



Diritto Tributario

Diritto tributario (Università degli Studi di Napoli Federico II)



Scan to open on Studocu

DIRITTO TRIBUTARIO – PARTE SPECIALE

PARTE PRIMA – IMPOSTE SUI REDDITI

CAP. I – L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

1. Il sistema delle imposte sui redditi

Il sistema vigente di tassazione dei redditi è disciplinato dal D.P.R. 917/1986 con cui è stato approvato il testo Unico delle imposte sui redditi (Tuir) e tra origine dalla legge delega per la riforma tributaria del 1971. E' costituito da due imposte che colpiscono il reddito delle persone fisiche e degli enti collettivi (IRPEF, IRES).

2. I soggetti passivi e la residenza fiscale

Soggetti passivi dell'Irpef, cioè debitori di imposta, sono le persone fisiche.

Vi sono anche obblighi formali, a carico di soggetti diversi dal debitore d'imposta: ad es. le società di persone e le associazioni professionali sono tenute ad alcuni adempimenti formali (presentare la dichiarazione), ma non sono debitori di imposta.

Riveste particolare rilievo la distinzione tra residenti e non residenti nel territorio dello Stato, in quanto i **residenti** sono tassati sul complesso dei loro redditi, ovunque prodotti nel mondo, i **non residenti** solo per i redditi prodotti in Italia; per i residenti si applica un criterio di collegamento di tipo personale, per i non residenti un criterio di collegamento di tipo reale.

In base all'art. 2 Tuir ***"si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio, o la residenza ai sensi del codice civile"***.

La residenza fiscale scaturisce da uno dei seguenti tre fatti (di durata almeno semestrale):

- dalla mera iscrizione anagrafica;
- dal domicilio, ossia dal centro degli affari ed interessi;
- dalla dimora abituale.

Per contrastare il fenomeno dei trasferimenti fittizi di residenza in "paradisi fiscali", ***si presume che siano residenti*** in Italia i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (es. Principato di Monaco); sarà onere del contribuente dimostrare che, dopo la cessazione dell'iscrizione nell'anagrafe dei residenti, non ha conservato in Italia né la dimora abituale né il centro dei propri affari e interessi.

3. La personalità dell'Irpef e la progressività imperfetta

L'Irpef mira a tassare in modo progressivo il reddito globale effettivo delle persone fisiche residenti in Italia.

Non tutti i redditi sono tassati in modo effettivo: ad es. i redditi fondiari sono determinati secondo i dati catastali, anche se il loro valore reale è superiore; allo stesso modo regole particolari vigono per la tassazione dei redditi di partecipazione in società.

Inoltre l'Irpef è una imposta personale, non solo nel senso che i redditi considerati riguardano un determinato soggetto (il reddito complessivo del soggetto), ma anche che si deve tener conto di una serie di elementi di carattere strettamente personale che possono determinare deduzioni dal reddito complessivo e detrazioni dall'imposta.

Ed ancora la progressività è imperfetta perché vi sono anche redditi che non sono inclusi nel reddito complessivo (esenzioni, agevolazioni, cedolare secca ecc.).

4. Le nozioni teoriche di reddito

Le nozioni di reddito tassabile sono tre: il reddito come prodotto, il reddito come entrata e il reddito come consumo.

Secondo la **nozione di reddito come prodotto**, un'entrata ha natura di reddito solo se deriva da una fonte produttiva; la nostra legislazione ha accolto, fin dall'origine, il concetto di reddito come prodotto, tassando sia i redditi prodotti in modo continuativo, sia i redditi variabili ed eventuali o prodotti *una tantum*.

La **nozione di reddito-entrata** considera reddito qualsiasi entrata, quale che ne sia la fonte (anche se non deriva da una fonte produttiva). La nozione è stata elaborata assumendo che è reddito la somma dei consumi potenziali (quanto il contribuente avrebbe potuto spendere nel periodo di imposto senza accrescere o diminuire il patrimonio) e delle variazioni nette, intervenute nel patrimonio del contribuente, nel periodo di tempo considerato. Da ciò deriva che, visto dal lato delle entrate, il reddito comprende sia i frutti del patrimonio e dell'attività del soggetto, sia tutti gli incrementi patrimoniali, quale che ne sia l'origine causale (sono incluse le entrate conseguite a titolo gratuito, come donazioni e le successioni), e anche l'autoconsumo.

Infine, la **concezione di reddito come consumo** implica che dovrebbe essere tassata solo la ricchezza consumata: non dovrebbe essere tassato né reddito risparmiato, né il reddito di capitale (non esistono sistemi che tassano solo il reddito consumato; esistono, invece, sistemi che tassano in modo limitato i redditi di capitale intesi come redditi fondiari e profitti delle imprese).

