta e analitica di spese/costi sostenuti dal lavoratore per la produzione del reddito;
 - a. È pressoché certo il sostenimento da parte del lavoratore di oneri funzionali alla produzione del reddito (es. spese di trasporto per recarsi sul posto lavoro, costi per i pasti durante l'orario di lavoro, spese per un particolare tipo di abbigliamento, ecc.); inoltre, questi redditi concorrono in via ordinaria alla formazione del reddito complessivo percorso con l'IRPEF, con la sola eccezione delle fattispecie sottoposte a "tassazione separata" (es. TFR).
 - i. Per tale ragione, vi è un riconoscimento indiretto e forfetario delle spese e dei costi di produzione del reddito di lavoro dipendente mediante un sistema di "detrazioni d'imposta" (si tratta di poste

⁷⁸ Sono escluse le rendite perpetue e le prestazioni assimilate, in quanto qualificate come redditi di capitale (art. 45, c. 1, lett. c).

Diritto Tributario

che abbattano direttamente l'imposta dovuta), variabile in ragione dell'ammontare del reddito complessivo ed escluso per talune ipotesi di redditi "assimilati".⁷⁹

- ii. Le spese in esame sono proprie del lavoratore e non riguardano il datore di lavoro: in conseguenza di ciò, il sostenimento o rimborso "su base individuale" di tali spese e da parte del datore di lavoro costituisce reddito di lavoro dipendente per il lavoratore beneficiario.⁸⁰
- iii. Le spese a beneficio del dipendente che il datore di lavoro sostiene nel proprio interesse (es. concessione dell'auto aziendale e/o di uno smartphone a un dirigente con funzioni ispettive o di promozione delle vendite), o direttamente o rimborsando il lavoratore che le anticipa **non** sono imponibili per il lavoratore, se non per la parte corrispondente a un beneficio o all'uso personale, il quale normalmente viene stimato in sede contrattuale; si tratta di spese inerenti alla produzione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo del datore di lavoro.⁸¹

c) nel periodo di imposta di "percezione" ("principio di **cassa**").

I redditi di lavoro dipendente scontano il prelievo in capo al soggetto titolare del rapporto di lavoro e percettore delle relative somme o, in mancanza di contratto, in capo al soggetto che svolge l'attività di lavoro subordinato e, per ciò, percepisce la remunerazione.

- ⇒ Se il rapporto è contrattualizzato, i redditi in esame sono soggetti al momento del pagamento a ritenute a titolo di acconto, da parte del datore di lavoro, con un sistema di tipo progressivo che replica gli scaglioni e le aliquote IRPEF.⁸²
- ⇒ Se a formazione pluriennale, com'è per il TFR e per gli emolumenti arretrati percepiti in un'unica soluzione in forza di provvedimenti legislativi o giurisdizionali, il reddito di lavoro dipendente è assoggettato a "tassazione separata".

Redditi di lavoro autonomo

I criteri di identificazione dei redditi di categoria

La regolamentazione si trova negli artt. **53 e 54 del t.u.i.r.**, negli artt. 25 e ss. del D.P.R. n. 600/1973, per le ritenute alla fonte, e in talune leggi *ad hoc*, per i regimi speciali (es. art. 1, c. 9-11, L. n. 145/2018, e succ. mod., per il regime forfetario dei "piccoli" professionisti).

La categoria è identificata dall'art. **53** in modo residuale: in base alla nozione generale "*sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano da arti e professioni*" e tutti i redditi derivanti da attività di carattere

- "**autonomo**" → segna il confine con i redditi di lavoro dipendente, categoria contraddistinta dal vincolo di subordinazione.
 - a) Sono produttive di reddito di lavoro autonomo, se presentano le illustrate caratteristiche, le attività artistiche (pittori, cantanti, attori, ecc.) e le attività lavorative di natura intellettuale (medici, notai, consulenti d'azienda), ma anche quelle di carattere materiale (es. attività di vigilanza, di investigatore

⁷⁹ Ciò per ragioni di cautela fiscale, non essendo immediato discriminare le spese del lavoratore effettivamente inerenti alla produzione del reddito. Come accade in tutti i casi di spese forfetizzate, il lavoratore potrà avere un guadagno netto, se sostiene costi di produzione inferiori alla cifra riconosciuta, o una perdita netta, nel caso opposto.

⁸⁰ Se così non fosse, sarebbe facile eludere il sistema di riconoscimento forfetario di tali spese. Diverso è per le spese sostenute dal datore di lavoro a favore della "generalità" o di "intere categorie" di dipendenti, per fornire un servizio di trasporto diretto o mediante terzi, per rimborsare gli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico acquistati dai lavoratori, per garantire una mensa aziendale: per queste spese, ove l'inerenza alla produzione del reddito di lavoro dipendente è obiettiva, vi è una deroga di stampo agevolativo alla regola generale, che le estromette dal concorso alla formazione del reddito imponibile (art. 51, c. 2).

⁸¹ Sono sicuramente sostenute nell'interesse del datore di lavoro le spese per le c.d. trasferte, intendendosi normativamente per tali tutti, e solo, gli spostamenti lavorativi del dipendente al di fuori del comune di radicamento della sede ordinaria di lavoro. A differenza delle indennità e dei rimborsi di spese relative a spostamenti all'interno del comune, che sono sempre tassabili se non specificamente documentate (es. biglietti, ricevute di taxi, ecc.), il rimborso delle spese di trasferta in senso proprio non costituisce reddito per il dipendente: (i) in via generale, ossia per tutte le spese documentate ma anche non documentate purché di modico valore, se il rimborso avviene a piè di lista; (ii) entro certi limiti quantitativi, per le spese di vitto e alloggio rimborsate in modo forfetario; e per l'intero importo, per le spese di trasporto documentate; (ii) con una riduzione di un terzo dei predetti limiti, se il datore di lavoro rimborsa a piè di lista le spese di alloggio e in modo forfetario le spese di vitto, ferma restando l'irrilevanza fiscale delle spese di trasporto documentate.

⁸² In guisa che, se il dipendente non ha altri redditi, il prelievo subito coincide perfettamente con l'IRPEF dovuta e il lavoratore non deve fare niente altro.

Diritto Tributario

privato, di fotomodella, di gigolò, ecc.) gestite autonomamente quanto ai modi, i tempi e i mezzi di esecuzione delle prestazioni,⁸³ con conseguente rilevanza di ogni attività di carattere libero-professionale (professionisti di ogni tipo, fisioterapisti, pubblicitari, influencer, ecc.).

- svolte in maniera "**abituale**" ancorché non esclusiva → svolgimento dell'attività libero-professionale in modo sistematico e ripetitivo nel tempo.
- "diverse" da quelle rientranti nel reddito d'impresa, anche se svolte in forma associata (riferimento alle c.d. associazioni tra professionisti) → assenza della commercialità ai fini fiscali.
 - a) Vi è reddito di lavoro autonomo anche nel caso di esercizio in forma associata dell'arte o della professione: il reddito unitariamente determinato in capo all'associazione è imputato "per **trasparenza**" agli associati, in ragione della quota di partecipazione da ciascuno posseduta (come per le società di persone).⁸⁴

Le fattispecie reddituali tipiche e per assimilazione

Le ipotesi tipiche di reddito di lavoro autonomo ricomprendendo tutti i redditi che derivano dallo svolgimento di attività libero-professionale nell'accezione ampia illustrata ed entro i confini tracciati. Anche questa categoria di reddito, presenta fattispecie reddituali "per **assimilazione**", che trovano fonte in attività lavorative che non presentano tutte le caratteristiche proprie del lavoro autonomo, ma si connotano per il prevalente apporto lavorativo del soggetto e l'assenza di vincoli di subordinazione:

- a) i compensi spettanti agli autori/inventori per lo sfruttamento delle opere dell'ingegno, di brevetti, know-how (se sfruttati da soggetti terzi, i compensi si qualificano come redditi diversi);
- b) gli utili attribuiti all'associato in partecipazione che ha apportato soltanto prestazioni di lavoro (contratti, che **non** possono più essere stipulati a partire dal 2015; negli altri casi gli utili attribuiti all'associato in partecipazione costituiscono sempre reddito di capitale);
- c) gli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società di capitali, in ragione della valorizzazione dell'attività personale svolta per la promozione e la costituzione della società;
- d) le indennità per la cessione di rapporti di agenzia, ancorché (contraddizione) i redditi prodotti dagli agenti di commercio si qualificano come redditi d'impresa;
- e) i compensi erogati ai segretari comunali, per l'attività di levata dei protesti (cambiali), e ai giudici di pace e ai viceprocuratori "onorari".

Le modalità di determinazione e tassazione dei redditi di categoria

Distinguiamo tra redditi di lavoro autonomo:

- "tipici" → criterio di calcolo analitico;
- "per assimilazione" → criteri forfettari.

Per la **generalità** dei redditi di lavoro autonomo, la determinazione dell'imponibile è governata da alcuni **principi generali** e si fonda sulla contrapposizione fra elementi positivi ed elementi negativi di reddito:

- ❖ "principio di **cassa**"⁸⁵ → deroghe: alcuni elementi negativi vanno dedotti per competenza, in ragione della natura pluriennale del costo, che impone il ricorso all'ammortamento per quote annuali (es. costi di acquisto di beni mobili e immateriali, come l'arredamento, il *software*, ecc.), la deduzione in base alla maturazione (es. i canoni di leasing di beni immobili strumentali e l'accantonamento per il TFR dei dipendenti) o la ripartizione su più periodi di imposta (es. spese straordinarie su beni immobili, per la parte

⁸³ Ciò a prescindere dal fatto che siano regolamentate, com'è per le c.d. "professioni protette" che prevedono l'iscrizione ad albi o elenchi (oltre a quelle già indicate, avvocati, commercialisti, architetti, ingegneri, ecc.).

⁸⁴ È possibile svolgere attività libero-professionali anche in forma societaria, ricorrendo a una "società tra professionisti" (art. 10, L. n. 183/2011 e D.M. 8 febbraio 2013) o, per la professione forense, anche alla "società tra avvocati" (art. 4-bis, L. n. 247/2012). Esse non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma devono assumere la veste di una delle società commerciali previste dal Codice civile, soggiacendo alla disciplina legale del modello prescelto. In entrambi i casi, dunque, il reddito prodotto sarà reddito d'impresa (da determinare secondo le relative regole), e non reddito di lavoro autonomo, in quanto la forma giuridica commerciale prevale presuntivamente rispetto all'attività obiettivamente svolta ai fini della qualificazione del reddito (artt. 6 e 81).

⁸⁵ Rilevanza di tutti, e solo, i compensi e gli altri elementi reddituali positivi incassati e i costi pagati dal professionista nel periodo di imposta di svolgimento dell'attività.

Diritto Tributario

eccedente i limiti di deducibilità immediata, che vanno dedotte in quote costanti e in un periodo quinquennale).⁸⁶

- ❖ “principio di **inerenza**” → sono deducibili solo le spese e i costi sostenuti “nell’esercizio dell’attività artistica o professionale” (art. **54, c. 2**). Non risulta sempre agevole distinguere le spese afferenti alla sfera professionale da quelle della sfera personale, come accade per tutte le spese di carattere promiscuo (es. costo di acquisto di un’autovettura o di un computer portatile, che possono essere utilizzati in ambito sia professionale che personale). Pertanto, il legislatore ha “stimato” l’inerenza di taluni costi, stabilendo le percentuali di spesa imputabili alle due sfere dell’individuo e i conseguenti criteri forfetari di deducibilità
 - Es. i costi di acquisto di tutti i beni a uso dichiaratamente promiscuo, deducibili per il 50%; le spese di vitto e alloggio, deducibili per il 75% nei limiti del 2% del fatturato; le spese di rappresentanza, deducibili nei limiti dell’1% del fatturato, ecc.; cfr. art. **54, c. 3 e 5**.

Nel rispetto di tali principi generali, il reddito di lavoro autonomo scaturisce dalla contrapposizione di elementi positivi/negativi di reddito; se questi ultimi eccedono i primi, l’attività libero-professionale determinerà una “perdita” che può essere “compensata orizzontalmente”, ossia con i redditi di altre categorie realizzati dal contribuente nel medesimo periodo di imposta (art. **8, t.u.i.r.**). Gli elementi positivi/negativi di reddito rilevanti sono quelli generati dall’esercizio dell’arte o della professione mediante l’utilizzo di beni strumentali allo svolgimento della relativa attività, ossia “beni relativi all’attività artistico-professionale”.⁸⁷

Elementi positivi:

- a) i compensi percepiti dall’artista/professionista come corrispettivo dell’attività svolta, inclusi – oltre agli interessi di mora e a quelli per dilazione di pagamento (art. 6, c. 2, t.u.i.r.) – i rimborsi da parte del cliente delle spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo;⁸⁸ le somme percepite a seguito della cessione della clientela (c.d. cessione dello studio) e di “elementi immateriali” (es. un contratto) rientranti tra i “beni relativi all’attività artistico-professionale”;
- b) plusvalenze (differenza tra il corrispettivo, l’indennità o il valore normale e il costo fiscale residuo del bene strumentale) derivanti dalla cessione a titolo oneroso di beni strumentali, dal risarcimento per la perdita o il danneggiamento di tali beni e, più in generale, la loro estromissione dalla sfera dei “beni relativi all’attività artistico-professionale”.

Elementi negativi:

- a) le spese e i costi inerenti all’attività artistica o professionale, che vanno computati nei limiti assoluti o percentuali previsti dalla normativa (art. **54, cc. 2-6**) e, in mancanza di limitazioni, per l’intero ammontare pagato.⁸⁹
- b) **non** è deducibile, per fini antiabuso, il costo di acquisto dei beni immobili, anche se utilizzati nell’ambito dell’attività professionale. Non sono, parimenti, deducibili, al fine di evitare lo *splitting* dei redditi all’interno della famiglia, i compensi per l’attività lavorativa a qualunque titolo svolta dai familiari (coniuge, discendenti e ascendenti) a favore del libero professionista (simmetricamente, tali compensi non sono imponibili in capo al familiare interessato).

L’imponibile dei redditi “**assimilati**” a quelli di lavoro autonomo, se essi costituiscono reddito per l’intero ammontare percepito nel periodo di imposta, è calcolato attraverso deduzioni percentuali applicate all’ammontare del provento lordo, prescindendo dall’entità dei costi effettivamente sostenuti per loro produzione:

⁸⁶ È ammessa la deduzione immediata dei costi sostenuti per l’acquisto di beni strumentali di valore inferiore a 516,46 euro.

⁸⁷ Integrano, a seguito dell’evoluzione della relativa disciplina, un regime particolare, com’è per i “beni relativi all’impresa” nell’ambito della relativa categoria di reddito.

⁸⁸ Come le spese di viaggi, vitto e alloggio, ecc. in quanto dedotte dal libero professionista, con eccezione di quelle anticipate per conto del cliente come le spese per bolli, diritti, visure ecc. in quanto non dedotte dal libero professionista.

⁸⁹ Rispettivamente, le spese e i costi relativi a beni a uso promiscuo, all’automobile, ai telefoni, ad alberghi e ristoranti, nonché le spese di rappresentanza e quelle sostenute per la partecipazione a convegni, corsi di aggiornamento e simili; e, per altro verso, i canoni di locazione dell’immobile dove si esercita l’attività, canoni di leasing per l’acquisto di beni strumentali, ammortamenti di beni strumentali, le spese per i dipendenti, le spese di segreteria, ecc.

Diritto Tributario

- per i compensi spettanti agli autori/inventori per lo sfruttamento delle opere dell'ingegno, di brevetti, know-how, è prevista una deduzione forfetaria pari al **25%** a titolo di spese di produzione del reddito (art. **54, c. 8**).⁹⁰
- Al momento del pagamento, i redditi in esame sono normalmente soggetti a ritenuta proporzionale a titolo di acconto, attualmente pari al **20%**, se colui che li paga è un sostituto d'imposta (con l'eccezione di quelli erogati a favore di lavoratori autonomi **non** residenti che scontano una ritenuta a titolo d'imposta del 30%)

In quanto a formazione pluriennale, i corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela (studio professionale), tra le fattispecie "tipiche", e le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia e dell'esercizio delle funzioni notarili, tra le fattispecie "per assimilazione", possono essere assoggettati a "**tassazione separata**".

Per i lavoratori autonomi con attività di "piccole" dimensioni (e gli imprenditori individuali) è previsto un **regime speciale** di tassazione dei relativi redditi (art. 1, cc. 54-89, L. n. 190/2014, e succ. mod.), che costituisce regime naturale (se si integrano le condizioni di accesso, la tassazione ordinaria va scelta mediante esercizio della relativa opzione) per i soggetti che:

- i. svolgono, anche per la prima volta, un'attività artistica o professionale (ma anche imprenditoriale);
- ii. conseguono, o presumono di conseguire in caso di nuova attività, compensi (o ricavi) per un ammontare **non** superiore a 65.000 euro;
- iii. **non** hanno sostenuto, o non prevedono di sostenere, spese per compensi a dipendenti e collaboratori superiori a 20.000 euro (esclusi i dipendenti e i pensionati che nell'anno precedente hanno percepito redditi superiori a 30.000 euro).

Se sono rispettate tutte le condizioni indicate,⁹¹ il reddito imponibile di tali soggetti si determina in maniera forfetaria, applicando ai compensi percepiti un coefficiente di redditività variabile in ragione dell'attività esercitata. Il reddito imponibile così determinato è percosso con un'aliquota del **15%** ovvero, per chi inizia una nuova attività e rispetta taluni requisiti, del 5% ma solo per i primi 5 anni. Questo prelievo sostituisce l'IRPEF, le addizionali regionali e comunali, nonché l'IRAP. In costanza di questo regime forfetario, i contribuenti non applicano l'IVA sulle operazioni attive e non hanno diritto alla detrazione sulle operazioni passive.

Redditi d'impresa

I criteri di identificazione dei redditi di categoria

L'art. **55 del t.u.i.r.** reca la nozione generale redditi d'impresa,⁹² che sono quelli che derivano dall'"*esercizio di imprese commerciali*", espressione con cui "*si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del Codice civile e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa*" (**c. 1**).

Sono inoltre qualificati d'impresa (**c. 2**) i redditi che derivano:

- a) dall'esercizio di attività **organizzate** in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che **non** rientrano nell'art. 2195 c.c.;
 - a. È il caso delle attività libero-professionali che si spersonalizzano, per effetto dello spostamento del baricentro dell'attività dalla persona del professionista all'organizzazione (la quale, a tal punto, può continuare a sopravvivere a prescindere dalla persona).

⁹⁰ In ragione di ciò, com'è già previsto in via generale, gli eventuali rimborsi spese inerenti alla produzione del reddito vanno incluse nell'ammontare del provento imponibile, in quanto assorbite dalla deduzione forfetaria. I redditi di lavoro autonomo, così determinati, concorrono a formare il reddito complessivo dell'artista o del professionista, nonché delle società tra avvocati e anche delle società semplici (che, in via generale, possono essere utilizzate per lo svolgimento di attività libero-professionali).

⁹¹ Quando viene meno uno dei requisiti di accesso o si verifica una delle cause di esclusione, il regime forfetario cessa di avere efficacia a partire dal periodo di imposta successivo.

⁹² Molteplici disposizioni sono invece dedicate alla determinazione del reddito d'impresa: (i) per le società e gli enti commerciali, gli artt. 81-116, cui si aggiungono, per gli imprenditori individuali e le società di persone, gli artt. 57-61; valgono per tutti i soggetti, inoltre, gli artt. 64-65: il complesso di tali disposizioni costituisce il regime ordinario di determinazione del reddito d'impresa; (ii) per le "imprese minori" e i "piccoli imprenditori", rispettivamente, l'art. 66 e art. 1, commi 54-89, L. n. 190/2014 (e succ. mod.), che costituiscono regimi speciali legati alla dimensione dell'attività d'impresa; (iii) per le imprese in liquidazione o in fallimento, gli artt. 182-183, che contemplano ulteriori regimi speciali legati al momento straordinario della vita dell'impresa.

Diritto Tributario

- b) dallo sfruttamento di miniere cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
 - a. il reddito d'impresa è proprio del soggetto che svolge l'attività di sfruttamento; per il compenso percepito, il proprietario (più in generale, colui che concede il diritto allo sfruttamento) dovrebbe invece realizzare un reddito diverso *ex art. 67, comma 1, lett. e), t.u.i.r.* (in quanto reddito di natura fondiaria non determinabile catastalmente).
- c) dall'esercizio delle **attività agricole** di cui all'art. 32 del t.u.i.r., anche se svolte entro i limiti previsti, ove spettino (a società commerciali di persone e) a persone fisiche **non** residenti che operano in Italia mediante una stabile organizzazione.

Emerge, innanzitutto, una significativa differenza tra le nozioni civilistiche e fiscali di impresa commerciale e di attività commerciale, con un'ampiezza maggiore delle nozioni fiscali latrice di importanti conseguenze.⁹³ pur rimanendo tale ai fini civilistici, un imprenditore agricolo (art. 2135 c.c.) può essere imprenditore commerciale ai fini fiscali, per la parte dell'attività agricola eccedente i limiti; inoltre, una società **semplice** – la quale, sotto il profilo civilistico, non può svolgere attività commerciali – può essere titolare di attività commerciali ai fini fiscali, per la parte, sempre, dell'attività agricola svolta in eccedenza rispetto ai limiti.⁹⁴

⇒ Anche la nozione di attività commerciale è, dunque, più ampia di quella civilistica, soprattutto se si considera che, ai fini fiscali, le attività commerciali di cui all'art. 2195 e le attività agricole che eccedono i limiti dell'art. 32 sono attività commerciali ai fini fiscali "*anche se non organizzate in forma d'impresa*", requisito che è invece presupposto della nozione civilistica di imprenditore (art. 2082 c.c.).

La definizione fissa poi i paletti che delimitano le attività indipendenti produttive di reddito d'impresa:

1. tutte le attività commerciali elencate nell'art. 55 (ancorché il requisito sia posto nel c. 1) devono essere esercitate "per professione **abituale** ancorché non esclusiva". In sostanza, tali attività – che possono coesistere con altre – devono essere svolte in modo "abituale":⁹⁵ se difetta questo requisito (svolgimento occasionale), esse producono redditi diversi ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. i);
2. requisito della "**organizzazione**", il quale **non** è elemento costitutivo generale della nozione di attività commerciale ai fini fiscali, ma è richiesto specificamente per le attività della fattispecie *sub (a)*.
 - a. Poiché le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. coincidono con le attività artistiche e professionali che sono normalmente produttive di reddito di lavoro autonomo, questo requisito discrimina fra le due categorie.
 - i. Ciò **non** vale per le c.d. professioni protette (ossia quelle che richiedono l'iscrizione a un albo), le quali generano sempre reddito di lavoro autonomo anche in presenza di organizzazioni complesse (es. studi legali o di architettura), poiché si assume che il sapere teorico-specialistico sia sempre preminente rispetto all'organizzazione.⁹⁶
3. **limiti quantitativi** posti dall'art. 32 del t.u.i.r., che valgono per le attività agricole (e connesse): la parte di queste attività che supera tali limiti, e **solo** quella, va qualificata come attività fiscalmente commerciale e, dunque, produttiva di reddito d'impresa.⁹⁷

⁹³ L'impresa commerciale ai fini civilistici deriva dall'esercizio delle sole attività indicate nell'art. 2195 c.c. (industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; intermediaria nella circolazione di beni; trasporto; bancaria o assicurativa; ausiliarie alle precedenti); l'impresa commerciale ai fini fiscali ricomprende, oltre alle attività dell'art. 2195, anche le attività agricole per l'eccedenza rispetto ai limiti posti dall'art. 32 del t.u.i.r. La nozione di impresa commerciale ai fini fiscali è, quindi, più ampia di quella civilistica.

⁹⁴ Sotto il profilo oggettivo: le attività commerciali rilevanti ai fini civilistici sono solo quelle elencate nell'art. 2195 c.c. (complemento dell'art. 2135 c.c., che elenca le attività agricole); le attività commerciali rilevanti ai fini fiscali, oltre a quelle dell'art. 2195, includono anche le attività agricole che eccedono i limiti dell'art. 32 e tutte le altre *sub (a)*, *(b)* e *(c)* elencate al comma 2 dell'art. 55 (v., in tale senso, il comma 3).

⁹⁵ L'abitudine sussiste quando l'attività è svolta in modo stabile, regolare nel tempo, anche se vi sono interruzioni, com'è, ad esempio, per le attività stagionali (uno stabilimento balneare, un chiosco sulla spiaggia, un ristorante in montagna, ecc.). Eccezione: per la giurisprudenza di legittimità, seguita poi dalla prassi amministrativa, l'abitudine deve ritenersi sussistente anche in presenza di un unico affare, economicamente rilevante, che comporta lo svolgimento di molteplici operazioni (es. nel caso di un soggetto che, in un solo anno, senza svolgere più l'attività negli anni futuri, demolisce un vecchio palazzo, ne costruisce uno nuovo e vende tutti gli appartamenti di cui si compone).

⁹⁶ L'unica eccezione, ancora una volta di origine giurisprudenziale, è rappresentata dai "laboratori di analisi e diagnostica", ove la componente tecnologico-organizzativa è stata considerata preminente rispetto a quella personale del medico.

⁹⁷ Con la conseguenza che anche un imprenditore agricolo o una società semplice, per i quali vi è il divieto di svolgere attività civilisticamente commerciali, possono produrre redditi d'impresa accanto al reddito agrario.

Diritto Tributario

- a. Ciò **non** vale per le società commerciali di persone e le persone fisiche **non** residenti che operano in Italia mediante una stabile organizzazione: in tali casi, espressamente contemplati dalla fattispecie *sub (c)*, l'intero reddito prodotto dallo svolgimento dell'attività agricola si qualifica come reddito d'impresa.

La fattispecie reddituale tipica: la diversa rilevanza soggettiva e il c.d. principio di attrazione

Il criterio di identificazione dei redditi d'impresa ex art. 55 non assume la stessa valenza per i diversi soggetti che possono essere titolari di reddito d'impresa:

- ❖ Per le **società commerciali di persone** (art. 6, c. 3) e **di capitali** (art. 81, c. 1) la definizione **non** ha alcuna rilevanza, in quanto la qualificazione come reddito d'impresa dei proventi realizzati è legata alla mera "forma giuridica": per presunzione assoluta, radicata nel carattere "commerciale" del tipo societario, i redditi di queste società, da qualsiasi fonte provengano, sono considerati reddito d'impresa.⁹⁸
- ❖ Per le **persone fisiche** la definizione è importante, perché consente la selezione delle attività indipendenti produttive di reddito d'impresa da quelle produttive di reddito agrario, di lavoro autonomo e diversi: la qualificazione di un provento come reddito d'impresa è di tipo oggettivo, dipendendo soltanto dalle caratteristiche dell'attività svolta in concreto, che deve essere una di quelle elencate e con i requisiti previsti nella citata disposizione.
- ❖ Per gli **enti diversi** dalle società commerciali, la nozione di reddito d'impresa è di massima importanza, avendo una duplice valenza:
 - qualificatoria dell'ente → a seconda che svolga o meno in maniera prevalente o esclusiva una delle attività commerciali ex art. 55 del t.u.i.r., l'ente sarà qualificato come "ente commerciale", in tutto e per tutto assimilato alle società commerciali; o come "ente non commerciale", che in punto di determinazione dell'imponibile è assimilabile alle persone fisiche, al pari delle società semplici; le c.d. società di fatto sono equiparate a queste ultime se non hanno per oggetto lo svolgimento di attività commerciale; in caso contrario, esse sono assimilate alle società commerciali di persone.
 - discriminatoria dei redditi → in presenza di attività produttive di reddito d'impresa ex art. 55 del t.u.i.r., il patrimonio attraverso cui viene svolta l'attività è soggetto al c.d. "regime dei beni d'impresa".

Nel caso delle società commerciali e degli enti commerciali, l'intero patrimonio è "patrimonio d'impresa" in ragione della loro forma giuridica: i singoli redditi perderanno la loro originaria natura, divenendo componenti positivi del reddito d'impresa ("**principio di attrazione**").

⇒ Per le persone fisiche e gli enti non commerciali, il "principio di attrazione" vale per i **sol**i proventi che derivano dall'utilizzo del "patrimonio d'impresa" (es. immobili o titoli acquistati con denaro dell'impresa), che è separato dal "patrimonio privato" della persona o dell'ente.

- Es. Una persona fisica-imprenditore acquista due appartamenti in uno stesso palazzo, il primo con denaro dell'impresa e il secondo con denaro personale, concedendoli entrambi in locazione. In capo alla medesima persona fisica, i canoni derivanti dalla locazione dell'appartamento costituente bene d'impresa (in quanto acquistato con denaro dell'impresa) costituiranno componente positivo del reddito d'impresa (voce proventi immobiliari); quelli derivanti, invece, dall'appartamento costituente patrimonio privato si qualificheranno e saranno tassati come redditi fondiari.