4.1. Il presupposto dell'Irpef e la nozione positiva di reddito

Secondo l'art.1 del Tuir presupposto dell'Irpef è "**il possesso di redditi in denaro o in natura**".

Nel Tuir manca una definizione generale di reddito, ma vi è la definizione dei singoli redditi, cioè delle **categorie reddituali** e poiché tutte le categorie reddituali indicano come reddito i proventi derivanti da fonti produttive, il reddito può essere definito in generale come "incremento di patrimonio, derivante da una fonte produttiva" (reddito prodotto).

Per quanto riguarda, invece, i redditi di impresa, vi rientrano non solo i proventi della gestione, ma anche gli incrementi patrimoniali, pur se gratuiti; pertanto per i redditi d'impresa sembra valere il concetto di reddito-entrata. Ma, in realtà, anche i proventi non prodotti risultano comunque riconducibili ad un sistema di natura intrinsecamente produttiva, quale risulta essere l'impresa.

Le **categorie reddituali tipiche** sono comunque tutte categorie di **redditi prodotti**, alla luce di una nozione lata di fonte produttiva, e di un concetto lato di nesso di causalità tra fonte e reddito.

Nella **categoria dei redditi diversi** non vi è una fonte unitaria ma occorre considerare caso per caso: vi sono ipotesi reddituali non riconducibili al concetto di reddito come prodotto, ma al reddito-entrata (es. vincite dei concorsi e delle lotterie).

In conclusione, si può affermare che il nostro sistema, pur se indubbiamente fondato sul concetto di reddito prodotto, mostra significative aperture verso il concetto di reddito-entrata.

4.2. Le categorie reddituali

Il Tuir individua 6 categorie reddituali:

- a) redditi fondiari;
- b) redditi di capitale;
- c) redditi di lavoro dipendente;
- d) redditi di lavoro autonomo;
- e) redditi di impresa;
- f) redditi diversi.

Ciascuna categoria presenta una certa omogeneità di contenuto, tranne l'ultima. Inoltre a ciascuna categoria corrispondono particolari regole di determinazione ed anche obblighi formali diversi:

- i redditi di lavoro dipendente sono tassati al lordo anche se vi sono detrazioni di imposta
- i redditi fondiari sono tassati in base alla rendita catastale
- i redditi di lavoro autonomo, i redditi di impresa e i redditi diversi sono tassati deducendo i costi (nel loro effettivo ammontare in via forfettaria)
- i redditi di impresa sono determinati sulla base del risultato (utile o perdita) del conto economico, rettificato secondo le norme fiscali.

Il presupposto dell'imposta sul reddito è dato dal **possesso o disponibilità di un reddito**; al termine possesso non va attribuito il significato tecnico che ha nel codice civile, né un significato tecnico-tributario uniforme per tutte le categorie. Se in generale il possesso di un reddito è ciò che ne determina la tassabilità, è necessario esaminare, per ciascuna categoria di reddito, quale sia l'accadimento che lo rende tassabile:

- vi sono redditi tassabili quando sono percepiti (principio di cassa): redditi di capitale, di lavoro e redditi diversi (per tali redditi possesso significa percezione).
- nel caso dei redditi fondiari, il possesso va riferito all'immobile;
- nel caso del reddito d'impresa, il reddito è frutto di un calcolo.

Pertanto non si può parlare di possesso del reddito, ma della fonte.

5.Reddito vs patrimonio

Reddito e patrimonio sono concetti da tenere distinti:

- il **patrimonio** è l'insieme delle situazioni giuridiche soggettive a contenuto economico di cui è titolare un soggetto in un dato momento. Esso è una realtà statica.
- Il **reddito**, invece, è un fenomeno dinamico: è infatti la risultante delle variazioni incrementative del patrimonio.

Il patrimonio è uno stock, il reddito un flusso. Il patrimonio indica ciò che si ha, il reddito ciò che si acquista.

Non tutte le entrate sono reddito: non sono reddito le entrate patrimoniali; reddito sono soltanto le entrate o proventi che derivano da una fonte produttiva. È reddito ciò che costituisce incremento del patrimonio; non lo è la mera reintegrazione del patrimonio già posseduto: infatti è previsto che sono tassabili i proventi che sostituiscono i redditi imponibili, non lo sono i proventi conseguiti in sostituzione di entrate patrimoniali o per reintegrare perdite patrimoniali.