Le modalità di determinazione e tassazione dei redditi di categoria

Anche per i redditi d'impresa, salvo i regimi speciali previsti in ragione della ridotta dimensione dell'attività commerciale o del momento straordinario della vita dell'impresa, la determinazione dell'imponibile è governata da quattro principi generali e si fonda sulla contrapposizione fra molteplici componenti positivi e negativi di reddito:

- a) "principio di **derivazione**" → rafforzata/semplice, in forza del quale il reddito imponibile si determina partendo dall'utile/perdita civilistica, che da posta finale del bilancio diventa posta iniziale della dichiarazione dei redditi, e apportando a tale voce le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione

⁹⁸ Nella definizione generale dell'art. 55, e in specie al comma 2, non era pertanto necessario menzionare le società commerciali di persone nella fattispecie *sub (c)*; mentre costituisce attuazione della *ratio* alla base di tale presunzione il riferimento in tale ipotesi alla "stabile organizzazione" in Italia di imprenditori non residenti, poiché la stabile organizzazione – pur non avendo autonomia giuridica rispetto al soggetto cui appartiene – in tanto sussiste in quanto svolga un'attività commerciale.

Diritto Tributario

derivanti dall'applicazione delle disposizioni fiscali in tema di componenti positivi e negativi di reddito (artt. 85-108 del t.u.i.r., cui si aggiungono per gli imprenditori e le società commerciali di persone, gli artt. 57-61);

- b) "principio di **competenza**" → i componenti negativi e positivi di reddito vanno imputati al periodo di imposta di maturazione (a prescindere dal momento di sostenimento e incasso);
- c) "principio di **inerenza**" → sono deducibili solo i componenti negativi di reddito sostenuti con riferimento all'attività d'impresa (sono previste forfetizzazioni per taluni costi/spese che possono essere sostenuti anche per fini personali);
- d) "principio della **previa imputazione a conto economico**" → salve le eccezioni tassativamente previste, sono deducibili tutte e solo le voci di costo rilevate a conto economico.

- ➔ Per i costi e i proventi **non** disciplinati dalle disposizioni fiscali (es. le spese per l'energia elettrica e i c.d. proventi atipici), i valori di bilancio rimangono fermi (proprio perché non ci sono norme fiscali che impongono variazioni) anche in sede di dichiarazione dei redditi.
- ➔ Per effetto delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate in dichiarazione all'utile/perdita civilistica, il risultato fiscale può essere positivo (reddito d'impresa imponibile) oppure negativo, nel qual caso si avrà una perdita d'impresa, che potrà essere utilizzata, sia dagli imprenditori individuali sia dalle società commerciali, per compensare i redditi imponibili dei periodi di imposta successivi attraverso il meccanismo del "riporto in avanti", e ciò nei limiti dell'80% dei redditi prodotti in ciascuno di tali periodi.
- ➔ Anche i redditi d'impresa, in casi limitati, sono soggetti a ritenuta proporzionale a titolo di acconto: il componente positivo di reddito concorrerà comunque a formare il reddito d'impresa e la somma anticipata mediante la ritenuta sarà scomputata dalle imposte da versare.
- ➔ Vi sono redditi assoggettabili a regime di "tassazione separata", in quanto a formazione pluriennale.
- ➔ Il regime speciale illustrato per i lavoratori autonomi con attività di "piccole" dimensioni (art. 1, cc. 54-89, n. 190/2014, e succ, mod.) vale anche per le persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa.
 - Il reddito imponibile sarà determinato in maniera forfetaria (mediante il coefficiente di redditività all'uopo previsto e variabile in ragione dell'attività esercitata) e tassato con aliquota del **15%** ovvero, per chi inizia una nuova attività e rispetta taluni requisiti, del **5%** ma solo per i primi 5 anni.⁹⁹

Redditi diversi

I criteri di identificazione dei redditi di categoria

I redditi diversi sono disciplinati negli artt. 67-71, con integrazione da parte di talune leggi speciali.

Non esiste una definizione generale, poiché la categoria ricomprende numerose ed eterogenee fattispecie di reddito che non sono riconducibili alle altre categorie, ma che trovano comunque fonte – con qualche eccezione (es. le vincite) – in un impiego di capitale o nello svolgimento di un'attività, configurandosi alla stregua di categoria di reddito residuale. Essa **non** presenta, tuttavia, una clausola residuale e di chiusura di carattere generale,¹⁰⁰ quindi i redditi di fonte lecita, estranei alle altre categorie di reddito, sono tassabili come redditi diversi se, e solo se, sussumibili in una delle fattispecie tassativamente elencate nell'art. 67.

Le fattispecie reddituali tipiche, esenti ed escluse

Raggruppamento delle fattispecie in base a elementi di comunanza:

- 1) le fattispecie reddituali che costituiscono la "componente dinamica" dell'investimento di un capitale, laddove la "componente statica" è rappresentata da redditi fondiari o redditi di capitali: si tratta delle **plusvalenze** che si originano in relazione a beni immobili/mobili facenti parte del patrimonio privato, denominate anche *capital gains*:
 - a) le plusvalenze derivanti da lottizzazione di terreni e dalla sopravvenuta edificabilità, nonché la successiva vendita dei terreni o degli edifici; dalla cessione onerosa di immobili acquistati o costruiti da **non** più di cinque anni.

⁹⁹ Con il medesimo effetto di sostituzione della imposizione ordinaria su redditi (IRPEF, addizionali e IRAP) ed esclusione dell'IVA.

¹⁰⁰ Esiste solo per i redditi che originano da attività illecite: questi ultimi, infatti, sono automaticamente collocati nella categoria dei redditi diversi se non classificabili in una delle altre categorie previste dall'art. 6.

- i) Sono fattispecie escluse da imposizione le cessioni onerose di beni immobili: acquisiti o costruiti da più di 5 anni; acquisiti per successione; adibiti, tra l'acquisto o la costruzione e la successiva vendita, ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. Ragione: si presume inesistente un intento speculativo [art. 67, c. 1, lett. a) e b)];
 - b) le plusvalenze derivanti dalla cessione onerosa, dal rimborso o comunque dalla chiusura di rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi o negativi in dipendenza di un evento incerto [art. 67, c. 1, lett. c), c-bis), c-ter), c-quater), c-quinquies); c. 1-ter; c. 1-quater].¹⁰¹
- 2) le fattispecie reddituali che presentano analogie rispetto a quelle tipicamente rientranti in altre categorie di reddito, ma sono prive di alcuno degli elementi caratterizzanti:
- a) i redditi di natura fondiaria **non** determinati catastalmente, come quelli derivanti dai terreni agricoli concessi in affitto per uso "non agricolo" (es. terreni adibiti a campeggi) e, in quanto non iscrivibili "a monte" nei registri catastali italiani, i redditi prodotti da beni immobili localizzati all'estero; i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, i quali non possono ricadere nei redditi fondiari perché non si ha il possesso dell'immobile a titolo di proprietà o altro diritto reale [art. 67, c. 1, lett. e), f) e h)];
 - b) i redditi derivanti dallo svolgimento di attività di lavoro autonomo e d'impresa svolte in maniera "**occasionale**"; i redditi derivanti dall'affitto o locazione di veicoli, macchine e altri beni mobili (es. computers, aspirapolveri, ecc.), se e in quanto beni **non** rientranti nei regimi dei "beni d'impresa" e dei "beni relativi all'attività artistico-professionale" [art. 67, c. 1, lett. i)-1) e, ancora, h)];
 - c) i redditi derivanti dall'affitto o dalla concessione in usufrutto **dell'unica** azienda da parte dell'imprenditore, nonché le plusvalenze derivanti dall'eventuale, successiva cessione dell'azienda affittata o concessa in usufrutto [art. 67, c. 1, h)];¹⁰²
 - d) i redditi derivanti dallo sfruttamento economico di opere dell'ingegno, di brevetti, know-how, quando il soggetto che realizza tali redditi è **diverso** dall'autore/inventore [art. 67, c. 1, h)];¹⁰³
 - e) le indennità a vario titolo erogate e i rimborsi spese pagati a direttori artistici o a personale tecnico di bande musicali, cori, ecc., di carattere amatoriale e ad atleti dilettanti, in quanto **non** connessi a prestazioni che possono essere inquadrare nei redditi di lavoro autonomo o dipendente [art. 67, c. 1, m)];
- 3) gruppo residuale dove è possibile collocare le altre fattispecie enumerate nell'art. 67, ispirate a diverse finalità, tra cui quelle:
- a) antiabuso → la fattispecie che prevede l'imponibilità del valore normale eccedente i corrispettivi pagati (sovente pari a zero) da soci di società o familiari dell'imprenditore che ricevono in godimento beni appartenenti alla società o all'impresa (es. automobili e appartamenti, o, in caso di società di *chartering*, barche, ecc.)
 - b) di chiusura del sistema mediante l'attrazione di ipotesi reddituali diverse da quelle tipizzate:
 - i) la fattispecie che prevede la tassabilità di vincite da lotterie, concorsi a premi e simili (quando non sottoposti a ritenuta alla fonte o imposte sostitutive da apposite leggi speciali), premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte, nonché somme erogate per meriti artistici, scientifici e sociali (es. quelle riconosciute a uomini d'arte o di cultura che versano in situazione d'indigenza);
(1) sono escluse le vincite corrisposte da case da gioco autorizzate italiane/europee (art. 69, c. 2);
 - ii) la fattispecie che prevede l'imponibilità delle plusvalenze derivanti da operazioni di trasformazione societaria "eterogenee" e "progressive" (es. la trasformazione di una società semplice in una società commerciale);
 - iii) la fattispecie che prevede l'assoggettamento a prelievo dei proventi derivanti dalla assunzione di "**obblighi di fare, non fare o permettere**", espressione la cui indeterminatezza (ciò che si ricava è la sola esclusione degli obblighi di dare, ossia le cessioni di beni) consente di ricondurre tra i

¹⁰¹ Es. cessione onerosa di azioni/quote di partecipazioni in società di qualsivoglia tipo, di strumenti finanziari simili alle azioni, di contratti di associazione in partecipazione, di valute, metalli preziosi ecc., da rimborsi di titoli e diritti.

¹⁰² In queste ipotesi, spogliandosi con i menzionati negozi dell'unica azienda, la persona fisica perde la qualifica soggettiva di imprenditore e, per ciò, i redditi realizzati successivamente non possono più essere qualificati come redditi d'impresa.

¹⁰³ Difettando in questo caso lo svolgimento dell'attività propria dell'autore e dell'inventore che, in caso di sfruttamento diretto, porta a qualificare i compensi da loro percepiti come redditi di lavoro autonomo.

redditi diversi molti fenomeni nuovi o comunque non espressamente previsti né in questa né in altre categorie reddituali.

Le modalità di determinazione e tassazione dei redditi di categoria

Le regole di misurazione dei redditi diversi sono dettate dagli artt. **68-71 del t.u.i.r.**, con taluni aspetti affidati a leggi speciali, e sono tanto eterogenee quanto lo sono le ipotesi enumerate dall'art. 67. In via generale, i redditi diversi concorrono tendenzialmente a formare l'imponibile:

- a) per la differenza tra il provento conseguito e il costo fiscalmente riconosciuto del bene/diritto; eventuali minusvalori rilevano fiscalmente soltanto in certi casi (es. talune cessioni di partecipazioni e titoli vari sub b) del 1° gruppo: art. 68, c. 5);
- b) con possibilità per talune fattispecie di dedurre tutte le spese inerenti alla produzione del reddito (es. art. 68, c. 6, e art. 71, c. 2), talvolta in modo forfetizzato (es. proventi da sfruttamento di opere dell'ingegno e simili da parte di soggetti terzi: art. 71);
- c) nel periodo di imposta di "percezione" ("principio di **cassa**"); in caso di pagamento dilazionato, il reddito imponibile va determinato contrapponendo al provento incassato nel periodo di imposta una quota proporzionale del costo fiscale.

➔ Quando non sono previste forme di prelievo alla fonte o imposte sostitutive, i redditi diversi concorrono alla formazione del reddito complessivo soggetto a IRPEF, per le persone fisiche, o a IRES, per gli enti non commerciali, con l'eccezione di talune fattispecie che, in quanto a formazione pluriennale, sono comprese tra quelle soggette a "tassazione separata" (es. plusvalenze derivanti dalla cessione onerosa di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria: art. 17, c. 1, lett. g-bis).

➔ Tra le fattispecie percorse mediante "regimi fiscali sostitutivi" vi sono molte delle vincite ricomprese nel 3° gruppo, che scontano prelievi alla fonte diversi (es. imposta sui giochi), e i *capital gains* derivanti dalla cessione di partecipazioni in società e strumenti finanziari similari: queste plusvalenze – ove realizzate da persona fisica-non imprenditore, società semplice o ente non commerciale, al di fuori dell'eventuale attività d'impresa svolta – sono assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del **26%**, a prescindere dall'entità della partecipazione sociale posseduta;

- se si tratta di partecipazioni in società localizzate in Paesi "a fiscalità privilegiata", ai sensi dell'art. **47-bis**, i *capital gains* scontano l'imposizione ordinaria sui redditi, a meno che non si dimostri che il possesso di tale partecipazione non ha comportato un "salto d'imposta" sui redditi per effetto della localizzazione in tali Paesi.

I redditi diversi vanno tassati in capo al soggetto che ha la titolarità giuridica della fonte al momento della percezione, a prescindere da eventuali avvicendamenti avvenuti in corso d'anno.

L'IRPEF: Quadro generale e caratteristiche del tributo

L'IRPEF è disciplinata dagli artt. 1-71 del t.u.i.r. e dalle disposizioni comuni di cui ai successivi artt. 162-169, ed è la più importante tra le due imposte sui redditi esistenti nel nostro ordinamento per:

- l'amplessissima sfera di azione del tributo e la sua stabilità nel tempo → percuotendo le persone fisiche, ha una platea di soggetti passivi molto estesa (+ di 40 milioni) e una mole di redditi assoggettata a prelievo altrettanto vasta e tendenzialmente stabile nel tempo, garantendo la parte prevalente del gettito e in modo continuativo.
- la centralità nel sistema d'imposizione sui redditi → salve limitate eccezioni, la ricchezza prodotta dagli enti finisce con l'affluire nella sfera patrimoniale delle persone fisiche, scontando così l'IRPEF.

L'IRPEF è un'imposta:

- "**personale**" → tiene conto, a favore del contribuente, anche di spese/oneri che riguardano la persona e la famiglia del contribuente medesimo, e che, in quanto tali, sono estranei alla produzione dei vari redditi di categoria.¹⁰⁴ Tali spese/oneri sono riconosciuti attraverso gli "oneri deducibili", che alla stregua dei costi vanno sottratti dal "reddito complessivo", e le "detrazioni fiscali", che sono invece sottratte dall'"imposta lorda" determinata applicando le aliquote IRPEF alla base imponibile. La capacità contributiva percorsa

¹⁰⁴ Concorrono a formare il reddito complessivo già al netto dei costi di produzione, salvo qualche caso.

Diritto Tributario

con il tributo è, dunque, un'entità oggettiva diversa dalla mera aggregazione dei redditi prodotti e il frutto di una valutazione globale della posizione del contribuente.

- **"progressiva"** → le aliquote sono di tipo progressivo;¹⁰⁵ quelle più elevate si applicano soltanto sulla parte di reddito che sconfinava nello scaglione successivo, rimanendo ferme quelle applicate negli scaglioni precedenti. Nell'IRPEF è adottata la "progressività per scaglioni".

Nel corso degli anni la progressività dell'IRPEF si è andata via via attenuando per effetto dell'aumento dei regimi speciali che sottopongono molteplici redditi a "regimi fiscali sostitutivi", con aliquote proporzionali che sono, sovente, molto più basse dell'aliquota del 23% propria del 1° scaglione di reddito.¹⁰⁶

- ⇒ la mortificazione della progressività finisce col determinare una discriminazione dei redditi di lavoro dipendente, unica categoria i cui redditi sono sempre e per intero sottoposti ~~ad IRPEF~~ IRPEF.

I soggetti passivi

Le persone fisiche residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e, solo per i redditi prodotti entro i relativi confini, non residenti. Ciascun individuo è soggetto passivo del tributo in via autonoma, per i redditi di propria spettanza, senza alcuna rilevanza dell'eventuale nucleo familiare.

- Ferma restando quindi l'imputazione individuale di tutti i redditi derivanti dal patrimonio e dall'attività propria di ciascuno, i redditi dei beni familiari sottoposti a specifici regimi patrimoniali seguono ai fini fiscali le relative regole (art. 4, t.u.i.r.):
 - Regime di comunione legale (art. 177 e ss. c.c.) → i redditi dei beni che ricadono in tale regime sono imputati per metà a ciascuno di loro.¹⁰⁷
 - Modifica convenzionale delle quote della comunione legale → l'imputazione avviene in misura corrispondente alla diversa quota stabilita ai sensi dell'art. 210 c.c.
 - Fondo patrimoniale (art. 167 e seg. c.c.) → i redditi dei beni che ne formano oggetto sono imputati a ciascuno sempre per metà.
- Quanto ai figli minori, vale la regola generale dell'autonomia fiscale: i genitori si limiteranno a sottoscrivere la dichiarazione del minore nella loro qualità di rappresentanti legali.¹⁰⁸
- Si possono verificare forme di *splitting* familiare dei redditi al fine di attenuare la progressività dell'IRPEF (la porzione di reddito così dirottata non scontrerà le aliquote degli scaglioni più alti), ad esempio, mediante la costituzione di un'impresa familiare (in luogo di un'impresa individuale) che consente all'imprenditore di attribuire ai familiari partecipanti fino al **49%** del reddito d'impresa prodotto; o mediante il ricorso alla separazione legale tra i coniugi (abusiva), con attribuzione di un "assegno alimentare" da un coniuge (per il quale è deducibile) all'altro per il sostentamento (in capo al quale è imponibile).
- In caso di decesso di una persona fisica (art. 7, c. 3), la soggettività passiva per i redditi prodotti dal *de cuius* fino a quel momento è attribuita agli eredi, i quali subentrano al *de cuius* e sono elevati a soggetti passivi per i crediti derivanti da redditi prodotti dal *de cuius*, imponibili in base al "principio di cassa" e percepiti successivamente dagli eredi (es. crediti di un professionista defunto vantati nei confronti dei clienti per prestazioni rese, fatturate ma non incassate in vita), allo scopo di evitare un "salto di imposta".

¹⁰⁵ Crescono più che proporzionalmente al crescere del reddito imponibile, assumendosi che il contribuente possa privarsi con eguale sacrificio di una quota proporzionalmente più elevata di reddito man mano che esso aumenta. La progressività può essere semplice o per scaglioni: è semplice quando le aliquote più elevate si applicano sull'intero reddito col passaggio da uno scaglione ad un altro. La prima progressività è, dunque, più accentuata della seconda.

¹⁰⁶ È così, tra le altre ipotesi, per i redditi immobiliari ammessi al regime della c.d. cedolare secca (imposizione sostitutiva del 10 o del 21%); per la maggior parte dei redditi di capitali e per molti redditi diversi (ritenute alla fonte dal 12,50 al 26%); nonché per i redditi di lavoro autonomo e di impresa soggetti al regime forfetario (imposizione sostitutiva del 5 o 15%).

¹⁰⁷ Compresi i redditi dell'eventuale azienda coniugale (ossia gestita da entrambi anche se intestata a uno solo dei coniugi), che è cosa diversa dall'impresa familiare.

¹⁰⁸ I redditi derivanti da beni del minore soggetti a "usufrutto legale" vanno imputati ad entrambi i genitori, in parti uguali, o a quello cui spetta l'usufrutto, per l'intero ammontare, e non al figlio minore: ciò è una deroga solo apparente alla regola generale, poiché in caso di separazione dell'usufrutto dalla nuda proprietà il reddito va imputato all'usufruttuario.

L'assenza di soggettività passiva per società di persone, associazioni professionali e imprese familiari (e relativi regimi impositivi)

Le società di persone, le associazioni professionali e le imprese familiari, pur essendo disciplinate all'interno dell'IRPEF (art. 5), **non** sono soggetti passivi di questo tributo, ma neanche dell'IRES. Esse sono una sorta di *tertium genus*, i cui redditi soggiacciono a due particolari meccanismi impositivi:

- 1) Per le società di persone¹⁰⁹ e le associazioni professionali vale il regime della c.d. **trasparenza fiscale** (si applica anche al GEIE) → il reddito d'impresa e il reddito complessivo prodotto, rispettivamente, dalle società commerciali di persone e dalle società semplici, così come il reddito di lavoro autonomo prodotto dall'associazione (equiparata alle società semplici), sono imputati ai soci e agli associati in proporzione alle quote di partecipazione statutariamente possedute e indipendentemente dall'effettiva percezione:
 - a) questi redditi sono collocati in dichiarazione in una "categoria convenzionale" denominata "*redditi da partecipazione*"; la successiva percezione da parte del socio o dell'associato **non** sarà rilevante ai fini fiscali, trattandosi di redditi che sono stati tassati al momento della produzione. Anche le perdite fiscali seguono le medesime regole; ai soci e agli associati sono pro-quota attribuiti anche le ritenute di acconto subite e i crediti d'imposta spettanti alla società o all'associazione.
 - b) Vi è lo sdoppiamento delle componenti formale e sostanziale della soggettività passiva: la società di persone e l'associazione professionale sono soggetti passivi "in senso *formale*", dovendo determinare il reddito imponibile e dichiararlo, ma non pagare alcuna imposta su tale reddito; i soci e gli associati sono soggetti passivi "in senso *sostanziale*", dovendo inserire nella propria dichiarazione, a prescindere dalla percezione, la quota di reddito loro spettante e assoggettarla a IRPEF/IRES, in ragione della loro natura.
 - c) Il regime trova giustificazione sistematica nel "**possesso** dei redditi" quale presupposto indefettibile per l'applicazione dell'IRPEF/IRES. Ai sensi dell'art. 2262 c.c., nelle società di persone (compresa la società semplice) il diritto di percepire la quota di utili spetta ai soci, di regola, con l'approvazione del bilancio o del rendiconto, onde non vi è neanche un secondo in cui la società possa dirsi "possessore" dei redditi prodotti.¹¹⁰
 - d) per le società di capitali è un regime "opzionale" adottabile per un periodo di tempo limitato e a sussistere di talune condizioni (artt. 115-116, t.u.i.r.).
- 2) Per le imprese familiari¹¹¹ (non sono un soggetto societario, perciò, sono disciplinate dall'art. 5 del t.u.i.r. alla stregua di un'impresa individuale), per prevenire lo *splitting* familiare dei redditi, il legislatore fiscale ha previsto due forme di cautela, allontanando la figura fiscale di impresa familiare da quella civilistica:
 - a) Sotto il profilo **formale**, affinché l'impresa familiare assuma rilevanza ai fini fiscali, è necessario che:
 - i) all'inizio del periodo di imposta, sia redatto un atto pubblico o una scrittura privata autenticata che individui i nomi e il grado di parentela dei familiari che collaborano all'impresa;¹¹² ii) il familiare deve prestare la sua attività in maniera prevalente e continuativa, con successiva attestazione di tale circostanza in sede di dichiarazione dei redditi; iii) il titolare deve indicare nella sua dichiarazione dei redditi le quote di utili spettanti ai familiari-collaboratori, con attestazione che esse corrispondono alla qualità e quantità di lavoro.
 - b) Sotto il profilo **sostanziale**, la porzione di reddito d'impresa complessivamente attribuibile ai familiari-collaboratori **non** può comunque eccedere il 49% del totale (il familiare-imprenditore deve restare titolare e dichiarare almeno il 51%). Il criterio di riparto adottato per i redditi non vale per le

¹⁰⁹ Cui sono equiparate le società di armamento e le società di fatto (queste ultime, in ispecie, sono equiparate alle società commerciali di persone o alle società semplici a seconda che svolgano o meno un'attività commerciale).

¹¹⁰ Nel momento stesso in cui il reddito è accertato si genera il diritto dei soci alla sua apprensione, onde la sussistenza del possesso da parte loro fin dall'origine. Per contro, e coerentemente con il rilievo sistematico, le società di capitali sono soggetti passivi dell'IRES perché, con l'approvazione del bilancio, diventano titolari degli utili prodotti, e il diritto dei soci di ottenerli si genera soltanto con la delibera di distribuzione adottata dall'assemblea.

¹¹¹ Il titolare si avvale della collaborazione di alcuni familiari attribuendo loro una parte degli utili proporzionata alla qualità e quantità di lavoro svolto (art. 230-bis, c.c.). Si ha quindi la ripartizione del reddito d'impresa, nel periodo di imposta in cui è conseguito, tra il titolare e gli altri familiari che hanno prestato la propria attività lavorativa nell'impresa in modo prevalente e continuativo.

¹¹² A differenza di quanto previsto ai fini civilistici, ove non è neanche necessaria alcuna formalizzazione, non possono essere indicati i familiari che lavorano nell'ambito della famiglia.

eventuali perdite, la cui imputazione ai familiari-collaboratori **non** è consentita a monte dalla normativa civilistica.

La residenza fiscale e i principi generali di delimitazione territoriale dei redditi imponibili

La residenza fiscale determina il raggio dei redditi del contribuente attratti a tassazione nel nostro Paese e, dunque, l'ampiezza della base imponibile del tributo:

- ➔ Se la persona fisica è "residente" ai fini fiscali in Italia, la base imponibile sarà composta da tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo per il principio della c.d. **tassazione mondiale** o *worldwide income taxation*, che trova giustificazione nel "collegamento personale" tra contribuente e territorio dello Stato, in ragione del quale beneficia al massimo delle spese pubbliche (scuole, ospedali, giustizia, forze dell'ordine, ecc.).
 - Problema della "doppia imposizione internazionale" per i redditi di fonte estera ("redditi transnazionali", ossia realizzati in uno Stato da parte del residente di un altro Stato), poiché i due principi di tassazione illustrati sono adottati negli stessi termini dalla maggior parte degli altri Paesi.¹¹³ Può essere eliminato/attenuato mediante il ricorso a due rimedi:
 - unilaterale e interno → il "credito per le imposte assolate all'estero" (art. **165, t.u.i.r.**), con cui l'ammontare del tributo pagato all'estero viene sottratto dall'IRPEF/IRES dovuta in Italia, nei limiti del relativo ammontare;
 - bilaterale e sovranazionale → le convenzioni internazionali stipulate dall'Italia con molti Paesi esteri, denominate "convenzioni contro le doppie imposizioni".
- ➔ Se la persona fisica è "**non residente**" ai fini fiscali, la base imponibile sarà composta dai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato per il principio della c.d. **tassazione territoriale** o *source income taxation*, il quale si giustifica col fatto che, in assenza del "collegamento personale", la potestà impositiva dello Stato può essere esercitata nei confronti dei soli redditi del contribuente che presentano un "collegamento reale" con il territorio italiano.
 - Problema della delimitazione dei redditi imponibili in Italia, essendo assoggettabili a prelievo soltanto quelli prodotti nel territorio dello Stato. L'art. **23 del t.u.i.r.** fissa i criteri di "collegamento reale":
 - criterio della "localizzazione del bene" → un reddito si considera prodotto nel territorio dello Stato se il bene da cui origina è localizzato in Italia (vale per redditi fondiari e per una parte dei redditi diversi).
 - criterio del "luogo di svolgimento dell'attività" → un reddito si considera prodotto nel territorio dello Stato se l'attività da cui origina è esercitata in Italia (vale per redditi di lavoro dipendente e assimilati, i redditi di lavoro autonomo, per una parte dei redditi diversi e i redditi d'impresa, ma solo se l'attività commerciale è svolta in Italia mediante una "stabile organizzazione");¹¹⁴
 - criterio del "pagatore" (termine atecnico) → un reddito si considera prodotto nel territorio dello Stato se il soggetto che lo corrisponde è localizzato in Italia (vale per redditi di capitale).
 - Es. dividendi erogati da una società di capitali italiana a un non residente che detiene quote di partecipazioni, o interessi pagati dallo Stato italiano a un non residente che detiene titoli del debito pubblico.

Ai sensi dell'art. **2, c. 2, t.u.i.r.**, una persona fisica è considerata fiscalmente residente in Italia se "*per la maggior parte del periodo di imposta*" (ossia più di **183** giorni l'anno, anche non consecutivi):

- (a) risulta iscritta all'anagrafe della popolazione residente di uno dei Comuni italiani (criterio "formale" di radicamento della persona in Italia);¹¹⁵

¹¹³ Il reddito di fonte estera conseguito da una persona fisica residente scontrerà l'imposizione, una prima volta, nello Stato estero della fonte (rispetto al quale il contribuente italiano si configura come "non residente") e, una seconda volta, nel nostro Paese, in applicazione del principio della tassazione mondiale.

¹¹⁴ "Sede fissa di affari" mediante la quale un'impresa non residente esercita, in tutto o in parte, la sua attività nel territorio dello Stato (art. 162 del t.u.i.r.).

¹¹⁵ Facilmente accertabile mediante accesso al relativo registro comunale. Quest'ultimo presenta anche una seconda sezione A.I.R.E. (anagrafe degli italiani residenti all'estero), ove vanno iscritti coloro che dall'Italia trasferiscono la residenza in un Paese estero.

Diritto Tributario

- (b) vi è nel territorio dello Stato il domicilio,¹¹⁶ ex art. 43 c.c. (criterio "sostanziale" di radicamento della persona in Italia, che va accertato, di volta in volta, in base a elementi indiziari fattuali, documentali, ecc.);
- (c) vi è nel territorio dello Stato la residenza, ex art. 43 c.c., ossia il luogo di dimora abituale (criterio "sostanziale" di radicamento della persona in Italia, che va accertato, caso per caso).

Per collocare la residenza fiscale in Italia è sufficiente la dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della sussistenza uno solo di questi tre elementi alternativi e che la sussistenza dell'elemento formale o sostanziale, nella specie individuato, si è protratta per la maggior parte del periodo di imposta (+ di 6 mesi).

- ⇒ Per questo motivo e poiché negli altri Paesi la residenza fiscale è individuata con criteri di collegamento e regole sostanzialmente analoghe, il trasferimento della residenza fiscale di una persona fisica dall'Italia in un altro Stato può determinare un "**conflitto di residenza**", ossia la situazione per cui la medesima persona è considerata fiscalmente residente in entrambi i Paesi, con conseguente duplice imposizione dell'intero reddito mondiale.
- Pertanto, le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni prevedono, di norma all'art. 4, le c.d. *tie breaker rules*, ossia "**criteri dirimenti**" (l'abitazione permanente, il centro degli interessi vitali, ecc.), elencati in una precisa sequenza e operano in rigorosa successione (nel senso che il secondo entra in gioco solo se fallisce il primo, ecc.), la cui applicazione conduce a individuare lo "Stato della residenza" (legittimato a prelevare le imposte sui redditi del mondo) e lo "Stato della fonte" (legittimato a prelevare le imposte solo sui redditi prodotti nel suo territorio).

Vi è un incentivo, per gli individui residenti in Italia e con redditi prevalentemente di fonte estera, a trasferire la residenza in Paesi "a fiscalità privilegiata", ossia con tassazione ridotta o nulla, in guisa da subire su tali redditi soltanto l'imposizione nello "Stato della fonte".

- ⇒ Al fine di contrastare tale fenomeno vi è nel nostro ordinamento una presunzione legale "relativa" (art. 2, c. 2-*bis*) secondo cui si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Paesi "a fiscalità privilegiata", appositamente individuati (D.M. 4 maggio 1999, come modificato dal D.M. 12 febbraio 2014): si ha un'inversione dell'onere della prova, essendo posta a carico del contribuente italiano la dimostrazione della realtà ed effettività del trasferimento della residenza fiscale.
- ⇒ Con i regimi dei c.d. neo-residenti (artt. 24-bis e 24-ter del t.u.i.r.) si vuole incentivare il trasferimento della residenza fiscale in Italia, al fine di favorire gli investimenti e i consumi nel nostro Paese.¹¹⁷
- Il primo regime (art. **24-bis**) è rivolto in generale alle persone fisiche che sono state residenti all'estero per almeno 9 anni nei 10 precedenti a quello di trasferimento in Italia: se esercitano l'opzione per questo regime, essi scontano l'IRPEF sui redditi prodotti in Italia, se ve ne sono, e un'imposta sostitutiva di euro 100.000 per tutti i redditi prodotti all'estero i quali non concorrono, dunque, alla formazione del reddito complessivo imponibile IRPEF (il regime può essere esteso anche ai familiari pagando un'imposta sostitutiva di euro 25.000 ciascuno). L'opzione si rinnova tacitamente ogni anno, con cessazione degli effetti dopo quindici anni.
 - Il secondo regime (art. **24-ter**) è rivolto specificamente ai pensionati che sono stati residenti all'estero nei 5 anni precedenti a quello di trasferimento in Italia e che collocano la residenza in un Comune del Mezzogiorno con meno di 20.000 abitanti: se esercitano l'opzione per questo regime, essi scontano l'IRPEF sui redditi prodotti in Italia, se ve ne sono, e un'imposta sostitutiva del 7% su tutti i redditi prodotti all'estero. L'opzione si rinnova tacitamente ogni anno, con cessazione degli effetti dopo 9 anni.

Per quanto riguarda la residenza fiscale delle società di persone (ed equiparate) e delle associazioni professionali, le une e le altre si considerano residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato se, per la maggior parte del periodo di imposta, hanno in Italia la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale.

→ Per le imprese familiari rileva la residenza fiscale della persona fisica-imprenditore.

¹¹⁶ Centro principale dei suoi affari e interessi, oltre che economico-patrimoniale, anche affettivo-familiare.

¹¹⁷ Altri regimi agevolati sono previsti da leggi speciali per specifiche categorie di soggetti, come, ad esempio, docenti e ricercatori, lavoratori, ecc., che si trasferiscono dall'estero in Italia.

La determinazione della base imponibile e dell'imposta "a debito" o "a credito"

Dopo la qualificazione e la quantificazione dei redditi prodotti nel periodo di imposta, le operazioni che il soggetto passivo deve compiere per giungere a determinare l'IRPEF dovuta, prima, e l'importo da versare o a credito, poi, possono essere schematizzate nelle seguenti fasi:

- 1) determinazione del "reddito complessivo";
- 2) sottrazione dal reddito complessivo degli "oneri deducibili" → ottenimento del "reddito imponibile";
- 3) applicazione al reddito imponibile delle "aliquote IRPEF" → "imposta lorda";
- 4) sottrazione dall'imposta lorda delle "detrazioni" → "imposta netta";
- 5) sottrazione dall'imposta netta dei "crediti d'imposta" e delle "ritenute di acconto" → scaturisce la voce "differenza", e degli "acconti d'imposta", con ottenimento dell'imposta "a debito" o "a credito" finale.

Questo percorso riflette, in sintesi, il "Quadro RN" della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, intitolato "Determinazione dell'IRPEF".

FASE 1. Determinazione del "reddito complessivo"

Scaturisce dalla somma dei redditi appartenenti alle varie categorie. Vi sono taluni redditi che, pur realizzati dal contribuente nell'anno solare, **non** concorrono *ex lege* alla determinazione del reddito complessivo e, dunque, **non** vanno inseriti in dichiarazione (art. 3, c. 3):

- (a) i redditi "esenti" e quelli sottoposti a ritenuta d'imposta o imposte sostitutive;¹¹⁸
- (b) gli assegni periodici per il mantenimento dei figli che, a seguito di separazione/divorzio, riceve uno dei coniugi, perché, essendo destinati ai figli, non sono manifestazione di capacità contributiva per il coniuge che li riceve (è, invece, reddito tassabile l'eventuale assegno ricevuto per il mantenimento personale);
- (c) gli assegni familiari o per il nucleo familiare e gli emolumenti per carichi di famiglia percepiti dalla persona fisica, per la tutela accordata dalla Costituzione alla famiglia e al minimo vitale;
- (d) le "maggiorazioni sociali" (ossia incrementi) di pensioni erogate in favore di persone economicamente svantaggiate, al sussistere di certe condizioni, e le "borse di studio" erogate dal Governo a cittadini stranieri in forza di accordi internazionali.

La somma dei redditi che conduce al reddito complessivo è una "somma algebrica", perché alcune categorie possono avere anche un risultato negativo, ossia una "perdita".¹¹⁹ **Non** tutte le perdite fiscali impattano, tuttavia, sulla sommatoria, infatti:

- i. le perdite derivanti dallo svolgimento di attività di lavoro autonomo possono essere compensate "**orizzontalmente**", ossia con i redditi di altre categorie realizzati dal contribuente nel medesimo periodo di imposta (art. 8, t.u.i.r.);
- ii. le perdite fiscali realizzate dall'imprenditore individuale possono essere invece "riportate in avanti", nei successivi periodi di imposta, e compensate "**verticalmente**", ossia **solo** con i redditi d'impresa, nei limiti dell'80% realizzato in ciascuno di tali periodi e per l'intero importo che trova capienza in essi;¹²⁰
 1. la medesima regola vale per le "perdite da partecipazione", ossia le perdite fiscali imputate per trasparenza ai soci di società di persone in proporzione alla quota posseduta.¹²¹

Un regime speciale è previsto per le perdite realizzate dagli imprenditori e dalle società di persone nella fase di **start-up** (primi 3 periodi di imposta): possono essere riportate in avanti e utilizzate in compensazione senza limiti temporali/quantitativi, **ma** sempre "verticalmente" e per l'intero importo che trova capienza nei redditi degli anni successivi, a condizione che derivino da una nuova attività produttiva (art. 8, c. 3, mediante rinvio all'art. 84, c. 2).

¹¹⁸ Per l'ovvia ragione che i redditi sono agevolati, nel primo caso, o già tassati, nel secondo: visti i minori legami con il territorio dello Stato, la maggior parte dei redditi dei soggetti fiscalmente non residenti sono sottoposti a ritenute d'imposta o imposte sostitutive, evitandosi – se hanno solo redditi in tal modo percossi – i successivi obblighi di dichiarazione e di versamento.

¹¹⁹ È così per i redditi di impresa e i redditi di lavoro autonomo, ma anche per i "redditi da partecipazione", pur non essendo una categoria di reddito bensì una "categoria convenzionale" al cui interno vengono collocati i redditi prodotti in forma associata.

¹²⁰ Non abbattano, dunque, i redditi di altre categorie eventualmente realizzati dalla persona fisica nell'ambito della sfera privata.

¹²¹ Possono essere compensate "verticalmente" solo con i "redditi da partecipazione" conseguiti dai medesimi soci negli anni successivi, sempre nei limiti dell'80% del loro ammontare e per l'intero importo che trova capienza in essi.

N.B. Il riporto in avanti delle perdite fiscali, per consentirne la compensazione con i redditi futuri, è uno dei correttivi alla fictio rappresentata dalla frammentazione della vita dei contribuenti in periodi di imposta.

FASE 2. Sottrazione degli "oneri deducibili" e ottenimento del "reddito imponibile"

Gli **oneri deducibili** (art. **10**) rappresentano spese personali del contribuente o della sua famiglia, estranee alla produzione dei redditi, che per finalità diverse si riconoscono ai fini fiscali alla stregua di costi deducibili, riducendo conseguentemente il prelievo. Alcune di tali spese sono riconosciute sotto forma di "**detrazione**" dall'imposta dovuta, con disciplina contenuta principalmente nell'art. **15** (detrazioni "per oneri") e, per talune fattispecie, negli artt. **16 e 16-bis del t.u.i.r.** Nel corso degli anni molte spese prima riconosciute sotto forma di onere deducibile sono state trasformate in detrazioni, perché:

1. Gli oneri deducibili, riducendo il reddito imponibile, consentono un risparmio maggiore ai contribuenti "ricchi" (che scontano le aliquote più alte) rispetto a quelli "poveri" (con aliquote più basse), mentre le detrazioni sono riconosciute nella stessa misura per tutti e assumono conseguentemente un maggiore peso relativo per i contribuenti "poveri".
2. Gli oneri deducibili si traducono per lo Stato nell'erogazione di un beneficio (= minori imposte pagate dal contribuente) che è maggiore e meno prevedibile rispetto a quello riconosciuto con le detrazioni, poiché l'entità dell'agevolazione nel primo caso dipende dalle aliquote dei contribuenti, mentre nel secondo caso è fissa per tutti.

Le spese riconosciute come "oneri deducibili" o "detrazioni per oneri" sono molteplici ed eterogenee, ma possono essere raggruppate in base alle loro diverse finalità:

- I. Spese personali/familiari riconosciute al fine di garantire il c.d. "**minimo vitale**".
 - Es. Spese mediche e chirurgiche (detrazione); spese mediche e di assistenza in casi gravi di invalidità menomazione (onere deducibile); spese funebri (detrazione) e spese per istruzione secondaria e universitaria (detrazione).
- II. Spese riconosciute al fine di agevolare impieghi di capitale utili o necessari per la persona/famiglia, nonché erogazioni a favore di enti che perseguono finalità costituzionalmente meritevoli.
 - Es. Interessi passivi per l'acquisto della prima casa (detrazione); importo corrispondente alla rendita catastale dell'abitazione principale (onere deducibile), con conseguente detassazione *de facto* ai fini IRPEF della prima casa.¹²²
- III. Gruppo residuale che ricomprende le spese che si è obbligati (o anche solo incentivati) a sostenere:
 - Es. Contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge (onere deducibile) o versati a forme pensionistiche complementari (onere deducibile), assegni periodici versati specificamente per il mantenimento dell'ex coniuge, in caso di separazione o divorzio (onere deducibile).

Le spese riconosciute sottoforma di oneri deducibili o detrazioni per oneri:

- (a) sono "tassative";
- (b) rilevano temporalmente secondo il "principio di cassa", ossia nel periodo di imposta di sostenimento;
- (c) vanno documentate su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, onde la necessità di conservare i giustificativi (scontrini, fatture, ecc.).

FASE 3. Applicazione al reddito imponibile delle "aliquote IRPEF", da cui scaturisce la "imposta lorda"

Il reddito imponibile è la grandezza sulla quale vanno applicate le aliquote dell'IRPEF (art. **11 del t.u.i.r.**), che sono progressive per scaglioni:

- a. fino a 15.000 euro, **23%**;
- b. oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, **25%**;
- c. oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, **35%**;
- d. oltre 50.000 euro, **43%**.

¹²² Altri esempi: spese per talune locazioni di beni immobili adibiti ad abitazione principale (detrazione, art. 16); premi per assicurazioni a copertura del rischio morte/invalidità (detrazione); spese di ristrutturazione/riqualificazione di immobili (detrazione, art. 16-bis); spese per l'adozione di bambini (onere deducibile), erogazioni liberali a favore della Chiesa e altre istituzioni religiose (onere deducibile), nonché di ONLUS (detrazione) di Università e altri enti di ricerca (onere deducibile).

Diritto Tributario

A tali percentuali vanno aggiunte le c.d. **addizionali IRPEF**, regionali, provinciali e comunali, che variano – entro un determinato limite fissato dalla legge statale – in dipendenza della Regione, della Provincia e del Comune.

FASE 4. Sottrazione dall'imposta lorda delle "detrazioni", con conseguente ottenimento della "imposta netta"

Dall'imposta lorda occorre, innanzitutto, sottrarre le "**detrazioni**" (artt. 12, 13 e 15 del t.u.i.r.), che pertanto riducono direttamente l'ammontare dell'imposta da versare e possono essere suddivise in:

- ❖ "**sogettive**" (art. 12) → riduzioni di imposta accordate in relazione alla situazione del contribuente sotto il profilo dei familiari "a carico" (familiari che possiedono un reddito complessivo non superiore ai limiti previsti dall'art. 12, c. 2),¹²³ tanto da essere denominate anche detrazioni "per carichi di famiglia",¹²⁴ con importo che tendenzialmente decresce all'aumentare del reddito complessivo e che va computato per mese di permanenza delle condizioni richieste.
- ❖ "**oggettive**" (art. 13) → riduzioni d'imposta riconosciute in presenza di redditi appartenenti a determinate categorie, o a titolo di riconoscimento forfetario delle spese di produzione del reddito non dedotte in sede di determinazione del reddito di categoria e/o al fine di agevolare taluni redditi di categoria ritenuti meritevoli. La detrazione riconosciuta è decrescente all'aumentare del reddito complessivo, con azzeramento quando quest'ultimo raggiunge l'ammontare di euro **50.000**.
 - Es. Redditi di lavoro dipendente; redditi da pensione, di lavoro autonomo e di impresa, quando di modesto importo; redditi diversi derivanti dallo svolgimento occasionale di attività d'impresa o libero-professionali.
- ❖ "**per oneri**" (art. 15 e, per talune fattispecie, artt. 16 e 16-bis) → riconosciute a fronte di spese riguardanti la sfera personale e familiare del contribuente. Trattandosi di un abbattimento dell'imposta lorda, la spesa **non** può essere detratta per l'intero ammontare sostenuto, come accade negli oneri deducibili, ma solo in una certa percentuale ed entro tetti massimi variabili da spesa a spesa; inoltre, fatta eccezione per talune ipotesi, la detrazione "per oneri" si riduce proporzionalmente all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerarsi quando quest'ultimo raggiunge la soglia di euro **240.000** (art. 15, c. 3-bis e 3-ter, t.u.i.r.).
 - le detrazioni ex art. 15, per (i) interessi passivi sui mutui per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale, (ii) interessi passivi sui mutui agrari (nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati) e (iii) spese sanitarie sono riconosciute nella misura del **19%** della spesa sostenuta ed entro un tetto massimo della medesima spesa (gli interessi passivi per l'acquisto della prima casa sono detraibili nella misura del 19%, ma per un importo massimo di euro 4.000, anche se l'ammontare effettivamente pagato è superiore);¹²⁵
 - le altre detrazioni ex art. 15 vanno calcolate sempre nella misura del 19% (o, in limitati casi, del 26%), e sempre entro i limiti assoluti previsti, ma su un ammontare della spesa progressivamente ridotta al crescere del reddito complessivo; in particolare, si assume: (i) l'intero ammontare della spesa sostenuta, se il reddito complessivo ≤ 120.000 euro; (ii) la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000 euro ridotto del reddito complessivo e l'importo di 120.000 euro, se il reddito complessivo > 120.000 euro. Se il reddito complessivo ≥ 240.000 euro, le detrazioni in esame non spettano.
 - Es. Una persona fisica ha un reddito complessivo di 150.000 euro. In questo caso, le detrazioni per oneri spetteranno nella misura del 75%, in applicazione della seguente formula:

¹²³ Le detrazioni di cui al c. 1 spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro.

¹²⁴ Ricomprendono le detrazioni per il coniuge (non legalmente ed effettivamente separato), per ciascuno dei figli (da ripartire al 50% tra i due genitori, se separati o divorziati, salvo diversi accordi tra di loro) e per gli altri componenti della famiglia per i quali sussiste l'obbligo di mantenimento (art. 433 c.c.).

¹²⁵ Lo stesso vale, ma con percentuali e limiti diversi, per le detrazioni previste dall'art. 16-bis per le spese sostenute per la ristrutturazione e la riqualificazione energetica di immobili (comprese le detrazioni per risparmio energetico di cui all'art. 1, commi 344-347, L. n. 296/2006).

$$(240.000 - 150.000) / 120.000 = 0,75 * 100 = 75$$

Per poter beneficiare delle detrazioni "per oneri" del **19%**, la spesa deve essere stata pagata con bonifico (bancario o postale) o altri sistemi "tracciabili" (es. carte di credito, di debito e prepagate, assegni bancari e circolari, ecc.). Ciò **non** vale soltanto per le detrazioni spettanti in relazione a: (i) spese per l'acquisto di medicinali e dispositivi medici; (ii) prestazioni sanitarie rese da strutture pubbliche o da strutture private accreditate al SSN (Servizio Sanitario nazionale).

N.B. Se l'ammontare delle detrazioni è superiore all'imposta lorda, da cui sono sottratte, l'eccedenza **non** può essere chiesta a rimborso, non trattandosi di somme anticipate dal contribuente.

FASE 5. Sottrazione dall'imposta netta dei "crediti di imposta" e delle "ritenute", da cui scaturisce la voce "differenza", e degli "acconti d'imposta", con ottenimento dell'imposta "a debito" o "a credito" finale

L'imposta netta è l'IRPEF dovuta dal contribuente per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi, ma **non** è ancora l'importo da versare, dovendosi ulteriormente sottrarre i crediti d'imposta spettanti al contribuente, le ritenute di acconto subite e gli acconti versati in corso d'anno.

I **crediti d'imposta** sono di due tipi:

1. Il credito per le imposte estere (art. **165**) → viene riconosciuto al contribuente, in presenza di redditi esteri che concorrono alla formazione del reddito complessivo, per le imposte pagate nello "Stato della fonte", al fine di eliminare la doppia imposizione internazionale del medesimo reddito "transnazionale".
2. I crediti di imposta di stampo agevolativo → sovvenzioni che lo Stato eroga (in modo indiretto, riducendo le imposte da versare) a determinati contribuenti o perché ritenuti meritevoli (es. il c.d. bonus di 100 euro mensile riconosciuto ai lavoratori dipendenti con redditi bassi) o perché tengono talune condotte specificamente previste/incentivate in ragione della loro utilità generale.
 - Es. Crediti d'imposta per nuove assunzioni, per investimenti high-tech, per l'acquisto di beni strumentali, per investimenti in ricerca e sviluppo, ecc.; i tipi cambiano di anno in anno.

Le **ritenute d'acconto** sono forme di prelievo effettuate al momento della produzione del reddito, dunque in anticipo rispetto alla chiusura del periodo di imposta, da parte dei soggetti che erogano il reddito e che si qualificano come sostituti d'imposta.

- ⇒ Esse fanno sorgere un credito di corrispondente ammontare in capo al contribuente che le subisce (es. lavoratore dipendente/autonomo, ecc.), il quale viene scomputato in sede di dichiarazione dei redditi dall'imposta netta dovuta nel periodo.
- ⇒ Il risultato della sottrazione dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto è denominato "**differenza**" nei modelli di dichiarazione e costituisce il parametro di riferimento per il calcolo dell'"acconto d'imposta" dovuto dal contribuente per l'IRPEF relativa ai redditi che saranno realizzati nel periodo di imposta successivo, il cui pagamento viene dunque anticipato, salvo conguaglio da effettuarsi nella dichiarazione dei redditi dell'anno in questione.
 - Es. L'acconto è pari al 100% della "differenza" risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente (es. il periodo di imposta 2019) a quello cui si riferisce (il periodo di imposta 2020); se è superiore a 257,52 euro, esso va versato in due rate: la prima, pari al 40%, entro il 30 giugno, la seconda, pari al restante 60%, entro il 30 novembre (le scadenze sono sovente prorogate). Se nell'anno cui l'acconto si riferisce (2020) prevede la realizzazione di redditi inferiori e, dunque, la debenza di una minore IRPEF, il contribuente può calcolare gli acconti da versare su tale minore importo (se la previsione **non** si avvera, è prevista una sanzione pecuniaria pari al 30% delle minori imposte versate in acconto).

La voce "**acconto d'imposta**" è l'ultima da sottrarre dall'imposta netta per giungere al risultato finale, che può essere un'imposta:

- "**a debito**" → l'imposta netta è superiore alla somma di crediti d'imposta, ritenute e acconti sottratti. L'importo IRPEF "debito" è il saldo dovuto nel periodo di imposta e va versato all'erario prima della presentazione della dichiarazione dei redditi (il termine di presentazione è successivo di alcuni mesi).
- "**a credito**" → i crediti e le anticipazioni versate dal contribuente sono superiori all'imposta netta dovuta nel periodo di imposta. L'importo Irpef "credito" è un credito nei confronti dell'erario, il quale può essere

Diritto Tributario

richiesto a rimborso (tempi molto lunghi); compensato con le somme a debito per gli acconti da versare o altre imposte dovute dal contribuente (Iva, Irap, addizionali Irpef, ecc.); riportato a nuovo in dichiarazioni per compensarlo con l'imposta dovuta nell'anno successivo.

I redditi soggetti a tassazione separata: fattispecie e modalità di calcolo dell'IRPEF

Si tratta di ipotesi reddituali che **non** concorrono a formare il reddito complessivo ai fini IRPEF e sono soggetti "a tassazione separata", ossia a prelievo IRPEF a parte rispetto agli altri redditi e al di fuori delle ordinarie aliquote del tributo.

- ↳ Lo scopo di tale regime è sottrarre alla progressività dell'IRPEF i redditi maturati in un arco temporale di **più** anni, ma imputati integralmente in un solo periodo di imposta per effetto del principio di cassa o di competenza, evitandosi l'applicazione delle più alte aliquote.
 - Es. Il TFR di un lavoratore dipendente si forma mediante l'accantonamento da parte del datore di lavoro di uno stipendio per ogni anno di lavoro svolto e viene erogato, di norma, integralmente al momento del pensionamento del lavoratore. Se un lavoratore con uno stipendio medio di 1.500 euro, va in pensione dopo 40 anni di lavoro e non ha altri redditi, è ben evidente che: **(a)** se si tassa in ogni periodo di imposta con IRPEF il reddito dell'anno (18.000 euro) e la quota accantonata come TFR (1.500 euro), quest'ultima ricade nel secondo scaglione di reddito (aliquota del 25%) e ciò per tutti gli anni; **(b)** se invece si tassa nel periodo di imposta di pensionamento l'intero ammontare del TFR, pari a 60.000 euro, esso va sommato ai redditi dell'anno (18.000 euro), e finisce col subire un prelievo che soltanto per 10.000 euro è del 25%, essendo gli altri 50.000 euro soggetti alle aliquote dei successivi scaglioni del 35% e 43%.
- ↳ La tassazione separata rappresenta uno dei correttivi (insieme al riporto delle perdite, alla compensazione di minusvalenze e plusvalenze di anni diversi, ecc.) alla frammentazione della vita del contribuente in periodi di imposta.

Questo regime, derogatorio rispetto alla regola generale che prevede il concorso di tutti i redditi alla formazione dell'imponibile IRPEF, si applica alle **sole** fattispecie elencate nell'art. 17,¹²⁶ che possono essere aggregate in due gruppi:

1. fattispecie reddituali derivanti dalla cessazione di un'attività lavorativa, come il TFR ed indennità equipollenti (per i redditi di lavoro dipendente); le indennità per la cessazione dell'esercizio delle funzioni notarili o dell'attività svolta dagli sportivi professionisti non dipendenti (per i redditi lavoro autonomo); le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone (per i redditi d'impresa).
2. fattispecie reddituali a formazione pluriennale che scaturiscono da accadimenti di natura straordinaria.¹²⁷

Tutti i redditi soggetti a tassazione separata, con la sola eccezione del TFR di lavoro dipendente, scontano il prelievo IRPEF secondo uno stesso meccanismo: l'applicazione di un'aliquota proporzionale che deriva dal rapporto tra l'imposta corrispondente alla metà del reddito complessivo del biennio precedente e l'ammontare del reddito biennale medio su cui è stata calcolata.¹²⁸

¹²⁶ Esclusione di ogni altro caso analogo ma non previsto (es. incasso in un solo periodo d'imposta da parte di un avvocato dei crediti vantati nei confronti di un cliente per le prestazioni rese, ma mai saldate nonostante le richieste, nel corso dei precedenti 5 anni), nonché ai redditi maturati in capo al defunto e percepiti dagli eredi (art. 7, c. 3).

¹²⁷ Es. Gli emolumenti arretrati percepiti in un'unica soluzione in forza di provvedimenti legislativi o giurisdizionali (per i redditi di lavoro dipendente); i corrispettivi derivanti dalla cessione dello studio professionale (per i redditi di lavoro autonomo); le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni e le indennità per la perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessata locazione di immobili ad uso commerciale, se conseguiti da imprenditori individuali (per i redditi d'impresa); le plusvalenze derivanti dalla cessione onerosa di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (per i redditi diversi).