Lungo la stessa linea concettuale si situa la discriminazione tra pensioni tassabili e pensioni non tassabili; sono tassabili le pensioni che si collegano ad un rapporto di impiego o di servizio, e sono proiezione di un precedente trattamento economico; non lo sono invece le pensioni risarcitorie (come le pensioni di guerra).

Il reddito indica un incremento patrimoniale che deriva, di regola, da nuove acquisizioni; si ha **plusvalore o plusvalenza**, quando il patrimonio, rimanendo immutato nella sua composizione, aumenta di valore.

5.1.Proventi onerosi e proventi gratuiti

Il requisito della derivazione del reddito da una fonte produttiva implica che il provento abbia come causa un titolo giuridico di natura onerosa. Di regola, sono tassati i proventi acquisiti a titolo oneroso, e sono esclusi dall'imposta i proventi acquisiti a titolo gratuito; infatti, non sono soggetti all'imposta sul reddito né le donazioni, né le eredità.

5.2.Redditi in natura e valore normale

Vi sono redditi monetari e redditi in natura.

I **redditi in natura** possono essere costituiti da bene o servizi; ad essi deve essere dato un valore in moneta. Si tassa il loro valore normale, che è dato dal loro valore di mercato. Secondo l'art. Tuir per **valore normale** si intende "*il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo nel luogo in cui beni o servizi sono stati acquistati o prestati*".

Per determinare il valore normale, si fa riferimento ai listini e 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.

Per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati, si tiene conto della media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese; se non sono negoziati si tiene conto del valore dle patrimonio netto della società o ente.

5.3.Redditi e deprezzamento monetario

Il reddito sottoposto all'imposta è una grandezza monetaria.

Ci si è posti il problema se in caso di **deprezzamento della moneta** la misura dell'imposta debba essere adeguata al deprezzamento della moneta.

Il nostro sistema dell'imposizione sul reddito non dà rilievo a tali fenomeni. L'imposta è commisurata al valore nominale del reddito tassabile, per cui sarebbero necessarie delle norme ad hoc per dare rilievo alle conseguenze dell'inflazione.

Tuttavia si prevede che alcuni parametri di liquidazione dell'imposta (detrazioni, limiti di reddito ecc.) sono soggetti a revisione, quando la variazione degli indici Istat supera il 2%: la revisione è stabilita annualmente con decreto del Presidente del consiglio dei ministri allo scopo di *"neutralizzare integralmente gli effetti dell'ulteriore pressione fiscale non rispondenti a incrementi reali di reddito"*.

5.4.Periodo di imposta e imputazione dei componenti di reddito

Il reddito assume rilievo come reddito di un determinato periodo di tempo denominato **periodo d'imposta**. Le imposte sui redditi sono imposte periodiche non tanto perché si applicano continuamente, quanto perché il loro presupposto è delimitato temporalmente dal periodo di imposta.

Per le persone fisiche, il periodo d'imposta è l'anno solare; per le società, l'esercizio sociale.

Vi possono però essere interruzioni: ad esempio in caso di morte della persona fisica. Per le società, il periodo d'imposta cessa in caso di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione, e si ha l'inizio di un nuovo periodo di imposta.

Ciascun periodo di imposta ha autonoma rilevanza; ad ogni periodo d'imposta corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma e si correla una molteplicità di obblighi formali e sostanziali (dichiarazioni, versamenti ecc.).

Per la determinazione dell'obbligazione tributaria rilevano i fatti che si verificano in quel periodo: poiché gli eventi economici da cui scaturisce il reddito possono interessare più periodi di imposta, il legislatore impone regole precise in materia d'**imputazione temporale dei componenti reddituali**:

- per la maggior parte dei redditi rileva il momento in cui reddito è percepito (principio di cassa);
- per i redditi d'impresa vige il principio di competenza, in forza del quale i costi e i proventi vanno imputati al periodo di maturazione, a prescindere dal pagamento e dall'incasso.

Va precisato che la regola per cui ogni periodo di imposta è autonomo non significa che, nel determinare la base imponibile, si debba tener conto solo dei fatti di quel periodo, perché per la determinazione della base imponibile può essere necessario tener conto di fatti avvenuti in altri periodi.

6.Redditi del decuius percepiti dagli eredi

Gli eredi possono essere soggetti passivi per un duplice titolo: in quanto eredi, essi subentrano al de cuius quali soggetti passivi dell'imposta dovuta per i presupposti d'imposta realizzati dal de cuius. Inoltre, per i redditi prodotti dal de cuius ma non incassati, la tassazione avviene a carico degli eredi quando li percepiscono.