¹²⁸ Bisogna sommare i redditi complessivi dichiarati nel biennio precedente e dividere a metà l'importo ottenuto, ottenendo così il reddito complessivo medio di tale biennio; poi, occorre applicare le aliquote IRPEF a tale reddito complessivo medio, ottenendo l'imposta teoricamente dovuta; infine, va effettuato il rapporto tra l'imposta determinata e il reddito complessivo medio, ottenendo

Diritto Tributario

- ⇒ Se la tassazione separata risulta penalizzante rispetto al regime ordinario IRPEF, è concessa al contribuente la facoltà di optare per il regime di tassazione ordinario (art. 17, **c. 3**).
- Per le ipotesi di redditi a tassazione separata imputabili a imprenditori individuali è prevista la regola opposta: il reddito concorre ordinariamente a formare il reddito d'impresa, con applicazione dell'IRPEF; è l'imprenditore individuale che eventualmente può optare per il regime di tassazione separata (art. 17, **c. 2**).
- ⇒ Per il **TFR** è previsto un meccanismo autonomo: l'aliquota di tassazione è calcolata tenendo conto dell'ammontare dell'indennità e della durata del rapporto di lavoro, con assoggettamento a un prelievo inferiore, a parità di ammontare, delle indennità maturate in un periodo di tempo più lungo (art. **19, t.u.i.r.**, cui si rinvia per i dettagli e i casi particolari); l'aliquota d'imposta varia da caso a caso e non corrisponde ad alcuna delle aliquote IRPEF. Anche per le indennità di fine rapporto ed equipollenti è concessa al contribuente la facoltà di optare per il regime di tassazione ordinario

L'IRES. Quadro generale e caratteristiche del tributo

È disciplinata dagli artt. 72-161 del t.u.i.r. e dalle disposizioni comuni di cui ai successivi artt. 162-169 e percuote redditi prodotti da tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche e dalle entità sottoposte al regime della trasparenza fiscale (società di persone ed equiparate, associazioni professionali, GEIE, ecc.), a prescindere dal fatto che siano provvisti o meno di personalità giuridica: la categoria dei destinatari ricomprende ogni organizzazione idonea a essere titolare di rapporti giuridici a contenuto patrimoniale e avente o meno scopo lucrativo, nel qual caso si pone un problema di duplicazione del prelievo sui medesimi redditi.¹²⁹

- ↳ Questa doppia imposizione, denominata "economica" perché insiste sul medesimo reddito ma è attuata nei confronti di soggetti passivi diversi,¹³⁰ va necessariamente eliminata, poiché, determinando un livello di prelievo differenziato meramente in ragione della diversa forma giuridica d'esercizio dell'attività produttiva della ricchezza, renderebbe l'imposizione sui redditi marcatamente "non neutrale".¹³¹

Metodi utilizzabili per eliminare o attenuare la **doppia imposizione "economica"**:

1. Parificazione dei dividendi (remunerazione del capitale proprio) agli interessi passivi (remunerazione del capitale di debito), consentendone la deduzione alla stregua di un costo, con conseguente assoggettamento a prelievo, in capo alla società, dell'utile residuo e, in capo al socio, del dividendo (dedotto dalla società e) distribuitogli: questo metodo **elimina in radice il problema della doppia imposizione**.
2. Esclusione da imposizione dell'utile prodotto in capo alla società e la tassazione in capo al socio al momento della distribuzione come dividendo.
 - a. Inconveniente → lasciare i soci arbitri della decisione circa il momento della tassazione del reddito prodotto dalla società, con possibilità di differirla a tempo indeterminato ritardando la distribuzione del reddito.
3. Imposizione dell'utile prodotto in capo alla società, l'imposizione in capo al socio al momento della distribuzione come dividendo, con concessione a quest'ultimo di un credito per l'imposta pagata dalla società: l'imposta assolta dalla società si configura come una sorta di anticipazione sull'imposta dovuta dal socio, con conguaglio al momento della tassazione del dividendo in capo al socio (se quest'ultimo sconta un'aliquota superiore a quella applicata alla società, verserà il supero; se invece sconta un'aliquota inferiore, potrà chiedere il rimborso della differenza).

così l'aliquota media, proporzionale, da applicare al reddito soggetto a tassazione separata (v. art. 21 del t.u.i.r., anche per i dettagli e la risoluzione dei casi peculiari che possono presentarsi in concreto).

¹²⁹ La ricchezza prodotta dalla formazione sociale è assoggettata, al momento della produzione, a IRES in capo al veicolo e, al momento della distribuzione finale, a IRPEF in capo al socio o all'associato.

¹³⁰ Se attuata nei confronti del medesimo soggetto è denominata "giuridica".

¹³¹ Si pensi, ad esempio, a una persona fisica che: (a) decide di svolgere un'attività commerciale sotto forma di impresa individuale: l'utile d'impresa che ne deriva scunterebbe soltanto l'IRPEF; (b) decide di svolgere la medesima attività sotto forma di S.r.l. unipersonale: in assenza di correttivi, l'utile d'impresa scunterebbe l'IRES in capo alla società e poi l'IRPEF in capo al socio al momento della percezione sotto forma di dividendo.

Il problema della doppia imposizione "economica" potrebbe essere facilmente risolto mediante la tassazione del reddito o soltanto in capo al veicolo o soltanto in capo al socio se le imposte sui redditi gravanti sugli uni e sugli altri fossero di carattere "reale" e avessero la "stessa aliquota", ma così non è nel nostro sistema.

Diritto Tributario

- a. In passato questo metodo era utilizzato, ma è stato eliminato perché, non essendo e non potendo essere il credito d'imposta riconosciuto ai soci **non** residenti, risultava incompatibile con la normativa europea, che impone di trattare fiscalmente i soggetti residenti in altri Stati membri allo stesso modo in cui sono trattati i residenti nel nostro Paese.
4. **Trasparenza fiscale**, ossia l'imputazione a soci del reddito prodotto dalla società a prescindere dalla distribuzione e la tassazione soltanto in capo a essi. Questo metodo è attualmente previsto **solo** in via "opzionale" per talune società di capitali, in presenza di determinati requisiti (artt. **115 e 116 t.u.i.r.**).¹³²
5. **Imposizione dell'utile prodotto in capo alla società** e **l'esenzione da tassazione in capo al socio** al momento della percezione come dividendo.
 - a. Nella sua forma pura, ossia con esenzione "totale", questo metodo elimina totalmente la doppia tassazione, ma crea sperequazioni nei sistemi con imposizione delle persone fisiche di tipo progressivo, in quanto finisce con **l'avvantaggiare i soci "ricchi"** (ossia con aliquota più alta di quella applicata alla società) e **svantaggiare i soci "poveri"** (con aliquota più bassa di quella della società).
 - b. Questo metodo è attualmente adottato nel nostro ordinamento, ma in una forma "**spuria**", ossia con **esenzione "parziale"**, che comporta **solo l'attenuazione** della doppia imposizione economica, la quale è stata declinata per le persone fisiche nell'applicazione di un prelievo generalizzato sotto forma di **ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26%** (imposta sostitutiva IRPEF), calcolata su un utile già tassato al 24% (IRES).
 - i. L'esenzione sui dividendi è stata estesa anche alle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni, e ciò perché anche per esse vi è il problema di doppia imposizione economica.¹³³

L'IRES è un'imposta:

- ➔ a "**personalità attenuata**", o a "realità tendenziale", perché colpisce il reddito prodotto dalle società disinteressandosi della posizione individuale dei soci;¹³⁴ e ciò ancora di più oggi in cui i soci-persone fisiche subiscono la medesima ritenuta d'imposta a prescindere dalla loro posizione partecipativa e situazione reddituale.
 - Tratti di personalità sono rinvenibili nell'imposizione del reddito complessivo, con possibilità di riporto delle perdite, nell'applicabilità di alcuni "oneri deducibili" (artt. 146, 151, c. 3 e 153, c. 3) e talune detrazioni "per oneri" (artt. 78, 147 e 153, c. 4) e, infine, nell'imposizione del reddito mondiale per i soggetti passivi residenti.
- ➔ "**proporzionale**" perché vi è una sola aliquota ordinaria del **24%**, ancorché vi siano una serie di maggiorazioni e riduzioni per specifici contribuenti o per tutti quelli che tengono condotte incentivate dal legislatore.¹³⁵

I soggetti passivi

Sono disciplinati dall'art. **73** e possono essere suddivisi in tre gruppi omogenei, in funzione delle comuni regole applicabili ai fini della determinazione del reddito complessivo netto da sottoporre al tributo:

1. "**società e gli enti commerciali**" **residenti in Italia** [art. 73, **c. 1, lett. a) e b)**], ossia le società di capitali, cooperative e di mutua assicurazione, nonché gli enti diversi dalle società, compresi i *trust*, che hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale.

¹³² È lo stesso presupposto d'imposta a impedire la possibilità di elevare questo metodo a regime ordinario anche per le società di capitali, facendo passare in secondo piano il fatto che esso determinerebbe notevoli inconvenienti pratici, in termini di gestione, man mano che il numero dei soci aumenta e si allenta il contatto con la società, come tipicamente accade nelle società di capitali.

¹³³ Costituendo l'altra faccia della medaglia dei dividendi e, dunque, una ricchezza omologa (le plusvalenze esprimono, ancorché solo in linea di principio, gli utili attuali e prospettici della società).

¹³⁴ A differenza del vecchio sistema basato sul credito d'imposta ove l'imposta della società era conguagliata in relazione alla situazione personale del socio.

¹³⁵ Ad esempio, quanto alle **maggiorazioni**, per gli enti creditizi e finanziari, compresa la Banca d'Italia, l'aliquota ordinaria è maggiorata del 3,5%, mentre per le c.d. società di comodo l'aliquota ordinaria è maggiorata del 10,5%; quanto alle **riduzioni**, è stata prevista una riduzione annuale progressiva (a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, pari a 1,5, 2,5, 3 e 3,5%) dell'aliquota ordinaria, che a regime sarà del 4%, sulla porzione di utile accantonato a riserve disponibili e nei limiti dell'incremento del patrimonio netto.

Diritto Tributario

2. **"enti non commerciali" residenti nel territorio dello Stato** [art. 73, **c. 1, lett. c)**], ossia gli enti diversi dalle società, compresi i *trust*, che **non** hanno come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.
3. **"società e gli enti di ogni tipo"**, con o senza personalità giuridica, compresi i *trust*, **non residenti in Italia** [art. 73, **c. 1, lett. d)**], comprese le società di persone e associazioni enumerate all'art. 5 del t.u.i.r. (art. 73, **c. 2**), ossia quelle entità che, se residenti, sono fiscalmente trasparenti.¹³⁶
4. Clausola residuale e di chiusura → tra gli enti commerciali e non commerciali sono ricomprese "le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto si verifichi in modo unitario e autonomo" (art. 73, **c. 2**). La figura atipica deve possedere tre caratteristiche:
 - a. "organizzazione", ossia un complesso di beni e/o persone strutturate al fine del raggiungimento di un determinato scopo;
 - b. "non appartenenza" ad altri soggetti passivi, ossia la non riferibilità giuridica ad altro soggetto passivo dell'IRES;
 - c. capacità **dell'organizzazione, non appartenente ad altri soggetti passivi, di realizzare il presupposto dell'IRES (ossia il "possesso dei redditi" ex art. 72) "in modo unitario ed autonomo"**, ossia l'idoneità a essere destinataria degli effetti giuridici e fiscalità degli atti compiuti.

Precisazioni:

- I *trust* sono inclusi tra i soggetti passivi ai fini IRES **solo** se i beneficiari **non** sono "individuati", ossia titolari del diritto attuale e incondizionato a percepire i redditi prodotti dai beni costituiti in *trust* (es. *trust* "discrezionali");
 - se i beneficiari sono "individuati" (es. *trust* "fissi"), il *trust* è fiscalmente trasparente, dunque, i redditi sono imputati ai beneficiari a prescindere dalla loro materiale erogazione, (art. 73, c. 2, secondo periodo).
- In via generale, gli **organi e le amministrazioni dello Stato**, nonché le Regioni, le Province, le comunità montane e i Comuni sono esclusi dai soggetti passivi IRES (art. **74, c. 1**),¹³⁷ con conseguente irrilevanza dell'eventuale commercialità del servizio prestatato (es. per i Comuni, la gestione dei cimiteri).
 - Esclusione oggettiva prevista anche per talune attività commerciali esercitate da enti pubblici, come le Università, le autorità portuali, le attività previdenziali, assistenziali e sanitarie svolte sempre da enti pubblici (es. l'INPS) istituiti esclusivamente a tali fini (art. 74, **c. 2**).¹³⁸
- I **gruppi di società** non sono dotati di soggettività passiva ma trovano riconoscimento fiscale attraverso l'istituto del "consolidato fiscale", che consente una tassazione congiunta dei redditi e delle perdite fiscali realizzate, in costanza di consolidato, da tutte le società del gruppo che rientrano nel relativo perimetro.
 - La soggettività passiva è attribuita alla società controllante-consolidante, che è chiamata ad aggregare redditi e perdite determinate dalle società controllate-consolidate, calcolando l'imponibile di gruppo (salva l'effettuazione di una rettifica in materia di interessi passivi, se vi sono le condizioni), e ad applicare e a versare la conseguente IRES.

I soggetti passivi IRES si distinguono sulla base di due parametri:

- La residenza fiscale → in Italia connota i soggetti passivi (società ed enti, compresi i *trust*, commerciali e non commerciali) dei primi due gruppi; se non residenti nel territorio dello Stato, i medesimi soggetti passivi ricadono nel terzo gruppo.

¹³⁶ Se così non fosse, sarebbe difficoltoso assoggettare a prelievo, per i redditi prodotti in Italia, i soci "a monte" delle predette entità trasparenti.

¹³⁷ 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 non sono soggetti all'imposta.

¹³⁸ Non costituiscono esercizio dell'attività commerciale:

a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici (anche l'attività di formazione universitaria posta in essere dalle università non statali legalmente riconosciute che hanno ottenuto l'autorizzazione a rilasciare titoli di studio universitario aventi valore legale, non costituite sotto forma di società commerciali);

b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria.

Diritto Tributario

- La commercialità → distingue i soggetti passivi del primo gruppo (società ed enti commerciali, compresi i trust) da quelli del secondo gruppo (enti non commerciali, compresi i trust); i soggetti passivi del terzo gruppo, ossia quelli non residenti, sono unitariamente considerati, a prescindere dalla commercialità.

La residenza fiscale e i correlati principi generali di tassazione

La residenza fiscale determina l'ampiezza della base imponibile, che sarà massima per i residenti, comprendendo i redditi ovunque prodotti nel mondo (principio della c.d. tassazione mondiale); e limitata per i non residenti, ricomprendendo soltanto i redditi prodotti nel territorio dello Stato (principio della c.d. tassazione territoriale).

- Per le società e gli enti fiscalmente "residenti", i problemi di "doppia imposizione internazionale" dei redditi di fonte estera (che sono tassati, prima, nello "Stato della fonte" e, poi, nel nostro Paese, in virtù della residenza fiscale italiana del contribuente che ne è possessore) si risolvono mediante il "credito per le imposte assolute all'estero" e/o le "convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni" concluse dall'Italia con lo "Stato della fonte".
- Per le società e gli enti fiscalmente "non residenti", l'individuazione dei redditi prodotti nel territorio dello Stato passa sempre per i criteri di "collegamento reale" ex art. 23 t.u.i.r. (ossia i criteri della localizzazione del bene; del luogo di svolgimento dell'attività, che per i redditi d'impresa è declinato in esistenza di una stabile organizzazione; e del pagatore).

La residenza fiscale dei soggetti passivi dell'IRES è disciplinata dall'art. 73, c. 3, t.u.i.r., per cui una società o un ente (compreso il trust) si considera fiscalmente residente in Italia se, "per la maggior parte del periodo di imposta" (più di 183 giorni, anche non consecutivi), ha in Italia:

- a) la sede **legale** → criterio "formale" di radicamento della residenza fiscale, che si ritrae facilmente e oggettivamente dall'atto costitutivo o dallo statuto della formazione sociale;
- b) la sede **dell'amministrazione** → criterio "sostanziale", il cui accertamento è di tipo indiziario-fattuale; essa si colloca nel luogo ove sono prese le decisioni di carattere operativo per la gestione e l'amministrazione della società o dell'ente;¹³⁹
- c) **l'oggetto** principale → criterio "formale" di radicamento della residenza fiscale, che in casi ben precisi può trasformarsi in "sostanziale"; consiste nell'attività essenziale della formazione sociale per il raggiungimento degli scopi istituzionali e va individuata in base all'atto costitutivo, se esiste nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata [art. 73, cc. 4 e 5; identico per le società di persone ed equiparate: art. 5, c. 3, lett. d)];
 - a. la giurisprudenza di legittimità ha elevato l'eccezione a regola generale, attribuendo sempre rilevanza all'attività effettivamente svolta (per ragioni antiabuso).

I tre criteri di collegamento sono alternativi tra di loro, fermo restando l'accertamento della sussistenza per la maggior parte del periodo di imposta. Criteri analoghi sono adottati anche da numerosi, altri Paesi.

- ↳ Se una società o un ente ha in Italia uno dei criteri di collegamento per più di 183 giorni e un altro criterio in un Paese diverso, si crea un "conflitto di residenza" potenzialmente latore di una doppia imposizione sui redditi nella sua massima ampiezza (entrambi gli Stati vorranno applicare il principio della c.d. tassazione mondiale).
 - La risoluzione del conflitto è affidata all'eventuale convenzione contro le doppie imposizioni vigente tra l'Italia e l'altro Paese: per le società e gli enti, sempre l'art. 4 prevede quale "criterio dirimente" la "sede di **direzione effettiva**", che coincide sostanzialmente con la "sede dell'amministrazione" prevista dalla nostra legislazione.¹⁴⁰

¹³⁹ Se separate da queste, come accade nei gruppi societari multinazionali ove sono normalmente esercitate dalla capogruppo, non assumono rilevanza le decisioni di carattere strategico.

¹⁴⁰ In applicazione di tale criterio, lo Stato dove si trova la "sede di direzione" sarà qualificato come "Stato della residenza", con diritto di tassare la società o l'ente sui redditi *world-wide*, e l'altro come "Stato della fonte".

Diritto Tributario

- Il 1° luglio 2018 è entrata in vigore una "convenzione multilaterale" contro le doppie imposizioni,¹⁴¹ la quale prevede una nuova regola per i conflitti di residenza di società ed enti, affidandone la risoluzione a un negoziato *ad hoc* da instaurarsi tra le Amministrazioni finanziarie dei due Stati coinvolti.

Per contrastare i fenomeni di c.d. **esterovestizione** delle società (= fittizia collocazione della residenza fiscale in un Paese estero, normalmente con un regime fiscale di favore, evitando l'imposizione italiana sui redditi *world-wide*), vi è una "presunzione legale relativa" di residenza fiscale in Italia delle società estere che integrano congiuntamente due condizioni:

- (i) **sono controllate da soggetti residenti in Italia** ovvero hanno un consiglio di amministrazione composto in prevalenza da soggetti residenti in Italia;
- (ii) **controllano società** o enti residenti ai fini fiscali in Italia (art. 73, c. 5-bis).

Due presunzioni analoghe di residenza fiscale in Italia sono specificamente previste, ad altre condizioni, per i *trust* localizzati in Paesi "a regime fiscale privilegiato" (art. 73, c. 3).

Il requisito della commercialità, gli "enti del terzo settore" e le "imprese sociali"

Requisito che assume rilevanza per gli enti,¹⁴² che hanno natura "commerciale" solo se l'oggetto esclusivo/principale è lo svolgimento di un'attività commerciale; se quest'ultima è secondaria o marginale, rispetto all'attività istituzionale, l'ente sarà "non commerciale".

↳ Per identificare l'oggetto esclusivo/principale dell'ente si deve avere riguardo alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente svolta in Italia; quest'ultimo criterio è l'unico applicabile per individuare l'oggetto esclusivo o principale degli enti "**non residenti**" nel territorio dello Stato.

- Nel caso in cui l'atto istitutivo o lo statuto menzioni **più** attività come oggetto dell'ente ovvero l'ente svolga una pluralità di attività, va considerata attività prevalente la c.d. attività-fine, ossia quella che consente la realizzazione degli scopi primari dell'ente, in contrapposizione alle c.d. attività-mezzo, che sono strumentali alla prima; la selezione dell'una e delle altre è di tipo qualitativo.¹⁴³

L'accertamento della natura commerciale si effettua attingendo alla nozione generale di attività commerciale ai fini fiscali di cui all'art. 55 del t.u.i.r., con una precisazione.

↳ Nel rinviare alle attività dell'art. 2195 c.c., che in forza dell'art. 2082 c.c. devono essere "economicamente organizzate", l'art. 55 conferisce indirettamente rilevanza al requisito della "**economicità**", onde un ente che svolge una delle predette attività potrà essere qualificato come "commerciale" se l'attività è esercitata in modo "economico".¹⁴⁴

Con il "Codice del Terzo Settore"¹⁴⁵ è stata gemmata l'autonoma e distinta categoria soggettiva degli "**enti del terzo settore**", ossia tutti gli enti che "*esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*" (art. 5, c. 1, CTS), i quali possono svolgere attività diverse, comprese quelle commerciali, "*a condizione che l'atto*

¹⁴¹ Ha un automatico "effetto sostitutivo" delle "convenzioni bilaterali" contro le doppie imposizioni esistenti in relazione alle specifiche disposizioni ivi contenute. Ciò si verificherà per le convenzioni bilaterali degli Stati che hanno firmato e ratificato la predetta "convenzione multilaterale", con successivo deposito dello strumento di ratifica, introducendola nel proprio ordinamento: pur avendola firmata, il nostro Paese non ha ancora completato l'iter per far acquisire efficacia alla "Convenzione Multilaterale" e determinarne l'operatività.

¹⁴² Per le società rientranti tra soggetti passivi dell'IRES l'attributo della commercialità è legato meramente alla forma giuridica.

¹⁴³ Non quantitativo, con conseguente irrilevanza dell'ammontare dei cespiti, delle entrate, ecc., generate dalle attività svolte; questi ultimi elementi sono invece rilevanti, ai sensi dell'art. 149, in sede di contestazione della effettiva natura commerciale dell'ente, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dopo l'originaria qualificazione come tale.

¹⁴⁴ In assenza di un'espressa definizione fiscale, e mutuando l'interpretazione prevalente in ambito civilistico, tale connotato può dirsi sussistente quando la gestione dell'attività è programmata in maniera tale da condurre alla realizzazione di ricavi e proventi idonei, quanto meno, a coprire i costi sostenuti, con conseguente autosufficienza dell'attività e capacità di perpetuarsi nel tempo senza integrazioni finanziarie esterne.

¹⁴⁵ (D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, e succ. mod.); la disciplina sarà efficace a partire dal periodo di imposta successivo a quello di ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea richiesta ai sensi dell'art. 108 del TFUE (aiuti di stato).

Diritto Tributario

costitutivo e lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale" (art. 6, CTS).

- ↳ sono qualificati espressamente come "**non** commerciali" (art. 79, c. 5, CTS) ed è imposto, perciò, che le attività di interesse generale devono essere "svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi", con un margine di profitto tollerato del 5% ma per non più di due periodi di imposta (art. 79, c. 2, CTS).
- ↳ L'art. 79 prevede l'applicabilità delle regole del t.u.i.r. dettate per i soggetti passivi dell'IRES, in quanto compatibili.
- ↳ In questo nuovo contesto si collocano le "**imprese sociali**", ossia tutti gli enti privati, incluse le società, che *"esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro, per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati alla loro attività"* (art. 1).¹⁴⁶

La determinazione della base imponibile e dell'imposta per i diversi soggetti passivi IRES

Ai 3 gruppi di soggetti passivi dell'IRES corrispondono regole distinte di determinazione del reddito complessivo e della base imponibile da assoggettare al tributo:

1. il reddito complessivo delle società e gli enti commerciali residenti in Italia, compresi i *trust* aventi natura commerciale, si determina secondo le regole e i principi generali di misurazione del reddito d'impresa, in quanto per i menzionati soggetti passivi – in ragione della forma giuridica o dell'attività commerciale svolta – il reddito complessivo coincide esattamente con il reddito d'impresa.
 - ↳ Regime **ordinario**: il reddito complessivo si determina apportando al risultato di conto economico le variazioni previste dalle disposizioni fiscali in tema di componenti positivi e negativi di reddito (art. 83 e artt. 85-108 del t.u.i.r.), con possibilità di "riporto in avanti" delle eventuali perdite fiscali, nei limiti dell'80% dei redditi prodotti in ciascuno dei periodi successivi.
 - ↳ Regimi **speciali** sono previsti in relazione:
 - a. alle dimensioni e alla particolare attività svolta dall'impresa;
 - b. alla situazione straordinaria della vita dell'impresa (liquidazione).
 - ↳ Un regime *ad hoc* è previsto per i gruppi societari che optano per il regime del consolidato fiscale (nazionale o mondiale) e per le società di capitali che optano per il regime di trasparenza fiscale.La base imponibile dei soggetti passivi IRES appartenenti a questo gruppo coincide con il reddito complessivo, **non** essendo previsti "oneri deducibili" da scomputare da quest'ultimo aggregato.
2. il reddito complessivo degli "enti **non** commerciali" residenti in Italia, compresi i *trust* aventi natura non commerciale, si determina applicando le regole previste per le persone fisiche.¹⁴⁷
 - ↳ Il reddito complessivo si determina, pertanto, applicando le regole previste per le diverse categorie di reddito di cui all'art. 6 del t.u.i.r. (art. 144), comprese le disposizioni in materia di reddito d'impresa, se l'ente svolge in maniera secondaria o marginale un'attività commerciale (per la quale vi è l'obbligo di contabilità separata).¹⁴⁸
 - ↳ In presenza di redditi d'impresa, in luogo del regime ordinario, gli enti non commerciali possono optare per un "regime forfetario" di determinazione specificamente previsto (art. 145).
 - ↳ **Non** concorrono alla formazione del reddito complessivo i redditi esenti, soggetti a ritenuta d'imposta o a imposta sostitutiva, nonché, al fine di agevolare questi enti, le somme derivanti da raccolte pubbliche di fondi e i contributi ricevuti, a certe condizioni, da amministrazioni pubbliche.

¹⁴⁶ Quanto alla tipologia di attività rilevanti, la definizione ricalca, quasi integralmente, quella delle attività di interesse generale prevista dal "Codice del Terzo Settore" (art. 2): *"È riconosciuto il valore e la funzione sociale degli enti del Terzo settore, dell'associazionismo, dell'attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne è promosso lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne è favorito l'apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, anche mediante forme di collaborazione con lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli enti locali"*.

¹⁴⁷ L'art. 143 rinvia all'art. 8 del t.u.i.r., che disciplina la misurazione del reddito complessivo delle persone fisiche.

¹⁴⁸ Ed escludendo quelle in materia di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, per l'ovvia ragione che gli enti non possono svolgere tali attività lavorative.

- ↳ A determinate condizioni, si escludono dalla sfera delle attività commerciali produttive di reddito d'impresa talune attività, sottraendo i relativi redditi dalla sfera impositiva:
- a. In via generale, le prestazioni di servizi **non** ricomprese nell'art. 2195 c.c. e rientranti nelle finalità istituzionali dell'ente, i cui corrispettivi non eccedono i costi di diretta imputazione (art. 143, c. 1).
 - i. Nello specifico, per gli enti associativi non concorrono a formare il reddito complessivo le quote versate dagli associati o dai partecipanti, ma sono reddito gli eventuali corrispettivi specifici, anche sotto forma di quote supplementari, che danno diritto a maggiori o diverse prestazioni da parte dell'associazione (art. 148);
 - ii. Per le associazioni politiche, sindacali, religiose, assistenziali, culturali e sportive non sono considerati reddito neanche i corrispettivi specifici per le prestazioni effettuate nei confronti di associati/partecipanti, in attuazione degli scopi istituzionali dell'associazione (art. 148, c. 3).¹⁴⁹
 - b. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, le attività istituzionali di stampo solidaristico non sono mai considerate attività produttive di reddito d'impresa e, inoltre, sono escluse dal concorso alla formazione del reddito imponibile i proventi delle attività "direttamente connesse" a quelle istituzionali.¹⁵⁰

La base imponibile dei soggetti passivi IRES appartenenti a questo gruppo non coincide con il reddito complessivo, in quanto è prevista la sottrazione di taluni "**oneri deducibili**" [previsti all'art. 10, c. 1, lett. a), f) e g), t.u.i.r.], se non computabili nell'eventuale reddito d'impresa che concorre a formare il reddito complessivo dell'ente medesimo (art. 146).

3. il reddito complessivo delle "società e gli enti di ogni tipo" **non** residenti in Italia è ristretto ai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 23 del t.u.i.r.

↳ esso si determina sommando i redditi appartenenti alle varie categorie di cui all'art. 6 del t.u.i.r., calcolati secondo le regole proprie di ciascuna categoria, escludendo i redditi esenti, soggetti a ritenuta d'imposta o a imposta sostitutiva: la misurazione è, in sostanza, analoga a quella prevista per gli enti non commerciali residenti, ma con una particolarità per i redditi d'impresa.

 - a. in forza dell'art. 23, i redditi d'impresa assumono rilevanza territoriale se prodotti mediante una stabile organizzazione (art. 162), la quale tiene una propria contabilità e redige un apposito rendiconto economico-patrimoniale: il relativo reddito d'impresa va determinato secondo le regole proprie di società ed enti commerciali residenti.¹⁵¹

La base imponibile dei soggetti passivi IRES appartenenti a questo gruppo non coincide con il reddito complessivo, in quanto l'art. 151, c. 3 (per le società e gli enti commerciali non residenti) e l'art. 153, c. 3 (per gli enti non commerciali non residenti) prevedono la sottrazione di alcuni "**oneri deducibili**", previsti all'art. 10, c. 1, lett. a) e g), t.u.i.r.

L'applicazione dell'aliquota IRES del **24%** (salve eventuali maggiorazioni o riduzioni) alla base imponibile dei diversi soggetti passivi conduce alla determinazione della "**imposta lorda**".

A tutti i soggetti passivi IRES sono riconosciute alcune detrazioni "per oneri" di cui all'art. 15, rilevanti per il **19%** dell'importo di ciascun onere, che vanno sottratte dall'imposta lorda fino a concorrenza del suo ammontare:¹⁵² tali detrazioni sono previste, per le società e gli enti commerciali residenti, dall'art. 78, c. 1-bis; per gli enti non commerciali residenti, dall'art. 147; e per le società e gli enti di ogni tipo non residenti, dagli artt. 151, c. 4, e 153, c. 4.