Ciò rappresenta una deviazione dal modello teorico del reddito inteso come prodotto, perché tali proventi sono, per gli eredi, un acquisto di natura patrimoniale, ed invece sono tassati come se fossero redditi prodotti dagli eredi (es. i crediti derivanti dall'attività professionale del de cuius, che vengono percepiti dagli eredi, non sono reddito degli eredi, ma sono entrate patrimoniali); la ratio va ravvisata nel fatto che se non fossero tassate presso gli eredi avremmo un'ingiustificata differenza di trattamento rispetto agli altri elementi patrimoniali e un definitivo salto di imposta.

7.Redditi illeciti e costi inerenti

Prima del 1993, si discuteva se i redditi provenienti da attività illecite fossero o non fossero tassabili. Il legislatore, nel 1993, ha risolto la questione stabilendo che nelle categorie di reddito

tassabili *"devono intendersi ricompresi i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria"*.

Un fatto, quindi, può essere al tempo stesso illecito e presupposto d'imposta.

I redditi illeciti costituiscono redditi inquadrabili tra quelli tipici; nel caso in cui non siano classificabili nelle categorie tipiche, i redditi illeciti sono considerati come redditi diversi.

Esempi di proventi illeciti, di cui è stata affermata la tassabilità, sono le vincite del gioco d'azzardo, i frutti di concussione, i proventi usurari, le appropriazioni indebite.

Un reddito di provenienza illecita potrebbe non essere acquisito definitivamente. Si prevede perciò che i redditi illeciti non sono tassabili se sottoposti a sequestro o confisca. In altri termini sono tassati solo quando sono rimasti nella disponibilità del contribuente e per il periodo in cui sono rimasti nella sua disponibilità.

Inoltre si prevede che *"non sono ammessi in deduzione costi e le spese dei beni o delle prestazioni di un servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività o atti qualificabili come delitto non colposo"*. La norma può essere applicata solo quando il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, o quando il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio.

L'imposta pagata come conseguenza della ineducibilità dei costi, però, deve essere restituita qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione, o una sentenza definitiva di non luogo a procedere. La norma introduce una deroga ai normali criteri di determinazione del reddito, per cui si ritiene che la sua ratio non è fiscale, ma punitiva (non è conforme all'art. 53 C.).

8.I redditi dei coniugi e dei figli minori

Attualmente i redditi dei coniugi sono tassati separatamente; ciascuno di essi è tassato sul proprio reddito.

Quando fu introdotto l'Irpef, invece, i redditi della moglie erano imputati al marito, che era soggetto passivo d'imposta sia per i redditi propri, sia per quelli della moglie. I redditi dei due coniugi erano sommati, per cui, a causa della progressività dell'imposta, la tassazione dei redditi cumulati dei coniugi era più elevata rispetto alla tassazione individuale. Il sistema del cumulo penalizzava la famiglia, e fu perciò dichiarato incostituzionale.

In materia di comunione legale e di fondo patrimoniale, la legge prevede che i relativi redditi si imputano a ciascun coniuge per metà del loro ammontare netto, salvo diversa pattuizione.

I redditi dei beni dei figli minori, soggetti all'usufrutto legale dei genitori, sono imputati per metà a ciascuno genitore; il minore è debitore d'imposta per i redditi degli altri beni e per i redditi da lavoro.

8.1.I redditi delle imprese familiari

L'impresa familiare (art. 230 bis c.c.) assume rilievo fiscale solo quando, prima dell'inizio del periodo d'imposta, sia redatto un atto pubblico o una scrittura privata autenticata da cui risultino nominativamente i familiari (coniuge, parenti fino al 3° e affini fino al 2° grado) che collaborano nell'impresa, prestando un'attività di lavoro che abbia carattere continuativo e prevalente. Non c'è quindi coincidenza con l'istituto civilistico: dal punto di vista civile l'impresa familiare sorge di fatto, senza che ne occorra una formalizzazione e partecipano anche i collaboratori che operano nell'ambito della famiglia.

La rilevanza fiscale dell'impresa familiare attiene alla distribuzione del reddito tra imprenditore e collaboratori; ai secondi viene attribuita una quota del reddito complessivo proporzionata al lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo prevalente e continuativo, ma comunque non superiore al 49%.

Nel caso delle imprese familiari non vi è un reddito dell'impresa, ma vi è una netta separazione tra reddito dell'imprenditore e il reddito dei collaboratori. Il reddito dell'impresa familiare è ripartito tra titolare e collaboratori: il reddito del titolare è reddito d'impresa, quello dei collaboratori è assimilato al reddito di lavoro dipendente.

9. I redditi delle società di persone

La categoria delle società di persone comprende tre tipi di società: società semplice, società in nome collettivo e società in accomandita semplice.