➔ L'importo che residua è la "**imposta netta**", ossia l'IRES dovuta dal soggetto passivo per il periodo di imposta di riferimento.

¹⁴⁹ Questa norma agevolativa è, sovente, strumentalizzata per mascherare vere e proprie imprese, ad esempio, per lo sfruttamento di impianti sportivi o di circoli ricreativi, facendo associare gli avventori in categorie prive di diritti di voto e/o di diritti sul patrimonio dell'associazione.

¹⁵⁰ Si tratta di attività assegnate alle ONLUS ma prive di fini di solidarietà e di quelle accessorie: con l'entrata in vigore del "Codice del Terzo Settore", la disciplina sulle ONLUS è stata abrogata (art. 10 e ss. del D.Lgs. n. 460/1990) con loro automatico riconoscimento quali "enti del terzo settore".

¹⁵¹ Considerandola come entità separata e autonoma rispetto alla casa-madre estera e, dunque, determinando i componenti positivi e negativi di reddito derivanti dalle operazioni interne come se fossero state concluse tra soggetti estranei (art. 110, c. 7).

¹⁵² Non vi sarà alcun rimborso se l'ammontare complessivo delle detrazioni eccede l'imposta lorda.

Diritto Tributario

Per determinare l'imposta finale "a debito" o "a credito" occorre sottrarre i crediti d'imposta spettanti al contribuente (per le imposte assolute all'estero e/o di stampo agevolativo), le ritenute di acconto subite e gli acconti versati in corso d'anno.

- ➔ Dalla sottrazione dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto scaturisce la voce intermedia "**differenza**".¹⁵³
- ➔ Sottraendo, infine, gli "acconti d'imposta" si giunge all'imposta "a debito", ossia il saldo da versare all'Erario, o all'imposta "a credito".¹⁵⁴

¹⁵³ Parametro di riferimento per il calcolo dell'"acconto d'imposta" dovuto dal contribuente per l'IRES relativa ai redditi del periodo di imposta successivo.

¹⁵⁴ Il cui importo può essere: (i) richiesto a rimborso; (ii) compensato con le somme a debito per gli acconti da versare o altre imposte dovute dal contribuente (es. IVA, IRAP, addizionali IRPEF, ecc.); (iii) riportato a nuovo in dichiarazione per compensarlo con l'imposta dovuta nell'anno successivo.

La fiscalità d'impresa e delle operazioni straordinarie

Gli imprenditori individuali e collettivi

L'esercizio di attività commerciale e la conseguente produzione di reddito di impresa può essere imputata a imprenditori sia collettivi che individuali.

- Per le **persone fisiche** che svolgono attività commerciale si pone innanzitutto l'esigenza di definire con esattezza il perimetro dell'attività commerciale produttiva di reddito d'impresa (per distinguerlo dal resto dei redditi che concorrono a formare il reddito complessivo). In seconda battuta, deve essere determinato il risultato reddituale tenendo conto, in questa prospettiva, della dimensione dell'attività economica: le regole di determinazione della base imponibile variano, infatti, a seconda, del volume dei ricavi prodotti nell'esercizio dell'impresa e, più in generale, in ragione della predetta dimensione dell'attività.
- I redditi prodotti dalle **società di persone a forma commerciale** (*società in nome collettivo e in accomandita semplice*) e da quelle ad esse equiparate (società di armamento e società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali), nonché quelli prodotti dalle **società di capitali** (*società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione*), si qualificano come **redditi di impresa** da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale. Di conseguenza, tali redditi devono essere determinati unitariamente tenendo conto del fatto che, anche in questo caso, la dimensione dell'attività economica può condizionare le regole applicabili in punto di determinazione della base imponibile.
- Per quel che concerne le organizzazioni diverse dalle società (enti pubblici e privati, inclusi i trust che enti non sono, diversi dalle società):
 - gli enti commerciali sono parificati alle società di capitale con riguardo alla determinazione del risultato (poiché sono soggetti che producono reddito di impresa, quale che sia la fonte del reddito);
 - gli enti **non** commerciali possono svolgere tanto attività commerciale (ancorché in via secondaria) quanto attività non commerciale (ossia quella istituzionale che li caratterizza): nel primo caso si pone l'esigenza di definire il perimetro dell'attività commerciale produttiva di reddito di impresa, reddito da determinarsi applicando regole che variano a seconda del profilo dimensionale dell'attività economica.

Il regime ordinario e i regimi speciali di determinazione del reddito d'impresa. Quadro generale

Le modalità di determinazione del reddito d'impresa sono condizionate da diverse variabili.

1. Natura del soggetto che produce il reddito di impresa.

- Il reddito di impresa delle **società di capitali** (unico reddito che producono) è determinato applicando il **regime ordinario** di determinazione del reddito di impresa (ossia un set di regole condizionato dallo standard contabile adottato).
 - In passato, si applicava il **principio di derivazione** del reddito imponibile dal risultato di esercizio, ai sensi del quale il reddito di impresa prodotto era pari al valore che si otteneva apportando all'utile (o alla perdita) che risultava dal conto economico (relativo al bilancio di esercizio chiuso nel periodo d'imposta) le variazioni (in aumento o in diminuzione) derivanti dall'applicazione della disciplina dettata dal testo unico (art. 83 del testo unico). Tale regola è oggi declinata, con la distinzione di 3 casistiche.

La regola della derivazione si declina nei termini di:

- *derivazione rafforzata* dell'imponibile dal risultato civilistico-contabile (in accordo con il principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma) — si applica su

- 1) soggetti che applicano i principi contabili **internazionali** (soggetti *IAS adopter*), per i quali opera un generale rinvio ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione da questi principi contemplati (c.d. Qu.I.C.).
 - 2) le imprese che adottano i principi contabili **nazionali** (soggetti *OIC adopter*), per le quali opera un sistema di rinvio (analogo a quello previsto per i soggetti IAS adopter) ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione ai principi contabili domestici.
- *derivazione semplice* si applica al caso di:
- 3) **microimprese** ex art. 2435-ter c.c., per le quali, non operando il rinvio ai principi contabili nazionali, restano fermi i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione dettati dal testo unico in conformità al modello di rappresentazione dei fatti di gestione c.d. giuridico-formale.

➤ La regola della derivazione **non** si applica a:

- **società di persone** a forma commerciale e **imprenditori individuali** che svolgono attività commerciali le cui dimensioni economiche giustificano un regime semplificato di determinazione della base imponibile (si tratta del regime delle c.d. *imprese minori*).

Il mancato superamento di determinate soglie di ricavi (fissate in ragione dell'attività svolta) fa sì che la determinazione del reddito possa avvenire, prescindendo dal risultato civilistico-contabile, direttamente in sede di dichiarazione, contrapponendo a una serie di componenti positivi di reddito una serie di componenti negativi (trattasi delle *imprese minori in regime di contabilità semplificata* di cui all'art. 66 del testo unico).

- **imprenditori individuali** che svolgono attività commerciali caratterizzate da profili dimensionali talmente esigui da implicare la determinazione del reddito basata su modalità *forfettarie*, **senza** cioè tenere conto dei costi effettivamente sostenuti per produrre il reddito.

2. Natura dell'attività svolta

La particolare natura dell'attività svolta è valutata quale circostanza idonea a giustificare la previsione di **regimi speciali** per la determinazione del reddito:

- delle imprese di allevamento (art. 56 co.5 T.U.)
- delle società di capitali che svolgono attività di trasporto marittimo internazionale (cfr. gli artt. 156-161 del testo unico) — regime speciale di natura opzionale

3. Condizione soggettiva in cui può venirsi a trovare l'imprenditore.

Una particolare condizione giustifica, ad esempio, la distinzione tra le discipline:

- della liquidazione ordinaria (art. 182 t.u.)
- del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa (art. 183 t.u.).

Il regime ordinario. Il sistema di rinvio per le persone fisiche e le società di persone

La modalità ordinaria di determinazione del reddito d'impresa

- prodotto dalle **persone fisiche** e **dalle società di persone** a forma commerciale → è disciplinata mediante rinvio alle regole dettate per le società di capitali e per gli enti commerciali (disposizioni della **sezione I del capo II del titolo II**), al quale si affiancano alcune disposizioni che tengono conto delle specificità collegate all'esercizio, da parte di una persona fisica, di un'attività commerciale produttiva di reddito d'impresa (es. disposizioni che regolano la destinazione dei beni merce al consumo personale o familiare dell'imprenditore o quelle che prevedono l'indeducibilità del compenso corrisposto al coniuge);
- prodotto dalle *imprese minori* (imprenditori individuali e dalle società di persone i cui ricavi non superano determinate soglie) → è regolata dall'art. 66 del testo unico con analitica individuazione dei componenti di reddito rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile.

È estraneo al testo unico il regime forfettario cui possono accedere gli imprenditori individuali che svolgono attività economiche caratterizzate da micro-profilo dimensionali (la normativa di riferimento è, infatti, contenuta nell'art. 1, commi 54-89, della L. n. 190/2014).

I principi generali di determinazione del reddito d'impresa

Il principio di derivazione semplice e rafforzata

Modello di dipendenza / derivazione parziale dell'imponibile al risultato civilistico

Il reddito complessivo delle società di capitali e degli enti commerciali residenti si determina apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni (in aumento o in diminuzione) conseguenti all'applicazione delle disposizioni del testo unico che regolano i principi generali e i singoli componenti (positivi e negativi) che concorrono a formare il risultato reddituale netto.

- Danno origine a variazioni in **aumento** tutte quelle norme tributarie che obbligano a:
 - inserire, tra i componenti positivi di reddito, proventi non imputati al conto economico
es. costo imputato a C.E., ma non inerente all'attività di impresa
 - escludere dal novero dei componenti negativi deducibili oneri imputati al conto economico.Danno origine a variazioni in **diminuzione** tutte quelle disposizioni di natura tributaria che consentono di:
 - annoverare tra i componenti negativi deducibili oneri non imputati al conto economico
 - escludere dai componenti positivi tassabili proventi imputati al conto economico.
- Ci sono due ragioni che spiegano l'adesione a tale modello:
 - 1) il bilancio, in quanto documento informativo relativo alla situazione economico-patrimoniale dell'impresa, offre un'attendibile rappresentazione della sua capacità contributiva
 - 2) l'esigenza di semplificare le modalità di calcolo del reddito/perdita di periodo rispetto ad altri modelli di tassazione più complessi (es. modello del doppio binario che prevede due distinti e non connessi sistemi valoriali: uno per la sfera civilistica e uno per quella fiscale).

L'evoluzione del quadro normativo, tuttavia, **non** ha portato a un modello di derivazione parziale unitario. Occorre, infatti, distinguere:

- le regole applicabili ai soggetti **IAS adopter**
 - Valgono, anche in deroga alle disposizioni del t.u., i criteri previsti dai principi contabili IAS/IFRS di:
 - qualificazione
La selezione delle operazioni e degli eventi aziendali che assumono rilevanza impositiva deve avere luogo applicando il principio della prevalenza della **sostanza** economica sulla forma giuridica: si devono considerare gli effetti sostanziali che tali operazioni ed eventi producono a prescindere dalla loro forma negoziale.
 - imputazione temporale
I principi contabili segnano il percorso da seguirsi per individuare l'esercizio nel corso del quale gli elementi di bilancio (attività, passività, ricavi, costi) devono essere rilevati ed è a tali regole contabili che occorre riferirsi per risolvere il problema dell'imputazione a periodo delle componenti che assumono specifico rilievo reddituale.
 - Classificazione in bilancio
Le classificazioni e/o appostazioni operate in bilancio (tanto nello stato patrimoniale quanto nel conto economico), spiegano effetto anche ai fini della determinazione della base imponibile.
- Il principio di derivazione viene "irrobustito" (*derivazione rafforzata*) poiché è consentito ai soggetti che adottano tale standard contabile di mantenere ferme, in sede di determinazione dell'imponibile, le

rappresentazioni adottate in bilancio, conformemente al principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma (*substance over the form*).¹⁵⁵

- Esempio: La cessione di azioni proprie è qualificata dagli standard contabili internazionali come nuova emissione di azioni e, pertanto, ha natura meramente patrimoniale e non dà luogo a componenti reddituali: le azioni proprie sono iscritte in bilancio per un valore corrispondente al loro costo di acquisto tramite la rilevazione di una riserva negativa ricompresa tra le voci del patrimonio netto. Nel caso di alienazione delle azioni proprie, l'eventuale differenza tra il valore contabile della predetta riserva e il valore di realizzo delle azioni cedute non transita per il conto economico, ma va anch'essa imputata ad incremento o decremento di un'altra voce del patrimonio netto. Se, invece, si guardasse alla forma giuridica, anziché alla sostanza economica, la cessione di azioni proprie andrebbe considerata quale cessione di un titolo che darebbe luogo a componenti, positive o negative (plusvalenze o minusvalenze), da rilevare a conto economico.
- Sono estranee al perimetro della derivazione rafforzata, in quanto non espressamente richiamate dal rinvio dell'art. 83, le regole dettate dal testo unico in punto di valutazione di taluni componenti reddituali (ciò ad eccezione di alcune valutazioni operate in sede di prima iscrizione ed intimamente connesse alle c.d. Qu.I.C.). In questo secondo caso evidente è la volontà del legislatore di sterilizzare, sul fronte fiscale, quei margini di discrezionalità che i principi contabili riconoscono al redattore del bilancio nella valutazione delle poste contabili (si pensi, ad esempio, al caso delle rimanenze di magazzino e degli ammortamenti).
- Con il **D.M. n. 48 dell'1 aprile 2009** e il **D.M. dell'8 giugno 2011** sono state previste e regolate significative **deroghe** al principio della derivazione rafforzata (riaffermando il primato di alcune disposizioni di matrice tributaria su quelle di fonte contabile).
 - Una deroga al principio di derivazione rafforzata si trova all'art. 2 del D.M. n. 48/2009, in forza del quale restano ferme le disposizioni del testo unico:
 - che prevedono la deduzione o la tassazione per cassa, anziché per competenza, di alcuni componenti di reddito (es. dividendi e compensi agli amministratori)
 - che non consentono o limitano la deduzione di costi o che prevedono la tassazione di componenti positivi frazionata nel tempo (es. plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 del testo unico rateizzabili a scelta del contribuente)
 - che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, determinati componenti positivi dalla formazione del reddito imponibile (es. le disposizioni che regolano il regime della c.d. participation exemption).
- Con il **D.L. n. 225/2010** è stata esclusa l'immediata applicabilità dei principi IAS approvati dopo il 31 dicembre 2010 prevedendosi, al contempo, una procedura di doppia validazione (di *endorsement*) per individuare norme di coordinamento con la disciplina codicistica del bilancio d'esercizio e con quella relativa alla determinazione della base imponibile

¹⁵⁵ Il risultato a partire dal quale calcolare l'imponibile è quello evidenziato nel conto economico separato, anche se parte del prospetto di conto economico complessivo; ciò che non determina l'irrilevanza dei componenti di reddito rilevati nelle "altre componenti di conto economico complessivo" giacché l'art. 2, comma 1, del D.M. 8 giugno 2011, dopo aver previsto che "i componenti di reddituali fiscalmente rilevanti, imputati direttamente al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo, concorrono alla formazione del reddito imponibile", aggiunge che questa regola non si applica ai componenti che "assumono rilievo fiscale solo per effetto dell'imputazione a conto economico" (e cioè il prospetto dell'utile/perdita di esercizio) ed, inoltre, che per i componenti di cui non è prevista l'imputazione a conto economico "la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura"

Diritto Tributario

- Ogni qualvolta è introdotto o modificato un principio contabile internazionale, il legislatore ha la possibilità di operare un filtro affinché la nuova regola contabile **non** agisca direttamente nel calcolo dell'imponibile.
- le regole previste per i soggetti **OIC** adopter
 - Nel 2015 è stato introdotto l'obbligo di “tenere conto della sostanza dell'operazione o del contratto” (nell'art. 2423-bis, c. 1-bis, c.c.), che ha portato a una profonda opera di revisione dei principi contabili da parte dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), con la conseguente necessità di coordinare la normativa in tema di determinazione del reddito d'impresa con il nuovo assetto contabile domestico.
 - È stato esteso l'ambito di applicazione del principio di *derivazione rafforzata* anche ai soggetti che redigono il bilancio in conformità delle disposizioni del Codice civile.
 - Si applicano anche ai soggetti OIC *adopter*, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal D.M. n. 48/2009 e dal successivo D.M. dell'8 giugno 2011, revisionati da:
 - **D.M. del 3 agosto 2017** (che ha generalizzato la declinazione del modello della derivazione rafforzata e ha previsto regole specifiche per il trattamento delle operazioni di finanziamento tra soggetti avvinti da rapporti di controllo);
 - D.M del 10 gennaio 2018 (per il trattamento di alcuni strumenti finanziari derivati).
 - Si prevede infine, anche per i principi contabili domestici di futura emanazione, una procedura di validazione o di c.d. *endorsement* volta a:
 - individuare le opportune norme di coordinamento per la determinazione della base imponibile;
 - impedire un automatico recepimento delle regole contabili adottate dallo standard setter nazionale
 - Esempio: In ipotesi di acquisto/vendita di un bene, ciò che rileva è il trasferimento dei rischi e dei benefici che, generalmente coincide con la consegna o spedizione dei beni mobili stessi, ma, se per effetto di specifiche clausole contrattuali, non vi è coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici (sostanza economica) e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà (forma giuridica), prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici (*prevalenza della sostanza sulla forma*).
- le regole riservate alle **microimprese** (che redigono il bilancio *ex art. 2435-ter c.c.*)
 - Si applica la derivazione semplice: risultano pienamente applicabili tutte le disposizioni del testo unico che regolano i principi generali e i singoli componenti (positivi e negativi) che concorrono a formare il risultato reddituale di periodo.

L'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi di reddito

L'imposizione fiscale è frazionata in periodi d'imposta, a ciascuno dei quali corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

Potenzialmente ci sono due alternative disponibili:

- 1) rileva il momento della manifestazione finanziaria e, di conseguenza, risulta decisivo il momento dell'incasso (CPR) e quello del pagamento (CNR) → principio di cassa;
- 2) rileva il momento in cui risulta perfezionata la fattispecie da cui i componenti positivi o negativi di reddito traggono giuridicamente origine, risultando acquisiti al patrimonio dell'impresa sotto forma di credito o di debito → principio di competenza.

Il **testo unico** prevede che l'imputazione a periodo dei componenti del reddito d'impresa avvenga di regola sulla base del **principio di competenza economica**. In particolare, **l'art.109**

- al co.1 dispone che “i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza”;

Diritto Tributario

- al co.2 prevede che:

- per le operazioni aventi a oggetto beni mobili → si deve guardare alla data di consegna o spedizione (ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale);
- per le operazioni con oggetto beni immobili e aziende → si deve guardare alla data di stipulazione dell'atto (ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale);
- per le prestazioni di servizi → si deve invece guardare alla data in cui il servizio è ultimato ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici alla data di maturazione dei corrispettivi.

Il legislatore ritiene conditio *sine qua non* dell'imputazione al periodo di imposta **l'esistenza certa** del componente di reddito (*an*) e la sua obiettiva determinabilità nell'ammontare (*quantum*) di modo che, mancando una delle due condizioni, **non** vi potrà essere concorso alla formazione del risultato di periodo (e ciò malgrado risulti oggettivamente individuato il periodo d'imposta di competenza). → L'imputazione è rinviiata al (successivo) periodo d'imposta in cui entrambe le citate condizioni risulteranno essere integrate.

Va, tuttavia, evidenziato che l'applicazione dei primi due commi dell'art. 109 del testo unico è esclusa laddove il contribuente adotti nella redazione del bilancio di esercizio i principi contabili nazionali o internazionali e ciò in virtù del principio di derivazione rafforzata di cui al precedente paragrafo (cfr., sul punto, il primo comma dell'art. 2 del D.M. n. 48/2009); commi che, invece, continuano ad applicarsi alle c.d. **microimprese**. Si è visto, infatti, che per le imprese diverse dalle c.d. microimprese i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili (nazionali e internazionali) valgono anche ai fini della misurazione dell'imponibile e, dunque, si sovrappongono alle regole generali di cui all'art. 109, commi 1 e 2.

Nella prospettiva dei principi contabili domestici, il postulato della competenza richiede che i componenti negativi di reddito debbano essere correlati a quelli positivi. Devono, cioè, essere imputati all'esercizio (o, a seconda dei casi, agli esercizi) in cui si registrano i componenti positivi di reddito generati impiegando i beni e i servizi la cui acquisizione ha determinato, per l'appunto, l'insorgenza dei relativi costi (cfr. il paragrafo 32 del principio OIC 11).

Del **principio di correlazione tra costi e ricavi** vi è traccia nel testo unico, oltreché nelle disposizioni che disciplinano gli ammortamenti e le variazioni delle rimanenze, nell'art. 108, comma 4, secondo cui i costi pluriennali, per le imprese di nuova costituzione, sono deducibili con le modalità contemplate dalla disposizione medesima a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

I principi di inerenza e della previa imputazione a conto economico

Con riguardo alla deducibilità dei componenti negativi di reddito, si devono tener presente:

1) principio di inerenza

L'inerenza si sostanzia in una relazione funzionale che lega logicamente, caso per caso, il sostentamento dell'onere all'attività di impresa (al programma imprenditoriale), considerando le specifiche caratteristiche e le modalità di svolgimento dell'attività imprenditoriale.

▪ Esempio:

L'acquisto di una partita di costosi orologi è senz'altro funzionale all'attuazione del programma che anima l'attività imprenditoriale del distributore sul territorio nazionale degli orologi in questione; non lo è, invece, per l'importatore di carni bovine commercializzate all'ingrosso nel nostro paese. Il

medesimo acquisto diventa, tuttavia, funzionale all'attuazione del programma imprenditoriale (anche) del commerciante di carni bovine laddove costui decida di utilizzare i suddetti orologi per omaggiare i propri clienti al raggiungimento di determinati target commerciali.

- Non c'è una norma che codifichi tale principio, che è esplicitamente evocato dall'**art. 61 del t.u.** (sulla deducibilità degli interessi passivi in ambito IRPEF).
- In alcuni specifici casi, il legislatore, onde evitare l'insorgere di contestazioni tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria sull'accertamento della sussistenza del requisito dell'inerenza, circoscrive la deducibilità di determinate tipologie di costo entro soglie predefinite.

È questo, ad esempio, il caso delle spese relative ad apparati terminali per servizi di telefonia mobile (cfr. l'art. 102, comma 9, del testo unico), delle spese di **rappresentanza** (cfr. l'art. 108, comma 2, del testo unico), delle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione (cfr. l'art. 109, comma 5, del testo unico) e delle spese per mezzi di trasporto a motore (cfr. l'art. 164 del testo unico).

- Il principio di inerenza non va confuso con quello contemplato dall'art. 109 co.5 del testo unico **L'art. 109, comma 5 del TUIR** introduce un altro principio di deducibilità (**principio di simmetria**) che si applica ai componenti negativi di reddito diversi dagli interessi passivi (con l'eccezione degli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale), ai sensi del quale: se un costo si riferisce **sia** a proventi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa **sia** a proventi esenti, tale costo è deducibile **solo** in proporzione ai proventi imponibili rispetto ai proventi totali.

- Supponiamo che un'impresa abbia sostenuto dei costi relativi sia a proventi imponibili sia a proventi esenti (ad esempio, dividendi esenti in regime di participation exemption). Per determinare la parte deducibile di tali costi, si applica la seguente formula:

$$\text{Costo deducibile} = \text{costo totale} \times (\text{proventi imponibili} / \text{proventi totali})$$

- *Ratio*: evitare che un'impresa che fruisce di agevolazioni relativamente alla tassazione del reddito possa fruire anche della deduzione dei costi afferenti al reddito medesimo ¹⁵⁶.

La precisazione è necessaria posto che anche gli interessi passivi e gli oneri fiscali e contributivi, che pure sono espressamente sottratti al campo di applicazione del citato quinto comma dell'art. 109 del testo unico, sono deducibili se e nella misura in cui siano inerenti.

Esempio: Le spese relative a un'autovettura, salvo eccezioni previste dalla norma, sono generalmente deducibili nella misura del 20% e non si tiene conto della parte del costo di acquisizione che eccede euro 18.075,99. Si ipotizzi l'acquisto di un'autovettura da parte di un imprenditore per un corrispettivo pari a euro 14.000. Poiché tale somma è inferiore al limite di euro 18.075,99, il costo deducibile complessivo sarà pari a euro 2.800 (20% di 14.000) e il costo indeducibile sarà pari a euro 11.200.

2) principio di previa imputazione al conto economico

I componenti **negativi** di reddito sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano essere stati previamente imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

- I componenti **positivi** di reddito e le **rimanenze** concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati a conto economico (altrimenti, sfuggirebbero alla tassazione i proventi in nero), invece i costi

¹⁵⁶ Secondo alcuni studiosi (dottrina con cui la prof non concorda), in questo c. 5 è presente anche il principio dell'inerenza, importante per la determinazione del reddito d'impresa, visto che gli unici costi che si possono dedurre sono quelli inerenti, ossia funzionali all'attività d'impresa e non per forza alla produzione di un provento, in quanto si tratta di un concetto più ampio. Esempio: se l'impresa sostiene spese pubblicitarie, quindi costi sicuramente inerenti, ma a causa di un errore di marketing non si ottiene l'effetto voluto, il costo, anche se non ha prodotto il ricavo, si potrà comunque dedurre, visto che l'inerenza è più comprensiva e generale rispetto a questo articolo, che contiene solo una regola più pratica sulla deducibilità dei costi, mentre l'inerenza attiene alla determinazione del reddito a monte. Il solo fatto che un costo sia funzionale all'attività d'impresa lo rende inerente e quindi deducibile. Per considerare se un costo è compreso nel reddito d'impresa verifico quindi anzitutto l'inerenza; il secondo step, una volta stabilita l'inerenza, per poterlo dedurre vado a vedere a che tipo di proventi è correlato: se è correlato a proventi esenti non lo deduco per il principio di simmetria, nel caso di proventi deducibili ed esclusi sì.

Diritto Tributario

che non hanno partecipato alla formazione del risultato economico di esercizio non possono essere considerati in sede di determinazione della base imponibile.

Concorrono a formare l'imponibile, inoltre, se rilevanti sulla base delle norme del testo unico, anche i componenti imputati direttamente a patrimonio in osservanza dei principi contabili.

- La deducibilità del componente negativo di reddito **non** è legata alla previa imputazione a conto economico, in **3 casi** (art. 109 co.4):

- 1) componenti negativi imputati a conto economico di un esercizio precedente, la cui deduzione viene rinvziata a un periodo d'imposta successivo in forza di una disposizione che ne consente o dispone il rinvio;
- 2) costi sempre deducibili per espressa disposizione di legge (es. compensi erogati agli amministratori sotto forma di partecipazione agli utili *ex art. 95 co. 5 del testo unico*).

Esempio: In chiusura dell'esercizio X, la società Alfa ha conseguito un utile pari a euro 200.000 e una parte di questo utile pari a euro 12.000 è destinata, nell'esercizio X+1, agli amministratori quale compenso. Tale somma non sarà imputata al conto economico in quanto, trattandosi di un "prelevamento" di utili, l'operazione avrà mera rilevanza patrimoniale. Nonostante l'assenza di previa imputazione al conto economico, tale compenso agli amministratori sarà comunque deducibile per l'impresa ai sensi dell'art. 95, comma 5, del testo unico e, di conseguenza, andrà apportata una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

- 3) CNR **non** imputati al conto economico, **ma** che risultano "da elementi **certi e precisi**".

Non si può peraltro escludere che, laddove alla formazione dell'imponibile debba concorrere un provento in tutto in parte non imputato a conto economico, perché secondo i principi contabili in tutto in parte da imputare ad uno o più esercizi successivi, vengano attratti alla formazione dell'imponibile anche oneri in tutto o in parte imputati all'esercizio successivo o agli esercizi successivi, ma correlati al suddetto provento.