I caratteri delle società di persone in sintesi sono tre: *la responsabilità illimitata e solidale dei soci; il potere di amministrare la società è una normale prerogativa della qualità di socio; lo status di socio non è trasferibile senza il consenso degli altri soci.*

Alle società di persone si contrappongono le società di capitali: società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata. Nelle società di capitali: *i soci non rispondono dei debiti della società; il potere di amministrare la società è disgiunto dalla qualità di socio; la qualità di socio è liberamente trasferibile.*

Il trattamento fiscale delle società di persone è diverso da quello delle società di capitali, perché le società di persone non sono soggetti ad imposta: i loro redditi sono imputati ai soci, a prescindere dalla distribuzione, in applicazione del principio di trasparenza.

Dal momento che i soci delle società di persone non sono meri investitori ma di regola operano nella società e ne sono amministratori e per tali società il formalismo è minimo per cui è difficile la determinazione del reddito distribuito e non distribuito, il regime fiscale delle società di persone è improntato al **principio di trasparenza**: i redditi delle società sono trattati come se la società fosse uno schermo trasparente, come se la società non fosse un soggetto autonomo; i redditi della società sono considerati redditi dei soci. È in tal modo evitato ogni problema di doppia tassazione.

Inoltre alla società fanno capo obblighi formali (tenuta della contabilità, presentazione della dichiarazione).

In particolare i redditi delle società di persone e di altri organismi equiparati sono disciplinati sotto l'etichetta di **redditi prodotti in forma associata** e a tali redditi si applica la seguente disciplina:

- la società non è soggetto passivo dell'imposta; i redditi della società sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione e proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili;
- le perdite della società sono ripartite tra i soci alla stessa maniera degli utili; se l'ammontare delle perdite supera i redditi dell'anno, la differenza può essere detratta negli anni successivi, ma non oltre il quinto;
- i redditi prodotti dalle società commerciali di persone (snc e sas) sono redditi d'impresa; come redditi imputati ai soci, sono redditi di partecipazione; se però il socio è una società commerciale o un imprenditore individuale, anche il reddito del socio è reddito d'impresa;
- dal punto di vista temporale, il reddito è imputato al socio nello stesso periodo imposta in cui è prodotto dalla società;
- le ritenute operate sui redditi della società sono scomputate dall'imposta dovuta dai soci.

Il principio di trasparenza si applica anche alle società semplici, che differiscono dalle altre società perché esercitano un'attività non commerciale. La forma della società semplice è adottata, ad esempio, per le imprese agricole, per la mera gestione mobiliare, per le attività professionali.

Anche in questo caso il reddito delle società semplici è imputato ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, ma le società semplici non producono reddito impresa, ma singoli redditi (fondiari, di capitale ecc.) ai quali si applica la relativa disciplina; inoltre le perdite derivanti dal lavoro autonomo sono imputate ai soci e possono essere compensate con gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e vi sono spese e costi delle società semplici che sono imputabili ai soci come oneri "deducibili" dal reddito o come oneri "detraibili" dall'imposta.

Il principio di trasparenza si applica anche:

- alle società di fatto che sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o meno per oggetto una attività commerciale
- alle società di armamento
- al GEIE (gruppo europeo di interesse economico).

Anche per le società di persone e soggetti assimilati vale il criterio della residenza.

9.1 I redditi delle associazioni tra professionisti

I professionisti possono svolgere la loro attività, oltre che in forma individuale, in forma societaria o dando vita ad una associazione professionale. Le associazioni professionali sono equiparate, ai fini fiscali, alle società semplici. Vigé anche per le associazioni professionali quindi il principio di trasparenza: i redditi delle associazioni, in quanto redditi di lavoro autonomo, sono tassati secondo il "principio di cassa"; sono quindi rilevanti quando sono percepiti dall'associazione, ma sono imputati ai soci, indipendentemente dalla distribuzione.

Il reddito dell'associazione è reddito di lavoro autonomo: la dichiarazione dei redditi, che l'associazione è tenuta a presentare, è strumentale all'applicazione dell'imposta a carico dei soci. Le perdite sono imputate agli associati in proporzione alla loro quota di partecipazione e possono essere compensate da ciascun associato con gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo; l'eccedenza può essere utilizzata in compensazione, nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto.

10. La base imponibile. Reddito complessivo e perdite deducibili

La **base imponibile lorda** è costituita, per i soggetti passivi residenti, dal complesso dei redditi ovunque prodotti.

Per **calcolare il reddito complessivo** occorre prima di tutto individuare e determinare i singoli redditi, aggregandoli secondo le rispettive categorie di appartenenza; poiché vi sono categorie reddituali il cui risultato può essere una perdita (imprese commerciali ed esercizio di arti e professioni), il reddito complessivo è il risultato di una somma algebrica, che si ottiene addizionando i redditi delle diverse categorie e sottraendo le perdite.

10.1. Gli oneri deducibili dal reddito complessivo

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è un'imposta personale perché la sua disciplina tiene conto di una serie di circostanze di natura strettamente personale. Ciò viene realizzato concedendo deduzioni dal reddito complessivo e detrazioni d'imposta.

La scelta dello strumento tecnico non è neutrale: le deduzioni dal reddito complessivo favoriscono i possessori di redditi più elevati, perché il vantaggio che ne trae il contribuente è misurato dall'aliquota marginale ed è minore via via che diminuisce il reddito complessivo.

Dal reddito complessivo sono dunque **deducibili determinati oneri**; in tal modo è detassata la parte di reddito che viene impiegata per finalità ritenute meritevoli di particolare considerazione. L'elenco è contenuto nell'art. 10 Tuir ed in sintesi sono deducibili i seguenti oneri:

- le spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione;
- gli assegni periodici corrisposti al coniuge, a seguito di separazione, annullamento o scioglimento del matrimonio;
- i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge;
- i contributi versati per le forme pensionistiche complementari;
- talune erogazioni liberali;
- un importo pari alla rendita catastale della casa d'abitazione principale del contribuente o dei suoi familiari.

Inoltre, il legislatore include tra gli oneri deducibili, spese che sono da classificare tra quelle di produzione del reddito. Le **spese di produzione** sono di regola deducibili in sede di calcolo dei redditi netti di ciascuna categoria; ma vi sono spese che, per ragioni diverse, sono invece deducibili come **oneri** in quanto non deducibili come spese di produzione. A quest'ultima categoria appartengono: *gli oneri fondiari non contemplati dalle stime catastali; le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati a ricoprire incarichi elettorali; le indennità corrisposte dal proprietario dell'immobile locato al conduttore, per perdita dell'avviamento, quando cessa il rapporto.*

10.2. Le aliquote e l'imposta lorda

Dopo aver dedotto, dal reddito complessivo, gli oneri, si applicano alla base imponibile, le aliquote. Le aliquote sono crescenti per scaglioni di reddito.

La misura delle aliquote è soggetta a modifiche frequenti che attualmente sono cinque:

- quella del 23% fino a redditi pari a € 15.000;
- del 27% da 15.001 a € 28.000;
- quella del 38% da 28.001 a € 55.000;
- quella del 41% da 55.001 a € 75.000;
- quella massima del 43% per redditi superiori a € 75.000.

Dalla somma degli importi corrispondenti ai diversi scaglioni di reddito si ottiene l'imposta lorda.

10.3. Le detrazioni dall'imposta lorda

Dall'imposta lorda si sottraggono le detrazioni previste negli artt. 12 – 16 bis Tuir.

Alcune detrazioni riflettono la minore capacità contributiva dei beneficiari:

- detrazioni per carichi di famiglia previste per la presenza di familiari a carico; loro importo decresce al crescere del reddito
- detrazioni per i lavoratori dipendenti e i pensionati ma solo se il reddito complessivo non supera euro 55.000; queste detrazioni dovrebbero assicurare la non tassazione del minimo vitale; sono commisurate in misura decrescente all'ammontare del reddito e quindi concorrono a realizzare la progressività del tributo. Inoltre non essendo ammessa per questi lavoratori la deduzione analitica dei costi ha anche la funzione di sostituire in via forfettaria la deduzione dei costi effettivamente sostenuti.

Sono poi previste altre detrazioni nella misura del 19% della spesa sostenuta (in alcuni casi entro limiti massimi) per un lungo elenco di oneri tra i quali:

- Interessi passivi per mutui agrari;
- interessi passivi per mutui ipotecari contratti per l'acquisto o la costruzione della prima casa;
- spese sanitarie;
- spese funebri;
- spese di istruzione;
- premi di assicurazione sulla vita;
- spese per la manutenzione e restauro di immobili di interesse storico e artistico;
- erogazioni liberali destinate a finalità particolarmente meritevoli ed a favore di Onlus; ecc.

Sono poi previste detrazioni per i titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale.

Infine è prevista una detrazione percentuale delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici.

10.4. L'imposta netta dovuta e l'imposta da versare

Dallo scomputo delle detrazioni si ottiene l'ammontare dell'imposta netta dovuta per il periodo d'imposta. Tuttavia tale importo non rappresenta la somma da versare quando si presenta la dichiarazione, perché dall'imposta netta si scomputano: i crediti d'imposta; i versamenti d'acconto; le ritenute subite a titolo d'acconto.