I beni relativi all'impresa e il loro valore fiscalmente riconosciuto

- Quanto alle **imprese individuali**, si considerano "beni relativi all'impresa":
 - a) i beni merce in senso stretto → quelli alla cui produzione o scambio è rivolta l'attività concretamente esercitata dall'imprenditore), le materie prime e sussidiarie, i semilavorati e i beni mobili (diversi da quelli strumentali) acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (es. i materiali di consumo);
 - b) i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa;
 - c) i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa;
 - d) i beni indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'art. 2217 c.c.
Gli immobili strumentali si considerano relativi all'impresa **solo se** indicati nell'inventario o, nel caso delle imprese minori in regime di contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili (cfr. l'art. 65, comma 1 del testo unico).
- Dal principio secondo cui tutti i redditi prodotti dalle società di persone a forma commerciale, dalle **società di capitali e dagli enti commerciali residenti** sono redditi d'impresa consegue che tutti i beni loro appartenenti sono da considerarsi "beni relativi all'impresa"
 - A differenza di quanto accade per le persone fisiche produttrici di reddito d'impresa non si pone, dunque, un problema di distinzione tra beni estranei all'esercizio dell'impresa, beni suscettibili di utilizzo promiscuo e "beni relativi all'impresa".
 - L'applicazione del regime fiscale dei "beni relativi all'impresa" presuppone che il bene, a prescindere dal fatto che lo stesso sia effettivamente impiegato nel processo produttivo, risulti di proprietà ovvero sia oggetto di un diritto *reale* di godimento. Lo statuto dei beni relativi all'impresa **non** si applica, di

Diritto Tributario

converso, a tutti quegli asset utilizzati in forza di contratti che conferiscono diritti *personali* di godimento.

➤ Esempio:

Per i soggetti che adottano i principi contabili domestici la contabilizzazione dei beni utilizzati in forza di contratti di *leasing* deve avere luogo utilizzando il metodo patrimoniale ossia iscrivendo il bene oggetto di locazione finanziaria tra le attività della società di leasing (cfr. il principio contabile OIC 12, appendice A); per i soggetti che, invece, adottano i principi contabili internazionali la contabilizzazione deve avere luogo utilizzando il metodo finanziario ossia iscrivendo il diritto di utilizzazione o c.d. *right of use* tra le attività dell'impresa utilizzatrice. → La diversa contabilizzazione risponde a un diverso concetto di "appartenenza": secondo il metodo patrimoniale, il bene oggetto del contratto di leasing "appartiene" alla società di leasing mentre secondo i principi contabili internazionali il bene è da considerare appartenente all'impresa utilizzatrice.

Le modalità di partecipazione alla formazione del risultato reddituale di periodo cambiano a seconda della natura dei singoli "beni relativi all'impresa".

➤ I beni **merce** concorrono alla formazione del reddito secondo il paradigma "costi, ricavi e rimanenze" volendosi con ciò significare che all'ingresso del bene merce nella cerchia dei "beni relativi all'impresa" viene rilevato un costo di esercizio; quando fuoriesce da tale sfera viene contabilizzato un ricavo di esercizio. Se alla fine dell'esercizio il bene merce acquistato o prodotto non risulta essere stato collocato sul mercato, si procede, nel rispetto del principio della competenza, alla rilevazione di rimanenze finali.

I beni merce si distinguono a loro volta in due categorie:

- *beni merce in senso stretto* → beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività concretamente esercitata dall'impresa unitamente alle materie prime e sussidiarie, ai semilavorati e ai beni mobili, diversi da quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nel ciclo produttivo;
- *beni merce per assimilazione* → le partecipazioni in società ed enti soggetti a IRES, gli strumenti finanziari assimilati alle azioni, le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa allorché questi strumenti **non risultano essere allocati tra le immobilizzazioni** finanziarie (laddove per i soggetti c.d. *IAS adopter* si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione).

➤ Nello stato patrimoniale le rimanenze di beni merce trovano spazio nell'attivo circolante.

➤ L'attivo immobilizzato accoglie, invece, i beni strumentali ossia i beni acquistati o prodotti per essere impiegati durevolmente nel processo produttivo. Il costo di questi beni viene dedotto mediante l'imputazione annuale di quote di ammortamento e, nel momento in cui viene meno la condizione di appartenenza al patrimonio dell'impresa, devono essere rilevate plusvalenze o, a seconda dei casi, minusvalenze patrimoniali.

➤ I beni meramente patrimoniali sono i terreni e fabbricati appartenenti all'impresa che, pur essendo allocati tra le attività immobilizzate, non possono essere considerati beni strumentali.

La corretta misurazione del risultato reddituale di periodo presuppone che ciascun "bene relativo all'impresa" sia dotato, dal momento dell'ingresso nella sfera imprenditoriale e fino alla sua fuoriuscita, di un valore fiscalmente rilevante; sulla base di tale valore è possibile stabilire se si è verificato, e in che misura, una variazione nell'entità del patrimonio dell'impresa.

A tal fine occorre distinguere:

- bene che proviene dall'esterno dell'impresa (da terzi o dal patrimonio personale dell'imprenditore) → Si guarda al corrispettivo (eventualmente anche in natura),

Diritto Tributario

- Bene autoprodotta → Il costo fiscale del bene (o anche il suo valore fiscale) deve essere determinato sulla base delle pertinenti regole contabili (IAS o OIC a seconda dei casi): rilevano di regola tutti i costi direttamente imputabili alla fabbricazione del bene, incluse le quote di ammortamento dei beni strumentali e i costi delle materie prime e sussidiarie, dei servizi, della mano d'opera utilizzata nella produzione e nella integrazione del bene nel ciclo produttivo.

L'art. 110, c. 1, del testo unico contiene alcune regole sulla quantificazione del costo fiscale dei beni relativi all'impresa prevedendo, innanzitutto, che il costo vada assunto senza considerare le quote di ammortamento già dedotte, le spese generali e gli interessi passivi ed aggiungendo, al contempo, i soli oneri accessori di diretta imputazione.

I componenti positivi e negativi di reddito

I ricavi

L'art. 85 t.u. individua le fattispecie che *generano* i ricavi delle società di capitali e degli enti commerciali residenti e la *misura* del loro concorso alla formazione del risultato reddituale di periodo.

- Generano ricavi:
 - 1) (Corrispettivo da) cessioni di beni e prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, di beni-merce in senso stretto (materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di beni mobili, diversi da quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione o per essere destinati alla vendita, inclusi i materiali di consumo);
 - 2) l'assegnazione ai soci e la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei suddetti beni → *Ratio*: evitare che alcuni atti dispositivi possano causare il distacco dei beni dal patrimonio dell'impresa senza che si producano conseguenze sul piano impositivo (funzione di chiusura del regime dei "beni relativi all'impresa");
 - 3) il conseguimento di indennità risarcitorie, anche in forma assicurativa, a fronte di danni consistenti nella perdita o nel danneggiamento dei medesimi beni. → *Ratio*: assumono rilievo reddituale tutti quei proventi che sostituiscono redditi imponibili.
 - 4) il valore normale dei beni che fuoriescono dall'impresa senza corrispettivo (destinati al consumo personale/familiare dell'imprenditore o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa);
 - 5) la cessione a titolo oneroso di titoli e strumenti finanziari non iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie (e si è visto che per i soggetti c.d. IAS adopter si considerano tali gli strumenti finanziari non detenuti per la negoziazione), bensì nell'attivo circolante.
 - 6) contributi in denaro (e il valore normale dei contributi in natura) spettanti in base a un contratto e i contributi in conto esercizio (spettanti a norma di legge).
 - I contributi in conto esercizio:
 - costituiscono *ricavi*, mentre quelli in conto capitale concorrono alla formazione del risultato reddituale di periodo in qualità di *sopravvenienze attive*.
 - consistono in erogazioni finalizzate a sostenere la gestione ordinaria dell'impresa beneficiaria.¹⁵⁷
- Esempio: erogazioni pubbliche previste per le imprese che esercitano l'attività in settori economici, come quello dei trasporti, nei quali si applica un regime di prezzi imposto.

¹⁵⁷ Il principio contabile OIC 12 definisce i contributi in conto esercizio come erogazioni aventi "natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi od oneri"; di converso, nei principi contabili internazionali i contributi in conto esercizio sono definiti in via residuale rispetto ai contributi in conto capitale.

Diritto Tributario

- Con riguardo alla **quantificazione**: il ricavo coincide con un valore puntuale
 - nel caso delle cessioni a titolo oneroso → il ricavo coincide con l'ammontare del corrispettivo;
 - nell'ipotesi dell'assegnazione del bene al socio e in quella della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa → il ricavo è costituito dal valore normale del bene determinato ai sensi dell'art. 9 del testo unico (e lo stesso è a dirsi nel caso in cui il bene venga destinato al consumo personale o familiare dell'imprenditore);
 - nel caso, infine, del risarcimento per danni consistenti nella perdita o nel danneggiamento dei beni merce → il ricavo corrisponde all'importo dell'indennità risarcitoria.
 - nel caso in cui l'attribuzione patrimoniale assuma contenuto diverso da una somma di denaro (es. le pattuizioni contrattuali prevedono il pagamento di un corrispettivo consistente nell'attribuzione di un bene o nella fruizione di un servizio) → occorre fare riferimento al valore normale del bene assegnato o del servizio prestato in corrispondenza dell'operazione che ha determinato l'insorgenza del ricavo determinato ex art. 9 del testo unico

Le plusvalenze patrimoniali

Il distacco dal patrimonio dell'impresa di un bene (strumentale o meno) che **non** sia un bene-merce determina, di regola, l'emersione di un componente di reddito che, se avente segno positivo, concorre alla formazione del risultato di periodo come plusvalenza patrimoniale.

- All'origine del distacco vi può essere:
 - una cessione a titolo oneroso;
 - un risarcimento, anche in forma assicurativa, per la loro perdita o per il loro danneggiamento;
 - l'assegnazione ai soci o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
 - la loro destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore.
- La disciplina delle plusvalenze differenzia da quella dei ricavi soprattutto con riguardo alla **quantificazione** del CPR → la plusvalenza patrimoniale è rappresentata dalla differenza tra:
 - l'attribuzione patrimoniale ricevuta (in ipotesi di cessione a titolo oneroso e di risarcimento) o il valore normale (in ipotesi di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranea all'esercizio dell'impresa ovvero, ancora, di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore);
 - il valore fiscalmente riconosciuto del bene ceduto, perduto o estromesso → che è pari al costo non ancora ammortizzato (= costo del bene – ammontare complessivo delle quote di ammortamento già dedotte)

Valore finale – valore iniziale (costo di acquisto – ammortamenti già effettuati) = plusvalenza

Nel caso delle plusvalenze realizzate da imprenditori individuali (che non è soggetto a IRES) e società di persone a forma commerciale e relative a partecipazioni in società diverse dalla semplice (plusvalenze e dividendi), il concorso alla formazione del reddito d'impresa avviene nella misura del **58,14 %**.

- **Art. 87 t.u.i.r** permette di usufruire del **regime di esenzione PEX** (esenzione del **95%**) se sussistono contemporaneamente 4 condizioni → Viene così tassato solo il 5% dell'ammontare delle plusvalenze realizzate sulle partecipazioni (iscritte come *immobilizzazioni*).

Una specifica disciplina è dettata con riferimento alle permutate di beni suscettibili di generare plusvalenze con beni materiali ed immateriali il cui costo è, a sua volta, oggetto di ammortamento:

- se il bene o i beni ricevuti in permuta vengono iscritti nelle scritture contabili allo stesso valore al quale erano iscritti i beni ceduti (ciò che per i soggetti c.d. IAS adopter è possibile solo se la permuta non

Diritto Tributario

modifica in modo significativo i futuri flussi finanziari) → **non** emergono plusvalenze salvo che non sia, ed eventualmente nei limiti in cui sia, previsto un conguaglio in denaro.

- Sul piano dell'imputazione a periodo:
 - le plusvalenze patrimoniali concorrono alla formazione del risultato reddituale nel corso del periodo d'imposta in cui le stesse vengono realizzate ai sensi dell'art. 109, co.2 del testo unico (disposizione che vale solo per le c.d. microimprese);
 - se il **bene** plusvalente risulta essere posseduto da almeno un triennio (ridotto ad un anno per le società sportive professionistiche) può fruire di un regime di favore che deroga al principio di competenza (art. 86 c. 4 t.u.i.r.)→ il contribuente (anche quello c.d. IAS adopter) può rateizzare la plusvalenza realizzata in quote costanti nell'esercizio di realizzo e nei successivi, ma non oltre il quarto.
 - Viene così consentito di diluire il concorso alla formazione del risultato di periodo in un massimo di 5 anni in quote costanti, con un vantaggio di natura finanziaria consistente nel pagamento in più anni dell'imposta dovuta a fronte del realizzo della plusvalenza.
 - L'opzione va esercitata direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale si verifica l'evento al quale il realizzo si ricollega e il conseguente disallineamento tra le risultanze del bilancio di esercizio e gli importi che concorrono a formare il reddito deve essere gestito attraverso il meccanismo delle variazioni in diminuzione (nel periodo d'imposta di realizzo) e in aumento (nei periodi d'imposta successivi).
 - Es. Un bene che realizza una plusvalenza di 85 dovrebbe essere imputato per competenza nell'anno in cui si è effettuata la vendita. Se però lo possedevo da almeno 3 anni, invece di imputarla tutto in quel periodo, posso rateizzarla, dividendola fino a 5 ($85:5=17$), potendola spalmare in 5 esercizi con quote uguali pari a 17. È una scelta, non la regola, l'importante è che siano quote costanti. Ciò, ai fini delle variazioni, comporta che a livello fiscale andrà fatta una variazione, visto che a bilancio economico avrò messo una plusvalenza di 85, mentre fiscalmente dovrò effettuare una variazione in diminuzione: $85-17=68$. Se nell'anno 1 la plusvalenza diventa da 85 a 17, avrò fatto una variazione in diminuzione di 68, in modo da tassare solo 17. Nell'anno 2 avrò invece un +17 da indicare (variazione in aumento), così come negli anni successivi fino a esaurimento. Nel primo anno si deve abbattere l'utile civilistico, tassando solo 17 di plusvalenza. Negli anni successivi non c'è alcuna plusvalenza, avendola indicata nell'anno 1, quindi non si tiene conto del valore che invece si deve tassare, per cui a qualunque risultato si dovrà sommare 17 fino all'anno 5.
- **Non** assume rilevanza reddituale l'iscrizione della plusvalenza nello stato patrimoniale, fenomeno frequentemente riscontrabile nei bilanci redatti secondo i principi contabili internazionali (es. in applicazione del criterio del fair value): le uniche plusvalenze patrimoniali iscritte redditualmente rilevanti sono quelle corrispondenti a minusvalenze patrimoniali redditualmente rilevanti.

Le plusvalenze esenti

La tassazione degli utili societari dà luogo a fenomeni di doppia imposizione economica in tutti i casi in cui il reddito prodotto dalla società viene tassato in capo alla società stessa e successivamente, in ipotesi di sua distribuzione, in capo ai suoi soci.

- Il fenomeno può, peraltro, essere letto sia nella prospettiva dei dividendi che in quella delle plusvalenze: si può assumere che il valore della partecipazione rifletta, almeno in parte, anche la consistenza degli utili prodotti dalla società partecipata e non distribuiti, sicché può considerarsi opportuno, almeno in via di prima approssimazione, estendere alle plusvalenze realizzate in occasione della vendita delle partecipazioni il medesimo regime impositivo valevole per i dividendi.

Diritto Tributario

Per contrastare il fenomeno della doppia imposizione economica degli utili prodotti da società di capitali, il legislatore ha introdotto il metodo dell'esenzione dei partecipanti.

- L'introduzione del regime di esclusione parziale da imposizione dei dividendi è stata così accompagnata dalla previsione di un regime di esenzione parziale delle plusvalenze realizzate a fronte della cessione di partecipazioni immobilizzate (*participation exemption* = **PEX**), in base al quale le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (ma anche da strumenti finanziari assimilati alle azioni e contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale) in società soggette ad IRES (residenti e non) e in società di persone, escluse le società semplici, **non** concorrono alla formazione del reddito di impresa dei soggetti IRES nella misura del **95 %**.

➤ Concorre, pertanto, a formare il reddito di impresa dei soggetti IRES **soltanto il 5 %** della plusvalenza realizzata,¹⁵⁸ che si spiega in considerazione della forfettizzazione dei costi deducibili relativi alla gestione della partecipazione. Le plusvalenze sono infatti dei proventi *parzialmente esenti* e il loro costo è deducibile ex art. 109 c. 5 solo per il 5% (perché solo il 5% dell'ammontare della plusvalenza è imponibile).

➤ *Ratio*: eliminare la «doppia imposizione» economica sugli utili non distribuiti, ma si giustifica solo se si ipotizza che le *plusvalenze* si siano formate con utili non distribuiti e vadano tassate come utili distribuiti (cioè come dividendi).

Il plusvalore ottenuto dalla società che possiede le partecipazioni di un'altra, riflette l'utile prodotto da quella società (che è quindi già tassato in capo a essa e viene distribuito al netto dell'imposta): è per questo che il legislatore stabilisce che i dividendi/plusvalenza siano tassati soltanto per il 5% del loro ammontare.¹⁵⁹

- Ci sono **4 condizioni** che devono essere simultaneamente soddisfatte affinché (a seconda dei casi)
 - la plusvalenza concorra solo parzialmente alla formazione dell'imponibile
 - la minusvalenza sia interamente indeducibile ¹⁶⁰

Requisiti soggettivi (delle partecipazioni):

- 1) **holding period** (*periodo di possesso*): la partecipazione deve essere ininterrottamente posseduta dalla società partecipante dal primo giorno del 12° mese precedente a quello della sua cessione;
- 2) classificazione della partecipazione nella categoria delle **immobilizzazioni finanziarie** nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso dalla società partecipante, ancorché approvato successivamente alla cessione (per i soggetti c.d. IAS *adopter* deve trattarsi di strumenti finanziari **non** detenuti per la negoziazione).

Non rileva quello che avviene negli anni successivi (la partecipazione può essere spostata nell'attivo circolante).

↳ *Ratio*: dovrebbero essere indicativi dell'esistenza di un legame durevole tra la società e i suoi soci, che a sua volta dovrebbe essere espressione di una correlazione non occasionale tra il processo di formazione del valore della partecipazione e quello di produzione degli utili.

Requisiti oggettivi (della società partecipata):

¹⁵⁸ La variazione da effettuare sarà quindi una diminuzione, in quanto nel conto economico si sarà segnata la plusvalenza al 100%, che però si deve tassare solo al 5%, quindi dovrà togliere il 95% (variazione in diminuzione).

¹⁵⁹ Se, invece, le plusvalenze riflettono altri fattori quali, per esempio, l'andamento generale dei mercati azionari, l'esenzione appare immotivata.

¹⁶⁰ *Ratio*: mantenere equilibrio del sistema fiscale. La deduzione totale della minusvalenza ridurrebbe il R.I. e abbatterebbe il carico fiscale. Se si immagina la deducibilità della minusvalenza e la si affianca all'esenzione parziale della plusvalenza previsto dal regime PEX, si creerebbe un disallineamento che incentiverebbe comportamenti elusivi (le imprese potrebbero strategicamente realizzare minusvalenze per abbattere il carico fiscale, senza una corrispondente tassazione sulle plusvalenze). Per evitare questo squilibrio, le minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate sono rese indeducibili nel regime PEX. Questo mantiene l'equilibrio e la simmetria fiscale, assicurando che le minusvalenze siano interamente indeducibili.

- 3) la **residenza della società partecipata** deve essere collocata in uno Stato **non** qualificabile come a regime fiscale privilegiato (**paradiso fiscale**) ex art. 47-bis, co.1, del testo unico;
- In caso di cessioni infragruppo, la condizione deve sussistere ininterrottamente dal primo periodo di possesso; per le altre cessioni, deve sussistere ininterrottamente per i 5 periodi d'imposta anteriori alla cessione;
 - Qualora la società partecipata sia residente in uno Stato qualificabile come a regime fiscale privilegiato ovvero lo è stata per una porzione del suddetto periodo, è comunque possibile fruire del regime di *participation exemption* dimostrando mediante l'interpello di cui all'art. 47-bis, comma 2, lett. b) t.u.i.r. che dalla partecipazione ceduta **non** sia stato conseguito l'effetto di localizzare il reddito in un paradiso fiscale.
 - *Ratio*: se la partecipata risiede in uno Stato a regime fiscale privilegiato, non c'è prelievo sugli utili o, se un qualche prelievo si registra, è comunque di lieve entità; di qui la necessità di non accordare una detassazione nata con lo scopo di evitare la doppia imposizione sugli utili prodotti dalla partecipata.
- 4) **esercizio (ininterrotto)** dall'inizio del 3° periodo di imposta anteriore al realizzo stesso), da parte della società partecipata, **di un'effettiva attività commerciale** (impresa commerciale) ai sensi dell'art. 55 t.u.i.r.
- *Ratio*: scoraggiare l'utilizzo di società di mero godimento per trasferire singoli cespiti plusvalenti (in particolare immobiliari).
 - Il requisito è certamente insussistente in caso di società in fase di start-up.
 - La commercialità dell'impresa esercitata si presume insussistente, **senza** possibilità di prova contraria, se il patrimonio della partecipata è costituito in prevalenza da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione/scambio è diretta l'attività dell'impresa e dagli impianti/fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa stessa a tal fine rilevando il valore corrente.

Ove manchi anche soltanto una delle 4 condizioni, la plusvalenza concorrerà interamente alla formazione dell'imponibile (e la eventuale minusvalenza è interamente deducibile) con la possibilità, se la partecipazione è posseduta da almeno un triennio, di optare per la rateizzazione della plusvalenza medesima.

▪ Le partecipazioni:

- ◆ se iscritte nell'attivo circolante, la loro cessione genera ricavi (art. 85 t.u.i.r.), perché l'attivo circolante non è un investimento duraturo, quindi si sta acquisendo per rivendere il bene, al pari di un bene-merce.
- ◆ se comprese tra le immobilizzazioni finanziarie **senza** condizioni per l'esenzione, sono potenzialmente produttive di plusvalenze imponibili (art. 86 t.u.i.r.) o minusvalenze deducibili, e vi è quindi la possibile rateizzazione delle plusvalenze (in massimo 5 periodi).
- ◆ se comprese tra le immobilizzazioni finanziarie **con** condizioni per l'esenzione sono potenzialmente produttive di plusvalenze esenti per il 95% (art. 87 t.u.i.r.) o minusvalenze totalmente indeducibili.

Il differenziale potrebbe anche essere negativo, generando quindi una minusvalenza, perché magari si vende l'azione a un prezzo inferiore rispetto a quello di acquisto. Per il principio di simmetria, se la minusvalenza si genera in presenza di tutt'e 4 le condizioni PEX, la minusvalenza sarà indeducibile, visto che il provento è esente.

Diritto Tributario

➤ Il regime di *participation exemption* si applica anche alle somme e al valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione e ciò anche nel caso di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale per esuberanza o liquidazione.

- Tale eccedenza, la quale viene qualificata come **utile di partecipazione** dall'art. 47 t.u.i.r. (relativo ai redditi di capitale), **diviene reddito d'impresa** sulla base di quanto dispone il successivo art. 86, c. 5-bis.

Non tutte le somme erogate dalle società di capitali ai soci si qualificano come "utili da partecipazione" e, quindi, come CPR (di capitale o d'impresa), potendo le stesse invece costituire restituzione di apporti di capitale (non assume rilievo reddituale):

- le somme erogate a a titolo di utili → concorrono alla formazione del reddito;
- le somme erogate a titolo di restituzione di apporti → non assumono rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile.
 - **Non** costituiscono **utili** le riserve o gli altri fondi costituiti con:
 - sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote;
 - interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote;
 - versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale;
 - con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta.

La restituzione di tali riserve/apporti determina una riduzione del costo della partecipazione e **non** ha effetti reddituali in capo al socio. **Se** però l'ammontare ricevuto dal socio a titolo di restituzione del capitale è superiore al costo della partecipazione, il maggior importo ricevuto genera un componente positivo di reddito che, se percepito nell'esercizio dell'impresa, viene classificato come **plusvalenza**.

Esempio:

a) somma corrisposta a titolo di distribuzione di riserve di capitale = 3.000

b) Costo fiscale della partecipazione = 2.000

Provento tassato in capo al socio = $3.000 - 2.000 = 1.000$ → Potrà essere detassato per il 95% del suo ammontare (art. 87), laddove esistano le condizioni per l'applicazione della *participation exemption* (in tal caso, andrà apportata una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi del socio).

Per quanto riguarda le imprese diverse dalle c.d. micro imprese, fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili volta a volta rilevanti, il regime tributario delle operazioni che hanno a oggetto partecipazioni è quello che scaturisce dalla natura giuridico-formale delle operazioni medesime e i criteri di qualificazione di cui ai predetti principi contabili rimangono applicabili con riferimento alle vicende delle azioni proprie (onde escluderne la rilevanza reddituale giacché l'acquisto di azioni proprie è nei principi contabili nazionali ed internazionali assimilato al rimborso di capitale e la cessione all'emissione di nuove azioni).

I dividendi

Nel definire il regime impositivo degli utili derivanti dalla partecipazione in società, occorre distinguere:

1. Società partecipate tassate per trasparenza

- Questo principio costituisce il regime di tassazione, inizialmente dei soli redditi prodotti dalle società di persone residenti e organizzazioni a queste equiparate, oggi anche dalle imprese, società ed enti controllati residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato e, al verificarsi di determinate condizioni, alle società di capitali residenti (quando i soci sono tutte società di capitali e la partecipazione dei soci alla società è compresa tra il 10 e il 50%).

Diritto Tributario

- Il principio di trasparenza implica la tassazione del reddito prodotto dalla società direttamente in capo ai soci, in proporzione delle rispettive quote di partecipazione agli utili, indipendentemente dall'effettiva percezione degli utili stessi.

Vi è l'eliminazione totale e immediata della doppia imposizione: si detassa la società e si tassano i soci.¹⁶¹

- Il regime di **Controlled Foreign Company (CFC)**, noto anche come "regime di trasparenza CFC", è un insieme di regole fiscali progettate per contrastare la pratica di spostare i profitti verso società controllate situate in giurisdizioni a bassa tassazione.

Il regime CFC si applica alle società residenti in Italia che controllano direttamente/indirettamente una società estera (la CFC ¹⁶²).

→ Quando una società estera è qualificata come CFC, i suoi redditi sono imputati (pro quota) direttamente ai soci italiani (società madre o persone fisiche), come se fossero stati prodotti direttamente dalla società residente in Italia, attraverso il meccanismo della "trasparenza fiscale".

→ I redditi imputati vengono tassati in Italia come se fossero stati prodotti direttamente dalla società madre italiana. Questo implica che i redditi della CFC, anche se non effettivamente distribuiti come dividendi, vengono inclusi nel reddito imponibile della società madre italiana e tassati secondo le regole fiscali italiane.

2. Altre società

- Il dividendo (quota di utile tassato IRES) all'atto di distribuzione viene imputato al conto economico della società partecipante (come CPR, che quindi concorre alla formazione del reddito): è necessaria una **variazione in diminuzione del reddito imponibile** rispetto al risultato civilistico (relativo all'esercizio nel corso del quale il provento viene incassato) per evitare il fenomeno di doppia imposizione economica.

➤ Gli utili distribuiti da società o enti non tassati per trasparenza **non** concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti, poiché esclusi dalla formazione del reddito della società partecipante per il 95% del loro ammontare (PEX).

➤ Viene tassato solo il 5% del provento percepito.

Tuttavia, mentre le plusvalenze realizzate su partecipazioni immobilizzate sono *esenti*, i dividendi (interni o di fonte estera) sono **esclusi**: è per questo che i **costi** sostenuti per la gestione delle partecipazioni possono essere **dedotti, ma in una misura forfettaria** (costi deducibili = **5% del dividendo tot**)

- Il regime di esclusione dei dividendi si applica all'unica condizione che gli stessi **non** siano distribuiti da società partecipate "paradisiache" (residenti/localizzate in stati o territori a regime fiscale privilegiato).
 - Questi ultimi sono tassati nella misura del **50%** se risulta dimostrato che la partecipata svolge un'effettiva attività commerciale nello Stato in cui è insediata;
 - in caso contrario, tali dividendi concorrono alla formazione del reddito in misura **integrale**. Questo impedimento può essere rimosso mediante **interpello**, dimostrando che i redditi per almeno il 75% provengono da altre società partecipate, residenti in Stati o territori dove hanno subito una tassazione di livello ordinario.

¹⁶¹ Nel caso in cui, invece, non si applichi questo regime, la doppia imposizione è ridotta ma non eliminata del tutto.

¹⁶² La società estera è considerata una CFC se è soggetta a un livello di tassazione effettivo inferiore al 50% di quello che sarebbe stato applicato in Italia.