Se il saldo è a debito per il contribuente, la differenza deve essere versata prima di presentare la dichiarazione. Se la dichiarazione è a credito per il contribuente, l'eccedenza costituisce un credito. Il contribuente può computarlo in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o chiederne il rimborso nella dichiarazione dei redditi.

All'imposta dovuta allo Stato devono essere aggiunte le addizionali regionali e comunali.

11. I redditi soggetti a tassazione separata

A norma dell'art. 17 Tuir sono soggetti a tassazione separata i redditi che sono maturati in anni precedenti a quello in cui sono percepiti.

La tassazione è detta **separata** perché questi redditi non concorrono a formare il reddito complessivo, ma sono tassati a parte, con distinta aliquota e determinati secondo regole speciali in considerazione della loro formazione pluriennale.

Rientrano nel regime della tassazione separata:

- il TFR dei lavoratori dipendenti e di altre categorie;
- le plusvalenze derivanti dalla cessione di aziende possedute per più di cinque anni;
- le indennità per perdita dell'avviamento spettante al conduttore di esercizi commerciali in caso di cessazione della locazione;
- il risarcimento attribuito a titolo di perdita di redditi pluriennali;
- i redditi a formazione pluriennale attribuiti ai soci in caso di recesso da società.

Capitolo II - Le categorie reddituali

Sezione prima - I redditi fondiari.

1.I redditi fondiari

I redditi fondiari sono i redditi *"inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano"*.

La categoria dei redditi fondiari comprende solo i redditi che derivano da un'immobile scritto o iscrivibile nel catasto e situato nel territorio dello Stato; pertanto i redditi degli immobili che non sono determinabili catastalmente e quelli degli immobili situati all'estero appartengono alla categoria dei "redditi diversi".

Sono produttivi di reddito fondiario soltanto i terreni atti alla produzione agricola, non lo sono i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli e quelli che appartengono a società commerciali. Non sono tassati gli immobili non locati soggetti all'IMU (imposta municipale sugli immobili), perché questa è alternativa all'Irpef sui redditi degli immobili non locati.

I redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono immobili in quanto proprietari o titolari di altro diritto reale; in caso di usufrutto, l'imposta colpisce l'usufruttuario. Dato il carattere catastale dei redditi fondiari, la tassazione prescinde dalla effettiva "produzione o percezione" del reddito: vi è tassazione anche se un fabbricato non è abitato o locato, o se il terreno non è coltivato.

1.1.Il catasto dei terreni.

Il catasto dei terreni descrive la proprietà terriera. I terreni del territorio comunale sono divisi in particelle. L'unità elementare del catasto è la particella, che rappresenta una porzione continua di terreno, appartenente ad un medesimo possessore ed omogenea per qualità e classe.

Il catasto indica, per ciascuna particella, l'appartenenza, la qualità, la classe e il relativo reddito medio ordinario.

La formazione del catasto implica in primo luogo il rilevamento delle proprietà e delle particelle; quindi la qualificazione, ossia la determinazione dei tipi di coltivazione e, infine, la classificazione (cioè la distinzione dei terreni per classi, in base al grado di produttività).

Le tariffe d'estimo indicano la rendita attribuibile ai terreni, divisi in particelle, in base alla loro qualità e classe.

Le operazioni catastali culminano nel classamento, cioè nell'attribuzione ad ogni particella della qualità, della classe e del reddito.

Ai fini fiscali il catasto quindi fornisce la misura del reddito imponibile da utilizzare in primo luogo ai fini dell'Irpef; ma serve anche per l'applicazione dell'imposta di registro e per l'applicazione dell'IMU.

1.2. I redditi dei terreni e le imprese agrarie

Il reddito dei terreni si distingue in reddito dominicale e reddito agrario. Alla base del sistema vi è il concetto che il reddito dei terreni è suddivisibile in quattro parti, che remunerano: *la terra nel suo stato naturale; il capitale di miglioramento che viene investito; il capitale di esercizio; il lavoro.*

Il **reddito dominicale** comprende le prime due parti, cioè quelle che corrispondono alla proprietà del fondo e dei capitali stabilmente investiti ed *"è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio dell'attività agricole"*.

Il **reddito agrario** *"è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso"*.

Il reddito dominicale e il reddito agrario sono tassati nella misura "media ordinaria", risultante dalle tariffe d'estimo catastale.

Il reddito catastale:

- è un reddito **ordinario**, vale a dire è il reddito ottenuto dal coltivatore di capacità normale, che applichi le tecniche produttive generalmente adottate nella zona;
- inoltre è un reddito **medio**, perché calcolato per una media di più anni, in modo da abbracciare un ciclo produttivo che tenga conto delle vicende favorevoli e sfavorevoli delle coltivazioni.