L'art. 88 del testo unico distingue:

- 1) sopravvenienze attive **in senso proprio/stretto** → Generate da eventi sopravvenuti che **modificano gli effetti reddituali di operazioni contabilizzate in precedenti esercizi** determinando un effetto sul piano della misurazione del reddito **di segno positivo** (se di segno negativo, si tratta di sopravvenienza *passiva*).
 - In quest'ottica assumono rilevanza:
 - a. la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite e oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.
 - b. i ricavi o altri proventi conseguiti:
 - a fronte di spese, perdite o oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi; Sono considerate sopravvenienze attive le **indennità** conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli consistenti nella perdita o nel danneggiamento di beni merce in un periodo d'imposta **successivo** a quello in cui la perdita o il danneggiamento si è verificato e ha assunto **rilievo** nella determinazione del reddito d'impresa.¹⁶³
 - per un ammontare **superiore** a quello che ha concorso a formare il reddito di precedenti esercizi; Quanto ai risarcimenti conseguiti per un ammontare maggiore a quello che ha concorso a formare il reddito relativo all'esercizio della perdita ai sensi dell'art. **86 t.u.i.r.**, è prevista la facoltà di **rateizzazione** del componente positivo di reddito di cui al quarto comma del su citato art. 86: più in particolare, se il bene perduto è stato posseduto per un periodo di tempo non inferiore a 3 anni, la tassazione della sopravvenienza può avere luogo, a scelta del contribuente, nell'esercizio di conseguimento dell'indennità o nell'esercizio stesso e nei successivi per quote costanti, ma non oltre il quarto.
 - La sopravvenienza assume rilievo ai fini impositivi se e solo se è accertato che l'operazione cui la rilevazione della sopravvenienza è collegata ha assunto (o avrebbe dovuto assumere) un rilievo reddituale,¹⁶⁴ originando (per esempio):
 - **costi deducibili** (da cui scaturisce una **sopravvenienza attiva tassabile**)
 - **proventi tassabili** (da cui scaturisce una **sopravvenienza passiva deducibile**).
- 2) sopravvenienze attive **per assimilazione/in senso lato** → Generate da tutti quegli eventi *gestionali* che, pur determinando un incremento di patrimonio, **non sono direttamente collegati a vicende che hanno influenzato la produzione del reddito in precedenti esercizi**. Si tratta di eventi (**tassativamente elencati estranei alla normale gestione dell'impresa, che non modificano voci di reddito precedentemente computate ai fini fiscali**).
 - Es. risarcimento del danno per **concorrenza sleale**; indennizzo conseguito dal cessionario di una partecipazione in forza di una clausola di **garanzia** contenuta nel contratto di compravendita.
 - Rientrano tra le sopravvenienze attive per assimilazione i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di **contributo o di liberalità** diversi da quelli cui si riferisce l'art. 85 t.u.i.r.
 - L'impresa può **rateizzare** contributi e liberalità in quote costanti nell'esercizio di realizzo e nei 4 successivi (totale = 5 esercizi).
Es. I proventi di contributi **in conto capitale**¹⁶⁵ (dati per acquistare nuovi beni o per avere più asset produttivi) concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono incassati (si registra,

¹⁶³ Attenzione: se il risarcimento si ottiene nello stesso anno della perdita, la perdita non si contabilizza, mentre il risarcimento costituirà una plusvalenza, quindi si calcolerà il differenziale tra il costo del bene non ancora ammortizzato e il risarcimento.

¹⁶⁴ In caso contrario, la sopravvenienza non assume rilievo ai fini impositivi.

¹⁶⁵ Quelli in conto esercizio sono ricavi, in quanto sono un aggiustamento del ricavo.

dunque, una deroga al principio di competenza) o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

3) sopravvenienze attive prive di rilievo reddituale

- Per espressa previsione **non** si considerano *sopravvenienze attive*
 - i versamenti in denaro o in natura a fondo perduto o in conto capitale effettuati dai soci a società di capitali e a enti commerciali residenti;
 - gli apporti dei titolari di strumenti finanziari assimilati alle azioni;
 - nei limiti del relativo valore fiscale, le rinunce dei soci ai crediti vantati nei confronti della società partecipata.

La rinuncia dei soci ai crediti si considera, invece, sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale.

- Altre ipotesi di esclusione si registrano con riferimento a una serie di peculiari vicende che interessano il mondo delle procedure concorsuali (cfr., in particolare, l'art. 88, comma 4-ter, del testo unico).

L'ultimo comma dell'art. 88 t.u.i.r. prevede che, in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria (leasing finanziario), il valore normale del bene locato costituisce sopravvenienza attiva.

- Il riferimento normativo al *valore normale* in luogo del *corrispettivo pattizamente convenuto*, oltre a essere chiara espressione della sottostante matrice antielusiva che tende a tutelare l'interesse erariale qualora le parti concordino un prezzo di cessione inferiore al valore normale, lascia sul tappeto la questione della (ir)rilevanza degli eventuali canoni ancora dovuti e del prezzo di riscatto. Logica vuole che il valore normale in commento sia assunto al netto di tali poste che dovranno essere pagate dal cessionario in dipendenza della cessione; in tal senso si è anche espressa l'Amministrazione finanziaria.

Gli interessi attivi

L'art. 89 co.5 prevede che, se la misura degli interessi **non** è pattuita per iscritto (**non** è contemplata per iscritto l'infruttuosità del finanziamento), gli stessi rilevano in misura pari al **saggio legale** di cui all'art. 1284 c.c.

- ↳ Laddove non siano pattuiti interessi oppure siano pattuiti interessi a tassi inferiori a quelli di mercato, il trattamento fiscale degli interessi per i soggetti *IAS/IFRS e OIC adopter* richiede che gli oneri finanziari siano calcolati utilizzando il *tasso di interesse effettivo* (IAS) e i criteri del *costo ammortizzato* e dell'*attualizzazione* (OIC): si traducono in interesse gli oneri e proventi connessi alla stipula del finanziamento (di transazione) e la differenza tra valore nominale e valore attuale del credito.

Questo approccio garantisce che **tutti** i costi associati al finanziamento, inclusi quelli impliciti derivanti dalla differenza tra valore nominale e valore attuale, siano correttamente contabilizzati e dedotti fiscalmente nel periodo appropriato.

Sul piano dell'imputazione a periodo, gli interessi attivi assumono rilevanza secondo il **principio di competenza**.

- Deroga: gli interessi di mora, in base a quanto previsto dall'art. 109 c. 7 t.u.i.r., concorrono alla formazione del risultato reddituale nel corso del periodo d'imposta in cui sono percepiti (principio di **cassa**).

L'art. 89 c.6 si occupa delle operazioni di pronti conto termine.

- Una società acquista oggi dei titoli da un venditore (a pronti), pagando una certa somma di denaro. In una data futura, lo stesso venditore è obbligato a riacquistare quegli stessi titoli, pagando una somma maggiore.
- La legge fiscale considera questi titoli estranei al *patrimonio* dell'acquirente, ma il *reddito* della società acquirente viene influenzato, in caso di simili operazioni, da 2 elementi:
 1. Differenza positiva tra: prezzo di vendita – prezzo di acquisto = guadagno

Diritto Tributario

2. **Interessi (attivi) sui titoli** → interessi generati dai titoli vanno inclusi nel reddito dell'acquirente e quindi sono soggetti a imposta.

I proventi immobiliari

I redditi dei terreni e dei fabbricati che non costituiscono né beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni merce concorrono alla formazione del risultato di periodo secondo le regole proprie dei **redditi fondiari** (ossia, se il bene è situato nel territorio dello Stato, sulla base delle rendite catastali).

- Sono **indeducibili** i **CNR** relativi ai predetti beni immobili.
 - Non vanno ricompresi tra questi componenti:
 - spese generali e di amministrazione (che **non** sono considerati nella determinazione della rendita catastale);
 - interessi passivi “di finanziamento” (contratto per consentire il loro acquisto ovvero per l'esecuzione su di essi di opere di manutenzione straordinaria; deducibili secondo i limiti ordinari fissati nell'art. 96 t.u.i.r.).¹⁶⁶
- Il distacco dei beni meramente patrimoniali dalla cerchia dei beni relativi all'impresa (nel caso, ad esempio, di loro cessione) è in ogni caso suscettibile di generare plusvalenze o, a seconda dei casi, minusvalenze patrimoniali.
- In sede di dichiarazione dei redditi. Per consentire la tassazione degli immobili “patrimoniali” sulla base delle tariffe d'estimo è necessario procedere a un triplice ordine di **variazioni**:
 - 1) in aumento in misura pari alla rendita catastale debitamente rivalutata;
 - 2) in aumento per tener conto dell'indeducibilità dei componenti negativi non ammessi in deduzione;
 - 3) in diminuzione per sterilizzare l'incidenza di eventuali CPR già imputati a C.E. (es. eventuali canoni di locazione) e non rilevanti ai fini impositivi.

La regola del concorso alla formazione del reddito d'impresa sulla base della rendita catastale **non** trova applicazione relativamente ai redditi agrari delle società di capitali e degli enti commerciali.

Le spese per prestazioni di lavoro

L'art. 95 t.u.i.r. si occupa della deducibilità delle spese per prestazioni di **lavoro dipendente**, sia in denaro che in natura (*fringe benefits*).¹⁶⁷

- A seconda dei casi, si prevedono forme di:
 - deducibilità **integrale** (es. spese relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti);
 - deducibilità **parziale** (es. canoni di locazione e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi; per le spese di vitto e alloggio relative alle trasferte dei propri dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi effettuate fuori dal comune in cui è posta la sede dell'impresa la deducibilità è limitata all'importo giornaliero di euro 180,76, per le trasferte in Italia, e di euro 258,23 per le trasferte all'estero).
 - **indeducibilità** → **Art. 60** t.u. prevede l'indeducibilità per le imprese individuali delle somme attribuite, a titolo di compenso per il lavoro prestato o per l'opera svolta, all'imprenditore, al coniuge e ai figli minori, nonché ai familiari che partecipano all'impresa familiare (le stesse somme non sono tassabili presso i percettori).

¹⁶⁶ Limiti che, comunque, **non** si applicano agli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

¹⁶⁷ Includendo, quanto ai soggetti IAS adopter, tutte le erogazioni destinate a remunerare le prestazioni lavorative ricevute e contabilizzate secondo il principio IAS 19.

Diritto Tributario

Non necessariamente vi è simmetria tra ciò che è deducibile per il datore di lavoro e ciò che costituisce reddito tassabile per il dipendente.

- Costituiscono spese per prestazioni di lavoro anche quelle volontariamente sostenute dal datore di lavoro a titolo di liberalità benché, in tale ultimo caso, le previsioni dell'art. 95 devono essere coordinate con quelle recate dal successivo art. 100, c. 1, stando al quale "*le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi*"
- Gli ultimi due commi dell'art. 95 del testo unico regolano due casi specifici.
 1. **Compensi** spettanti agli amministratori → deducibili (se previsti statutariamente ovvero in una delibera assembleare in cui è determinata la loro misura) in base al criterio di **cassa**,¹⁶⁸ ossia nel periodo d'imposta in cui il compenso è corrisposto; se detti compensi vengono corrisposti sotto forma di partecipazione agli utili, la deducibilità è accordata a prescindere dalla previa imputazione al c.e.
 2. **Utili** spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione → Le loro partecipazioni agli utili sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di **competenza** indipendentemente dalla loro imputazione al conto economico.

Gli oneri fiscali e contributivi

- Oneri fiscali = imposte/tasse pagate dall'impresa
 - L'art. 99 t.u. prevede che le imposte sui redditi (IRPEF, IRES) e quelle per le quali è prevista la rivalsa (es. IVA e accise) **non sono deducibili**.¹⁶⁹
 - Per gli altri tributi, fermo restando il riferimento operato dal testo unico al momento del pagamento quanto all'imputazione temporale degli stessi (**principio di cassa**),¹⁷⁰ occorre aver riguardo alla normativa che li disciplina.

Ci sono casi in cui:

 - è espressamente previsto un regime di integrale deducibilità (è oggi il caso dell'**IMU** dovuta a fronte del possesso di *immobili strumentali*);
 - è previsto un regime di parziale deducibilità (è il caso dell'**IRAP**);
 - non essendo diversamente detto, è possibile l'integrale deducibilità (si pensi all'**imposta di registro** e all'**imposta di bollo**).
 - Gli eventuali accantonamenti operati a fronte di imposte **non ancora definitivamente accertate** sono deducibili:
 - a condizione che deducibile sia il tributo a fronte del quale gli stessi sono rilevati in contabilità;
 - nei limiti di quanto indicato, rispettivamente, nella dichiarazione presentata, nell'atto di accertamento dell'ufficio ovvero nella sentenza della commissione tributaria.

¹⁶⁸ La legge deroga al principio di competenza in favore del principio di cassa, quindi non si guarda alla *maturazione* del diritto per la deducibilità del costo. Quando viene *maturato* il compenso, esso viene iscritto a bilancio, ma ciò non produrrà dei costi deducibili dal punto di vista fiscale: quindi si verifica una **variazione in aumento del reddito imponibile** (fino a quando non sarà pagato il compenso). **Nel momento in cui verranno corrisposti i compensi agli amministratori, occorrerà applicare una variazione in diminuzione: il compenso diventa fiscalmente deducibile.**

¹⁶⁹ Ratio: l'IVA non si deduce poiché per mezzo della rivalsa essa va a incidere sul consumatore finale e non sull'impresa.

¹⁷⁰ Se la competenza è dell'anno x, ma non la pago, non la posso dedurre (si tratta di una variazione in aumento). Nell'anno x+1 pago l'imposta, quindi farò una variazione in diminuzione, deducendola.

Diritto Tributario

Viene, dunque, introdotta una deroga al criterio di imputazione a periodo (il principio di cassa) valevole per la generalità degli oneri fiscali, con l'indicazione del periodo d'imposta in cui è ammessa la deduzione dell'accertamento e la misura entro cui lo stesso è deducibile.

- Oneri contributivi = contributi obbligatori versati dall'impresa (es. contributi previdenziali).
L'ultimo comma dell'art 99 t.u.i.r. regola il trattamento impositivo dei contributi associativi che sono deducibili per **cassa** e nella misura in cui gli stessi siano stati formalmente deliberati dall'organizzazione cui sono corrisposti.

Gli oneri di utilità sociale

Art.100 t.u. disciplina la deducibilità degli oneri di utilità sociale: sono deducibili se la finalità dell'erogazione (dell'utile prodotto dall'impresa) è **riconosciuta meritevole dal legislatore** e, in ogni caso, **entro ammontare predeterminati**.

- Si tratta di CNR deducibili in deroga al principio di inerenza: sono erogazioni liberali rivolte all'utilità di terzi (e quindi non inerente all'attività di impresa).
- Tuttavia, questi oneri sono deducibili entro certe percentuali (di solito il 2%).
Ciò significa che, nel momento in cui una società registra nel bilancio di esercizio una quota di oneri che supera la percentuale (es. Oneri = 10% del reddito), soltanto il 2% dell'ammontare potrà essere dedotto dal reddito imponibile. Per calcolare il reddito imponibile, si dovrà aggiungere al risultato reddituale netto risultante dal bilancio l'eccedenza (di oneri che erano stati considerati CNR, sottratti ai ricavi per ottenere il risultato reddituale netto), che andrà a concorrere nella formazione del reddito imponibile (l'impresa ha sostenuto un costo, ma solo il 2% di quel costo è fiscalmente rilevante).

N.B. Questo solo se R.R.N. > 0

Alcuni oneri di utilità sociale tassativamente elencati sono limitatamente deducibili se sostenuti in favore di determinati soggetti e/o per particolari finalità.

Gli interessi passivi

• **Contesto generale:**

La società può **finanziarsi** in due modi:

- **tramite debito** → pagando interessi passivi (che sono fiscalmente deducibili) ai propri finanziatori. Sono considerati interessi passivi i componenti reddituali derivanti da operazioni o da rapporti contrattuali aventi causa finanziaria o da rapporti contrattuali contenenti una componente finanziaria significativa, qualificati come interessi in base ai principi contabili utilizzati dall'impresa ed alle norme fiscali emanate per dare attuazione al principio della derivazione rafforzata.¹⁷¹
- **tramite capitale** → i dividendi distribuiti agli azionisti non sono fiscalmente deducibili.

Per evitare l'eccessivo indebitamento delle società italiane (dovuto a vantaggi fiscali) e per creare una maggiore parità tra finanziamento tramite debito e capitale, l'**art. 96 t.u.i.r.** ha imposto dei **limiti** alla deducibilità degli interessi passivi.

• **Limiti di deducibilità:**

- Gli interessi *passivi* sono deducibili fino alla concorrenza della somma di interessi attivi e proventi assimilati.

*Primo limite di deducibilità di interessi passivi =
interessi e proventi attivi di periodo*

+ eccedenze degli interessi e proventi attivi dei periodi precedenti.

- L'eccedenza degli interessi passivi (sugli interessi attivi) è deducibile nel limite del 30% del ROL fiscale + eventuale ROL riportato da esercizi precedenti (si tratta di quella parte del 30% del ROL utilizzabile negli esercizi precedenti, ma che non è stato utilizzato)

¹⁷¹ Si considerano interessi passivi, ai fini della determinazione dell'importo deducibile, anche quelli capitalizzati (art. 110, c. 1, lett. b), del testo unico).

Diritto Tributario

- ROL fiscale = valore della produzione – costi della produzione (esclusi: gli ammortamenti, le immobilizzazioni materiali/immateriali, i canoni di locazione finanziaria di beni strumentali).¹⁷²

Ne deriva che:

$$\text{Limite Max (interessi passivi deducibili)}^{173} = \text{interessi attivi} + 30\% \text{ ROL fiscale}$$

- Esempio:

interessi passivi = 1.000 interessi attivi = 200 ROL fiscale = 1.000

➤ Massimo deducibile = 200 + 300 = 500

Solo la metà degli interessi passivi (500/1.000) saranno deducibili. L'eccedenza di 500 euro deve essere sommata al risultato reddituale con una variazione in aumento del reddito imponibile.

Se la società avesse avuto interessi attivi = 1.200, sarebbero stati deducibili tutti gli interessi passivi.

- **Riporto delle eccedenze**

Possono essere riportati a nuovo:

- senza limiti temporali → gli interessi passivi non deducibili in un periodo d'imposta (potranno essere dedotti nei periodi d'imposta successivi laddove si manifesti un'eccedenza di ROL di periodo e fino a concorrenza di quest'ultimo) e le eccedenze di interessi attivi;
- per un massimo di 5 esercizi successivi → le eccedenze di ROL fiscale non utilizzate;
 - criterio volto a regolare l'utilizzo delle eccedenze di ROL formatesi in più periodi d'imposta: si deve utilizzare prioritariamente il 30% del ROL formatosi nel periodo d'imposta e, successivamente, il 30% del ROL riportato da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente.

➔ Gli interessi passivi sostenuti

- dagli intermediari finanziari (art. 162-bis del testo unico) sono integralmente deducibili;
- da imprese assicurative, società capogruppo di gruppi assicurativi, SGR e SIM sono, invece, deducibili nei limiti del 96%;

➔ Regime di tassazione su base consolidata → le eccedenze di interessi passivi in deducibili delle singole società consolidate possano essere compensate (e, dunque, dedotte) con le eccedenze di ROL e di interessi attivi delle altre società aderenti al consolidato. Tale beneficio è previsto, tuttavia, soltanto per le eccedenze di interessi passivi maturate in vigenza del regime di consolidato, restando, di contro, escluse quelle sorte prima dell'adesione. Queste ultime, invece, torneranno deducibili nei periodi d'imposta successivi a condizione che si formi presso la consolidata una eccedenza di ROL tale da consentirne la deduzione.

➔ Imprese individuali e società di persone → Gli interessi passivi sono deducibili solo per la parte inerente ai ricavi e ai proventi che contribuiscono a formare il reddito dell'impresa, o che non vi concorrono perché esclusi dalla tassazione. Se gli interessi passivi sono associati a entrate che non concorrono a formare il reddito (o che sono escluse dalla tassazione), allora non sono deducibili.

L' Aiuto alla Crescita Economica

L'aiuto alla crescita economica è un istituto introdotto nel 2011, soppresso dalla legge di bilancio per il 2019 e reintrodotta dalla legge di bilancio per il 2020, al fine di riequilibrare, per il tramite di un **incentivo alla capitalizzazione**, il trattamento tributario delle fonti di finanziamento dell'impresa (capitale proprio vs capitale di debito).

Il ricorso al capitale di debito genera interessi passivi (totalmente o parzialmente) deducibili laddove, invece, in assenza di correttivi, nessuna deduzione conseguirebbe al ricorso al capitale proprio. La funzione dell'ACE

¹⁷² Somma tra il risultato operativo lordo della gestione caratteristica (la differenza tra le voci A e B del conto economico) e gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali (voci B.10.a e B.10.b del conto economico) e i canoni di locazione finanziaria relativi a beni strumentali (voce B.8 del conto economico). I valori che compongono il ROL sono quelli assunti ai fini fiscali (c.d. "ROL fiscale").

¹⁷³ Qualsiasi quota di interessi passivi che eccede tale limite massimo, non è deducibile e dunque dovrà essere sommato al risultato reddituale ai fini fiscali, aumentando il reddito imponibile (variazione in aumento).

Diritto Tributario

è correggere tale squilibrio, consentendo di dedurre la remunerazione ordinaria figurativa dei nuovi apporti di capitale.

- è prevista la deduzione extra-contabile dal reddito complessivo netto di un importo determinato considerando un saggio di rendimento da applicarsi alla "base ACE";
 - base ACE = somma algebrica di una serie di elementi positivi (variazioni in aumento = apporti effettuati a titolo di capitale di rischio e utili accantonati a riserva disponibili) e negativi (variazioni in diminuzione = restituzioni ai soci).
 - L'incremento del capitale proprio deve essere rettificato in applicazione di alcune disposizioni antielusive finalizzate a evitare la duplicazione del beneficio a fronte di un'unica immissione di capitale proprio.
 - Esempio:
base ACE = 500.000 = 1.500.000 (variazione positiva del capitale proprio derivante da utili accantonati a riserva) – 1.000.000 (variazione negativa derivante da una distribuzione di riserva di capitale).
L'importo detassato (con tasso = 1,3%) = 1,3 % x 500.000.

Le minusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze passive e le perdite di beni

Gli eventi da cui derivano minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite di beni si caratterizzano tendenzialmente per il fatto di **non** rientrare nell'ambito della **gestione ordinaria** dell'impresa.

- Le **minusvalenze patrimoniali** vengono originate dal distacco di alcuni beni dalla cerchia dei beni relativi all'impresa.
 - Emerge una minusvalenza ogniqualvolta il corrispettivo della cessione a titolo oneroso o l'ammontare dell'indennità risarcitoria risulta essere inferiore al valore fiscalmente riconosciuto del bene ceduto o perduto.

La minusvalenza assume rilevanza solo quando è "**realizzata**" (il bene è oggetto di cessione a titolo oneroso ovvero di risarcimento per perdita o danneggiamento).

- La minusvalenza è fiscalmente irrilevante (quindi **non** deducibile) laddove derivi da operazioni di assegnazione di beni ai soci o di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore individuale.
- La minusvalenza si considera "**non realizzata**" allorché la stessa emerge da un trasferimento a titolo gratuito di beni o, ancora, quando è frutto di mera iscrizione in bilancio (es. a seguito della svalutazione per perdita durevole di un bene iscritto tra le immobilizzazioni).
- Ai sensi dell'art. 101 c. 4 t.u.i.r. si considerano **sopravvenienze passive**:
 - 1) il **mancato conseguimento di ricavi** o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
 - 2) il sostenimento di **spese, perdite e oneri** a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito di precedenti esercizi;
 - 3) la **soppravvenuta insussistenza di attività** (diverse da quelle ex art. 87) **iscritte in bilancio** in precedenti annualità.

Un caso piuttosto frequente di sopravvenienze passive (o attive) deriva dalla **correzione spontanea di errori contabili**.

➢ Il principio OIC 29 stabilisce che la correzione degli errori irrilevanti avviene con l'imputazione al conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Sul piano fiscale, la componente di reddito rilevata a seguito della correzione dell'errore **non** può tuttavia assumere rilievo immediato nell'esercizio, in quanto non presenta i presupposti legittimanti la deduzione delle sopravvenienze passive, ai sensi dell'art. 101 del testo unico. Ne discende, dunque, che il **CNR che deriva dall'errore materiale commesso in sede di redazione del bilancio è indeducibile**

Diritto Tributario

in quanto imputato a un periodo d'imposta diverso da quello di competenza. Al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, derivanti dalla mancata deduzione di una componente negativa, è possibile procedere alla presentazione di **dichiarazioni integrative "a favore" relative al periodo di imposta in cui è stato commesso l'errore.**

- Le **perdite di beni** (distruzione, furto, smarrimento o mancato funzionamento irreversibile; ovvero estinzione di diritti), regolate dal quinto comma dell'art. 101, sono **deducibili** a condizione che afferiscano a beni diversi dai beni merce e dalle partecipazioni che fruiscono del regime di *participation exemption*.
 - Ai fini della deducibilità, la perdita è effettivamente subita (e dunque fiscalmente deducibile nei limiti del costo fiscalmente non ammortizzato dei beni perduti) se sussistono gli oggettivi requisiti della certezza e della precisione.

Le perdite su crediti e le svalutazioni dei crediti

La disciplina delle perdite su crediti di cui al quinto comma dell'art. 101 del testo unico riguarda i crediti **per cessioni di beni e per prestazioni di servizi che rientrano nell'oggetto dell'attività d'impresa e che non sono coperti da garanzia assicurativa.**

Anche la loro deducibilità è vincolata alla sussistenza degli elementi della certezza e della precisione che devono consentire di identificare, in maniera univoca, l'esercizio in cui tali perdite sono state effettivamente sofferte.¹⁷⁴ Il legislatore, al fine di semplificare tale onere della prova, ha introdotto alcune presunzioni (ex lege).

- Le perdite su crediti si presumono esistenti laddove i crediti siano vantati verso debitori assoggettati a **procedure concorsuali.**
- Gli elementi certi e precisi sussistono:
 1. in ogni caso per i crediti di **modesta entità** (non superiori a 5.000 per i soggetti di rilevanti dimensioni, a 2.500 euro in tutti gli altri casi) che siano **scaduti da almeno 6 mesi**
 2. nell'ipotesi in cui il diritto alla riscossione risulti essersi prescritto
 3. in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili, domestici o internazionali (per cessione, compensazione, transazione, rinuncia o remissione)

Per quanto riguarda il momento a partire dal quale la perdita può concorrere alla formazione dell'imponibile, l'art. 101, comma 5-bis, del testo unico prevede:

- per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali → la deduzione della perdita su crediti avviene nel periodo di imposta in cui è imputata in bilancio (sempre che l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, in base ai correnti principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio).

Per quanto concerne la misurazione della perdita, la stessa è data dalla differenza tra l'importo fiscalmente riconosciuto del credito - il minor corrispettivo conseguito per la sua cessione.

- Se esiste un fondo per rischi su crediti: la perdita su credito è deducibile solo nella parte in cui eccede il fondo.

Gli accantonamenti per rischi su crediti sono deducibili soltanto per lo 0,5% (per evitare abusi).

Esempio:

Una società di non rilevanti dimensioni possiede a fine esercizio un portafoglio crediti da cui hanno origine svalutazioni e perdite su crediti con diverso trattamento contabile e fiscale. Ipotizziamo un'impresa industriale che al 31/12/2021 presenti la seguente situazione di crediti scaduti da oltre 6 mesi:

5. credito A 2.000

¹⁷⁴ L'onere della prova grava sul contribuente, che deve dare descrizione e documentazione dell'attività posta in essere, infruttuosamente per la riscossione del credito, anche tenendo conto dell'entità e delle caratteristiche del credito.

Diritto Tributario

6. credito B 3.000
7. credito C 46.200
8. credito D 2.400
9. crediti prescritti 20.000

In sede di chiusura dell'esercizio l'amministratore valuta tali crediti inesigibili, a eccezione del credito B. Il fondo svalutazione crediti alla data di chiusura dell'esercizio presenta un saldo pari a 0.

Le scritture contabile sono le seguenti:

Rilevazione della perdita su crediti relativa ai crediti prescritti:

<i>Perdita su crediti</i>	<i>a</i>	<i>clienti</i>	<i>20.000</i>
---------------------------	----------	----------------	---------------

Svalutazione dei crediti ritenuti inesigibili:

<i>Svalutazione crediti</i>	<i>a</i>	<i>fondo svalutazione crediti</i>	<i>50.600</i>
-----------------------------	----------	-----------------------------------	---------------

Dal punto di vista fiscale la situazione sarà la seguente (in tale esempio non si tiene in considerazione la svalutazione forfettaria dello 0,5%).

- Il credito A (2.000) e il credito verso D (2.400), sono interamente deducibili in quanto sono stati ritenuti inesigibili e sono scaduti da oltre 6 mesi e inferiori a 2.500 euro
- Il credito B (3.000) non consente alcuna deducibilità in quanto è stato ritenuto esigibile dall'amministratore, così come il credito verso C in quanto supera il limite di 2.500
- I crediti prescritti (20.000) è deducibile e non è soggetta, quindi, ad alcuna variazione fiscale
- La svalutazione eccedente i 4.400 euro (somma dell'importo dei crediti verso A e verso D) dovrà essere oggetto di una variazione in aumento.

L'ammortamento dei beni materiali

Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali **strumentali** sono ammesse in deduzione (art. 102 t.u.), per l'importo stanziato a conto economico, a condizione che non eccedano quelle determinate applicando al costo del bene (*quantum ammortizzabile*) i **coefficienti** di ammortamento stabiliti con apposito **decreto ministeriale**.

- Tali quote sono **deducibili a decorrere dall'entrata in funzione del bene**, ossia dal momento in cui il bene partecipa all'attività produttiva dell'impresa, e non dal momento di acquisto del bene (come per ammortamento civilistico).
Soltanto per il primo esercizio, la quota di ammortamento deducibile fiscalmente è ottenuta applicando i **coefficienti** stabiliti dal D.M. ridotti di **metà**.
- I criteri e le modalità di deduzione non subiscono deroghe nel caso in cui il contribuente adotti, ai fini della redazione del bilancio, i principi contabili nazionali o internazionali: per la deduzione degli ammortamenti tanto per i soggetti c.d. IAS adopter quanto per i soggetti c.d. OIC adopter restano ferme le regole previste dagli artt. 102 e seguenti del testo unico.
- Per i beni strumentali il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46 è ammessa la deduzione del costo per intero nel periodo d'imposta in cui il costo stesso risulta essere stato sostenuto (senza ammortamenti).
- Se un bene soggetto ad ammortamento viene eliminato dal complesso produttivo, il suo valore fiscalmente riconosciuto ossia il residuo da ammortizzare è ammesso in deduzione nel corso del periodo d'imposta in cui tale circostanza si verifica.

Se la quota di ammortamento indicata nel conto economico supera la soglia fiscalmente ammessa in deduzione, l'eccedenza deve formare oggetto di una variazione in aumento nella redazione della dichiarazione dei redditi.

Diritto Tributario

L'art. 104 del testo unico regola l'ipotesi dell'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili, (= beni oggetto di concessione che, al termine della stessa, devono essere devoluti dal concessionario al concedente), con criteri facoltativi e alternativi rispetto a quelli ordinari stabiliti dall'art. 102.

- È possibile dedurre quote di ammortamento in base alla durata del rapporto concessorio.

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione che non risultano essere portate a incremento del costo dei beni cui si riferiscono e che quindi risultano imputate al conto economico, sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa nel limite del 5 % del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta, all'inizio dell'esercizio, dal registro dei cespiti ammortizzabili. L'eventuale eccedenza può essere dedotta in quote costanti nei cinque esercizi successivi.

- Non sono sottoposti a questo regime, poiché costituiscono spese "ordinarie", i compensi periodici dovuti a soggetti terzi in base a contratti stipulati per la manutenzione dei beni.

- Esempio:

Il costo complessivo dei beni materiali al 1° gennaio 2021, al lordo dei relativi fondi di ammortamento, è pari a euro 150.000 e nel corso dell'esercizio non sono intervenuti acquisti e vendite di beni materiali. L'importo delle manutenzioni imputato al conto economico, esclusi i compensi periodici dovuti a terzi in base a contratto, è pari a euro 12.000.

La quota massima fiscalmente deducibile è pari al 5 % di 150.000 (euro 7.500). Andrà, quindi, effettuata una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2021 pari a euro 4.500 (12.000-7.500). Tale eccedenza è da dedurre fiscalmente nei cinque esercizi successivi, con corrispondenti variazioni in diminuzione nelle relative dichiarazioni dei redditi (in deroga al principio della previa imputazione al conto economico).

L'ammortamento dei beni immateriali e le spese relative a più esercizi

La deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni immateriali è regolata dall'art. 103 del testo unico.

- Il costo dei diritti di utilizzazione di opere d'ingegno, di brevetti industriali, di processi, di formule, informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, è deducibile in misura non superiore al 50% del costo.
- Il costo dei marchi e dell'avviamento è deducibile, in quote costanti, in misura non superiore a 1/18 del costo stesso.
 - Nel caso in cui l'ammortamento civilistico dell'avviamento risulti essere di durata più breve di quello fiscale, sarà necessario, relativamente alle quote imputate a c.e., operare una variazione in aumento con riferimento alla frazione della quota di ammortamento civilistico che eccede la quota deducibile. Terminato l'ammortamento civilistico, il contribuente invece potrà procedere alla deduzione delle rimanenti quote di ammortamento fiscale in via extra-contabile, mediante apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.
 - Anche per chi adotta gli standard contabili internazionali (in base ai quali l'avviamento non è soggetto ad ammortamento e il suo valore è ridotto solo se si ravvisa una perdita di valore), le quote di ammortamento dell'avviamento possono partecipare alla formazione del reddito d'impresa mediante variazioni in diminuzione al risultato economico, sempre nel limite di 1/18 del costo, ancorché non vi sia alcuna imputazione al c.e.
- I diritti di concessione e gli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Diritto Tributario

L'art. 108 co.1 del testo unico stabilisce che le spese relative a più esercizi sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio.

- Si tratta di spese che, pur contribuendo alla produzione del reddito in più esercizi, non hanno come contropartita l'ingresso nel patrimonio dell'impresa di un bene immateriale.
- Il *quantum* deducibile coincide con la quota imputata al conto economico secondo i correnti principi contabili.

L'art. 108 co.3 t.u. dispone che le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto.

- I costi per ricerca di base sono normalmente sostenuti in un momento antecedente a quello in cui viene definito e identificato il prodotto o processo che si intende sviluppare, sono imputati al c.e. dell'esercizio in cui sono sostenuti e in tale periodo di imposta sono deducibili.

Invece, i costi di sviluppo possono essere capitalizzati e sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio secondo quanto previsto dall'art. 108, comma 1, del testo unico.

Gli accantonamenti

La disciplina tributaria degli accantonamenti segue due direttrici:

- 1) viene regolata la deducibilità di alcuni, specifici accantonamenti a conto economico: *accantonamenti "tipizzati"*

Tra questi si trovano (artt. 105, 106, 107 t.u.):

- accantonamenti per lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili
- accantonamenti per ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili
- accantonamenti relativi a operazioni o concorsi a premio;
- accantonamenti ai veduti fondi svalutazione crediti;
- accantonamenti ai fondi relativi alle indennità di fine rapporto e previdenziali previste a favore del personale dipendente.

- 2) viene espressamente esclusa la deducibilità degli accantonamenti non espressamente regolati

L'utilizzo totale/parziale del relativo "fondo tassato" deve essere fiscalmente neutralizzato in dichiarazione mediante apposita variazione in diminuzione: a fronte dell'indeducibilità dell'accantonamento "non tipizzato", si registra la deducibilità della perdita sofferta allorquando si verifica l'evento in funzione del quale l'accantonamento medesimo è stato effettuato.

Per i soggetti c.d. IAS adoperati particolarmente significativo è il calcolo dell'importo degli accantonamenti previdenziali che non segue le regole del codice civile o dei contratti di lavoro, ma avviene in base ad apposite analisi attuariali. Il contribuente dovrà operare le opportune variazioni, in aumento o in diminuzione, per determinare la quota deducibile dell'accantonamento, corrispondente a quella determinata applicando i criteri civilistici.

- Esempio: Un'impresa prevede di dover procedere in futuro a una controversia di lavoro per una lite con un proprio dipendente. A fronte di tale previsione, gli amministratori decidono di accantonare in bilancio, secondo stime attendibili e reputando l'evento probabile, un fondo da destinare alla controversia. Dal punto di vista fiscale, poiché tale accantonamento non tipizzato dal testo unico (e quindi non è deducibile), occorre procedere ad una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi nell'esercizio di imputazione dell'accantonamento (fondi "tassati"). Successivamente, nell'esercizio in cui tali fondi sono utilizzati per far fronte alla controversia, occorre procedere ad una variazione in diminuzione per l'onere effettivamente sostenuto.

Le spese di rappresentanza

L'art. 108, comma 2, del testo unico prevede che la **deducibilità** delle spese di rappresentanza, **non eccedenti la soglia massima** prevista, sia subordinata alla verifica dei **requisiti di inerenza e congruità** definiti con un apposito decreto ministeriale (D.M. 19 novembre 2008), anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica e dell'attività internazionale dell'impresa.

- La soglia di deducibilità si ottiene rapportando all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa (risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute), le seguenti percentuali:
 - all'1,5 % dei ricavi e altri proventi fino a euro 10.000.000;
 - allo 0,6 % dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10.000.000 e fino a euro 50.000.000;
 - allo 0,4 % dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50.000.000.

Esempio: Se nel 2021 sono conseguiti ricavi per un ammontare pari a 60.000.000, il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza relativo al medesimo esercizio è pari a euro 430.000, ottenuto dalla somma dei seguenti addendi:

$$10. 0,015 \times 10.000.000 = 150.000$$

$$11. 0,006 \times 40.000.000 (50.000.000 - 10.000.000) = 240.000$$

$$12. 0,004 \times 10.000.000 (60.000.000 - 50.000.000) = 40.000$$

- Sul diverso piano della qualificazione delle spese in discorso, il decreto ministeriale individua una serie di spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi da considerarsi come spese di rappresentanza includendo tra le stesse, a chiusura dell'elencazione, ogni spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente effettuata *"con finalità promozionali o di relazioni pubbliche e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con le pratiche commerciali di settore"*.

Le rimanenze e la valutazione dei titoli

La disciplina delle rimanenze è contenuta in diverse disposizioni del t.u..

- Con il termine "rimanenze" si fa riferimento generalmente ai beni merce (materie prime, sussidiarie, prodotti in corso di lavorazione, semilavorati, prodotti finiti e merci) che, al termine del periodo d'imposta, sono rimasti a disposizione dell'impresa.

Il legislatore del testo unico individua una soglia minima al di sotto della quale il valore delle rimanenze finali indicato in bilancio non può essere preso in considerazione.

- Fatta salva, infatti, l'ipotesi in cui la valutazione sia effettuata a costi specifici, le rimanenze finali devono essere assunte per un importo necessariamente superiore a quello che si ottiene moltiplicando:
quantità giacenti x (costo complessivo dei beni acquistati o prodotti / q di beni).
- In ciascuno degli esercizi successivi (sistema del LIFO a scatti):
 13. l'eventuale incremento dovrà essere valutato utilizzando lo stesso criterio e il suo valore andrà ad aggiungersi a quello dello stock valutato alla fine del precedente esercizio;
 14. un eventuale decremento dovrà essere imputato agli incrementi formati negli esercizi precedenti, a partire dal più recente.

Il testo unico, peraltro, fa salva la possibilità di assumere valori determinati impiegando, in sede di redazione del bilancio di esercizio, metodi diversi quali:

15. media ponderata

16. FIFO

17. varianti ulteriori del metodo LIFO

Nell'ipotesi in cui il valore unitario medio dei beni giacenti risulti superiore al valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio, occorre procedere alla *svalutazione* al valore corrente.

Diritto Tributario

➤ Occorre valutare le rimanenze moltiplicando:

quantità totale di rimanenze x valore normale medio

Il minor valore così determinato assume rilevanza anche per gli esercizi successivi (anche quando il valore normale negli esercizi successivi aumenti), a patto che le rimanenze non risultino iscritte nello stato patrimoniale a un valore superiore.

L'art. 92-bis del testo unico regola alcune fattispecie riguardanti attività economiche particolari (imprese operanti nel settore dell'energia) per le quali, in luogo dei criteri descritti in precedenza, vengono individuati dei metodi ad hoc per la valorizzazione delle rimanenze.

L'art. 93 disciplina la valutazione, per mezzo del metodo dei corrispettivi pattuiti, delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale.

➤ Se il contratto prevede degli stati di avanzamento, si può ricorrere, in luogo del criterio del corrispettivo pattuito, a quello dei corrispettivi liquidati.

➤ Al fine del computo dei 12 mesi, si assume come termine iniziale la data di inizio dell'esecuzione delle prestazioni (e non quella in cui viene stipulato il contratto). Per quanto concerne, invece, il termine finale, si assume quello della consegna dei lavori o dell'ultimazione delle forniture.

L'art. 94 estende i criteri di cui all'art. 92 alla valutazione delle seguenti attività finanziarie esistenti al termine dell'esercizio:

- a) azioni o quote di partecipazione al capitale di società ed enti;
- b) strumenti finanziari simili alle azioni, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie;
- c) obbligazioni e altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

Lo stesso articolo prevede che:

- a) in caso di aumento gratuito del c.s. Mediante utilizzo delle riserve, con l'emissione di nuovi titoli, il valore di questi ultimi è dato dalla suddivisione del costo relativo ai titoli già posseduti per il numero complessivo di titoli;
- b) nel caso di versamenti a fondo perduto o in conto capitale effettuati a favore della società dai propri soci, o della rinuncia del socio al credito vantato nei confronti della società, l'ammontare dei versamenti o del credito rinunciato, nei limiti del valore fiscalmente riconosciuto, si somma al costo delle azioni o quote di partecipazione possedute dal socio.

I regimi speciali in relazione alla situazione straordinaria della vita dell'impresa

Specifiche regole di determinazione del reddito d'impresa sono previste nel caso di liquidazione volontaria o di procedure concorsuali.

Liquidazione ordinaria

La liquidazione ordinaria o volontaria (fase caratterizzata dalla conversione in denaro dei beni d'impresa, dalla estinzione dei debiti e dalla definizione dei rapporti pendenti con la devoluzione dell'eventuale residuo all'imprenditore individuale o ai soci), è disciplinata dall'art. 182 del testo unico, che considera tale procedura come una fase unitaria il cui risultato economico va determinato derogando alla consueta ripartizione in periodi di imposta.

• L'apertura della fase di liquidazione comporta l'interruzione del periodo di imposta.

18. Il periodo di tempo trascorso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è chiamato periodo pre-liquidazione, il cui reddito è determinato secondo le regole ordinarie ed è oggetto di autonoma dichiarazione dei redditi.

19. Il periodo successivo, fino alla chiusura della liquidazione, costituisce in linea di principio un unico periodo di imposta, sia per le imprese individuali e le società di persone, sia per le società di capitali.

Diritto Tributario

- Il regime di determinazione del reddito di questo unico periodo di imposta varia in funzione della durata della procedura, fermo restando l'obbligo per il liquidatore di presentare un'apposita dichiarazione finale.
- I commi 2 e 3 dell'art. 182 distinguono:
 20. la liquidazione che si chiude nel corso del periodo di imposta in cui si è aperta
 21. la liquidazione si chiude entro 3 periodi di imposta (per imprese individuali o società di persone) o 5 periodi di imposta (per le società di capitali).

Il reddito della residua frazione dell'esercizio iniziale e quello di ciascun esercizio intermedio sono determinati in via provvisoria (permane l'obbligo di dichiarazioni annuali; ma le imposte si intendono dovute a titolo provvisorio), salvo conguaglio finale in base al bilancio redatto alla chiusura della liquidazione (che consolida i risultati di tali esercizi, consentendo di quantificare il risultato complessivo della procedura).
- Laddove la durata della liquidazione ecceda i 3/5 tre esercizi:
 22. Il conguaglio è vietato: il reddito dichiarato nella residua frazione dell'esercizio iniziale e negli esercizi intermedi è da considerarsi quantificato a titolo definitivo;
 23. l'imprenditore o i soci che si sono avvalsi della tassazione separata ex artt. 17 e 21 t.u. sono tenuti a rideterminare l'imposta dovuta per ciascuno degli esercizi chiusi prima del superamento dei limiti temporali, facendo concorrere i redditi originariamente tassati separatamente alla formazione del reddito complessivo, previo ricalcolo dell'imposta.
- Se la liquidazione si chiude in perdita, è soggetta alle regole ordinarie ex art. 8 t.u. in caso di imprese individuali o di società di persone; in caso di società di capitali **non** è prevista la fattispecie delle perdite da liquidazione vista l'estinzione della società stessa.

Il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa

Il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa determinano una deroga alla disciplina che ordinariamente regola il calcolo del reddito d'impresa. Infatti, la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione generano una cesura tra:

24. il reddito prodotto dall'inizio dell'esercizio e sino a tale dichiarazione o provvedimento, la cui determinazione (a opera del curatore) resta soggetta al regime ordinario
25. il reddito della procedura concorsuale = eventuale residuo attivo della procedura (ciò che avanza, in termini di elementi attivi, una volta estinti, tramite le somme ricavate con la liquidazione dell'attivo, gli elementi negativi) - patrimonio netto risultante all'inizio della procedura medesima (determinato tenendo conto che: a) rilevano i valori fiscalmente riconosciuti degli elementi patrimoniali attivi e passivi e non il loro valore di stima; b) rilevano le attività e passività aziendali accertate dal curatore, anche se **non** registrate nelle scritture contabili; c) sono esclusi gli elementi attivi o passivi appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore individuale).

Considerata l'unitarietà del periodo concorsuale, nel medesimo si compensano redditi e perdite di tutta la fase concorsuale. Solitamente la procedura si chiude senza che tutti i crediti ammessi al passivo siano estinti integralmente e, in tal caso, il residuo da assumere per il calcolo del reddito del periodo deve essere considerato pari a zero. Il periodo concorsuale, quindi, generalmente non dà luogo a redditi imponibili.

I regimi opzionali di tassazione per i gruppi societari

Con la riforma fiscale del 2003 (che ha portato all'introduzione dell'IRES), l'istituto del consolidato fiscale ha preso atto della diffusione di una particolare forma di organizzazione delle imprese, che è quella dei gruppi di società facenti capo ad un unico soggetto economico.

Diritto Tributario

- Ratio: attribuire ai contribuenti la facoltà di compensare i redditi e le perdite fiscali maturati dalle singole società appartenenti al medesimo gruppo, in capo a un unico soggetto ("*soggetto consolidante*"), attraverso la determinazione di un'unica base imponibile da assoggettare all'IRES e la presentazione di un'apposita dichiarazione dei redditi, così attribuendo riconoscimento fiscale al gruppo di imprese ("*fiscal unit*") quale "*soggetto d'imposta*", fermo restando che al gruppo non viene attribuita un'autonoma soggettività tributaria.

Il testo unico è stato integrato con il riconoscimento della possibilità di applicare la tassazione di gruppo:

26. tra imprese controllate residenti, disciplinata dagli **artt. 117-129** → Il ***consolidato nazionale*** consente un consolidamento integrale degli imponibili delle entità partecipanti al gruppo e, pertanto, rappresenta un meccanismo di tassazione unitaria e complessiva di soggetti che restano giuridicamente distinti.
27. tra imprese controllate residenti ed imprese controllate non residenti, disciplinata dai successivi **artt. 130-142** → Nel ***consolidato mondiale*** il consolidamento è proporzionale in quanto limitato al reddito della consolidata non residente di pertinenza della consolidante residente.

Nella stessa ottica della determinazione unitaria della base imponibile, che preserva comunque l'autonoma soggettività ai fini fiscali di ciascuna entità, opera l'istituto, anch'esso opzionale, della ***trasparenza fiscale per le società di capitali*** di cui agli **artt. 115 e 116** del testo unico.

- Nell'ambito della trasparenza di cui all'art. 115 le partecipanti sono società di capitali, mentre nell'ambito del regime di cui all'art. 116 partecipanti sono persone fisiche: in entrambi i casi si assiste alla confluenza nell'imponibile di ciascun partecipante della quota di reddito o perdita della partecipata proporzionale alla quota detenuta dai partecipanti.
- La tassazione per trasparenza delle società di capitali di cui all'art. 116 opera nella logica dell'assimilazione delle piccole società di capitali a ristretta base proprietaria alle società di persone e consente di perseguire un preciso obiettivo: eliminare la penalizzazione che deriva dalla scelta di esercitare una attività d'impresa nella forma della società di capitali anziché nella forma personalistica rimuovendo, in capo ai soci, quella doppia imposizione economica sui redditi delle società di capitali che sopravvive al regime di tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche.
 - L'applicazione del regime di trasparenza fiscale implica per il socio un effetto finanziario negativo rispetto alla soggezione all'ordinario regime impositivo sui dividendi. Infatti, mentre in caso di esercizio dell'opzione per il regime di trasparenza, il reddito è imputato ai soci indipendentemente dalla distribuzione dell'utile relativo e, quindi, può dirsi che la tassazione dell'utile avviene per competenza, in assenza di opzione, invece, il dividendo è tassato per cassa in capo al partecipante solo al momento della sua effettiva distribuzione.

Il consolidato nazionale

I soggetti che possono esercitare l'opzione per la tassazione su base consolidata sono le società di capitali e assimilate (cooperative, società di mutua assicurazione, enti economici) residenti.

- Le società di capitali e assimilate residenti possono optare per il consolidato nazionale sia in veste di *consolidanti*, sia di *consolidate*.
Le società cooperative e gli enti commerciali residenti possono essere solo *consolidanti*.
- Per quanto concerne le società non residenti, possono optare in veste di *consolidanti* purché localizzate in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato una convenzione contro la doppia imposizione ed eserciti sul territorio nazionale un'attività d'impresa per il tramite di una stabile organizzazione.

Il rapporto di controllo

Tra i soggetti deve esserci un rapporto di **controllo di cui all'art. 2359, co.1, n. 1, c.c.** (= la consolidante dispone, direttamente o indirettamente tramite controllate, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della consolidata), ulteriormente integrato dai requisiti previsti dall'art. 120 del testo

Diritto Tributario

unico: cioè la titolarità di una partecipazione, diretta o indiretta, superiore al 50 % del capitale o degli utili della controllata.

L'esercizio e la durata dell'opzione

L'opzione per il consolidato nazionale è preclusa alle società:

28. che fruiscono di aliquota IRES ridotta
29. sottoposte a fallimento o a liquidazione coatta amministrativa
30. che hanno optato, in qualità di *partecipate*, per la *tassazione per trasparenza*
31. che hanno optato, come consolidanti, per il *consolidato mondiale*.

L'opzione deve essere esercitata **congiuntamente** dalla *consolidante* e dalla *consolidata* ed è **irrevocabile** per un periodo di 3 anni.

L'efficacia dell'opzione è subordinata alla **comunicazione all'Agenzia delle entrate**, entro il termine stabilito dalla legge, all'elezione di domicilio delle consolidate presso la consolidante e alla identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante.

L'interruzione della tassazione di gruppo (es. al venir meno del controllo) e la **revoca** dell'opzione sono eventi espressamente regolati (artt. 124 e 125 del testo unico).

La determinazione del reddito e dell'impresa

L'esercizio dell'opzione comporta la determinazione del reddito imponibile del gruppo a opera della *consolidante*, derivante dalla **somma algebrica dei redditi e delle perdite di tutte le partecipanti**, indipendentemente dalla quota di partecipazione della controllante nelle controllate.

- Le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono (non possono essere scomutate dal reddito complessivo).

Gli obblighi e le responsabilità della controllante e delle controllate

Ciascuna società *controllata* deve redigere la propria dichiarazione dei redditi e trasmetterla alla capogruppo per consentire il consolidamento. La dichiarazione mantiene una sua rilevanza esterna anche ai fini dei controlli degli organi competenti.

La sola *controllante* è tenuta:

32. alla presentazione della dichiarazione relativa al consolidato, che espone il reddito complessivo globale e l'imposta dovuta;
33. al versamento del tributo, in acconto e a saldo.

In caso di controlli ed accertamenti, la responsabilità della *controllante* concerne anche la maggiore imposta accertata e le sanzioni irrogate alle altre società, mentre le *controllate* rispondono nei confronti dell'erario solo per la parte del debito fiscale riconducibile al loro reddito.

Il consolidato mondiale

Il consolidato mondiale è un istituto che consente il consolidamento dei redditi e delle perdite del soggetto *controllante residente in Italia* e di tutte le società estere (comprese quelle residenti negli Stati a regime fiscale privilegiato) direttamente o indirettamente controllate.

- È il modello dell'*all in all out* che impedisce di consolidare le sole società in perdita, al fine di tutelare le ragioni erariali, e che si differenzia per taluni aspetti dal modello del consolidato domestico.
- La consolidante deve essere una società o ente di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del testo unico, i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati oppure i cui soci di controllo siano esclusivamente lo Stato, enti pubblici o persone fisiche residenti.
 - Ratio: assicurare che la *consolidante* sia un soggetto di vertice del gruppo.
- L'opzione per il consolidato mondiale vincola i soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo per un **periodo non inferiore ai 5 esercizi**, salvo il verificarsi delle *cause di interruzione prima della scadenza*. Alla scadenza del quinquennio, l'eventuale rinnovo produce effetti per un periodo non inferiore ai 3 anni.

Diritto Tributario

- L'opzione è esercitata dalla consolidante e la stessa può interpellare l'Agenzia delle entrate, al fine di verificare la ricorrenza delle condizioni di validità dell'opzione.
- La determinazione del reddito complessivo è disciplinata da regole analoghe a quelle previste per il consolidato nazionale (con omogenizzazione dei criteri di determinazione del reddito delle consolidate estere alla luce dei criteri domestici).
- A differenza del consolidato nazionale, nel consolidato mondiale non si realizza un consolidamento integrale, in quanto i redditi delle controllate non residenti sono inclusi nella determinazione complessiva della controllante proporzionalmente alla **quota di partecipazione**.
- L'unico soggetto responsabile per il pagamento delle imposte, degli interessi e delle eventuali sanzioni è la società *controllante*.

La trasparenza fiscale per le società di capitali

Alcune società di capitali possono accedere, in via opzionale, a un meccanismo di imputazione del reddito per trasparenza che l'ordinamento già prevede, in via obbligatoria, per le società di persone ed enti assimilati ai sensi dell'art. 5 del testo unico.

Nel regime della trasparenza, la società *partecipata* non è tenuta a corrispondere le imposte sul reddito: i soci, invece, sono tenuti a liquidare l'IRES (art. 115) o l'IRPEF in relazione alla loro natura giuridica.

- Requisiti dei soci legittimati a poter esercitare l'opzione ex art 115: possesso diretto di una percentuale non inferiore al 10 % e non superiore al 50 %: a) dei diritti di voto esercitabili in assemblea generale e b) di partecipazione agli utili della società partecipata.
 - I requisiti devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo di imposta della *partecipata* in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione.
- Per quanto concerne l'opzione di cui all'art. 116, la compagine sociale deve essere composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 (20 nel caso di società cooperativa).

Il reddito della partecipata è imputato alle partecipanti nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura del periodo di imposta della partecipata proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili di ciascuna a tale data.

Gli utili e le riserve di utili prodotti in costanza di applicazione del regime di trasparenza sono irrilevanti fiscalmente al momento della distribuzione.

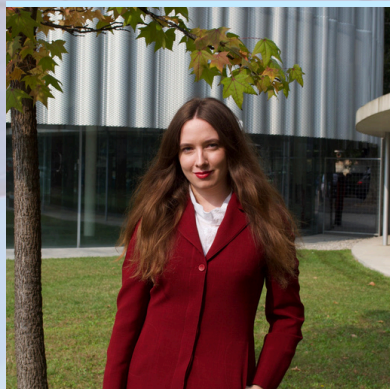
- Per evitare fenomeni di doppia imposizione o di doppia deduzione in sede di cessione della partecipazione nella società tassata per trasparenza, il valore fiscalmente riconosciuto di questa è aumentato e diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati alle partecipanti, ed è altresì ridotto, sino a concorrenza dei redditi imputati, degli utili distribuiti.

L'imputazione per trasparenza determina l'imputazione ai soci delle perdite della partecipata in proporzione alle quote di partecipazione alle perdite di ciascun partecipante.

Per il regime della trasparenza delle società di capitali il modello è quello dell'**all in all out**: tutti i soci devono aderirvi, e per farlo ciascuno deve possedere i requisiti per l'esercizio dell'opzione previsti dalla legge.

L'opzione è **irrevocabile per 3 esercizi** della partecipata e, se non revocata alla scadenza, si intende *rinnovata*.

PER DUBBI O SUGGERIMENTI SULLA DISPENSA



CARLOTTA CAROMANI

carlotta.caromani@studbocconi.it

[@carlottacaromani](https://www.instagram.com/carlottacaromani)

+39 3703723764



FRANCESCA FARINA

francesca.farina@studbocconi.it

[@francescafarina._](https://www.instagram.com/francescafarina._)

+39 3200150217

PER INFO SULL'AREA DIDATTICA



NICOLA COMBINI

nicola.combini@studbocconi.it

[@nicolacombini](https://www.instagram.com/nicolacombini)

+39 3661052675



MARTINA PARMEGIANI

martina.parmegiani@studbocconi.it

[@martina_parmegiani05](https://www.instagram.com/martina_parmegiani05)

+39 3445120057



MARK OLANO

mark.olano@studbocconi.it

[@mark_olano._](https://www.instagram.com/mark_olano._)

+39 3713723943



TEACHING DIVISION



NOSTRI PARTNERS



TEGAMINO'S

LA PIADINERIA