La legge disciplina la revisione delle tariffe d'estimo e la riduzione dell'imponibile in caso di mancata coltivazione; inoltre si prevede che non vi sia reddito imponibile in caso di perdita del prodotto per eventi naturali.

Il **reddito agrario è il reddito dell'impresa agraria**, ossia il reddito derivante dall'esercizio di attività agricole e di attività connesse, nei limiti della potenzialità del terreno. Le attività agricole in senso stretto sono: la *coltivazione del terreno* e la *silvicoltura*; *l'allevamento di animali* con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili. Le *attività connesse* sono le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali (art. 2135 c.c.).

La tassazione su base catastale si applica alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali.

I redditi delle società commerciali sono redditi d'impresa; di conseguenza, il reddito agrario è reddito d'impresa quando è prodotto da società commerciali o da altri enti commerciali. Possono optare per l'imposizione dei redditi su base catastale le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola, ossia la società che svolgono in via esclusiva le attività agricole indicate dall'art. 2135 c.c.

Inoltre per legge sono imprenditori agricoli (reddito agrario) le società di persone commerciali e le società a responsabilità limitata, quando sono costituite da imprenditori agricoli e svolgono esclusivamente attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci.

Le imprese di allevamento sono imprese agrarie, il cui reddito è determinato catastalmente, ma solo se l'attività è svolta con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno; se si superano i limiti, il reddito eccedente è reddito d'impresa commerciale.

1.3. Il catasto dei fabbricati

Il catasto dei fabbricati comprende sia i fabbricati urbani, sia quelli rurali. Le singole unità immobiliari sono contraddistinte per zona censuaria, categoria e classe.

Le categorie sono cinque: A (abitazioni), B (edifici auto collettivo, come caserme e scuole), C (commerciali), D (immobili industriali), E (immobili speciali).

Il territorio urbano è diviso in *zone censuarie*. Quindi zona censuaria, categoria catastale e classe sono i dati da cui scaturisce la **tariffa o estimo catastale**. La tariffa fornisce un valore unitario, che moltiplicato per la grandezza dell'immobile determina la rendita catastale.

L'iniziativa dell'inserimento di un fabbricato nel catasto è un obbligo del possessore, che deve dichiarare le nuove costruzioni e proporre la rendita, utilizzando il DOCFA (documento catasto fabbricati). All'accatastamento provvede l'Agenzia delle entrate che può far propria la rendita proposta dal possessore o modificarla. Gli atti che attribuiscono o modificano la rendita catastale di un terreno o fabbricati devono essere notificati agli intestatari delle partite, e sono efficaci (ed impugnabili) dal giorno della notificazione.

1.4. Il reddito dei fabbricati. Prima casa e cedolare secca

Anche il reddito dei fabbricati è un reddito medio ordinario, determinato secondo le tariffe d'estimo del catasto urbano.

Il reddito catastale della casa (non di lusso) adibita ad abitazione principale (**prima casa**) non è tassato in quanto si applica una deduzione dal reddito complessivo pari alla rendita catastale. Al contrario il reddito catastale delle **secondo case** è maggiorato di un terzo, se si tratta di abitazioni non locate.

Il **reddito degli immobili locati** non è determinato in base alle tariffe catastali, ma in base al canone di locazione se questo è superiore al reddito catastale. I redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo possono essere assoggettati (opzione) ad imposta sostitutiva (**cedolare secca sugli affitti**) con aliquota del 21% o del 15% (la cedolare secca deroga alla progressività in quanto i canoni di locazione non concorrono alla determinazione del reddito complessivo).

1.5 Costruzioni rurali e immobili strumentali.

Non producono reddito fondiario gli immobili che non producono reddito in modo autonomo: ciò vale per i fabbricati rurali che concorrono alla produzione del reddito dei terreni e per i fabbricati usati per l'esercizio di attività commerciali o di arti e professioni; si tratta infatti di immobili strumentali non producono reddito fondiario perché sono fattori della produzione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa.

Gli immobili possono essere strumentali per destinazione o per natura. Sono **strumentali per destinazione** gli immobili "utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore"; essi si considerano strumentali per presunzione di legge. Gli immobili strumentali per destinazione, quindi, sono tali che sono utilizzati esclusivamente per un'attività di lavoro autonomo o di impresa commerciale, da parte del loro possessore. **Strumentali per natura** sono gli immobili "relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni"; essi "si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato".

Sezione seconda - I redditi di capitale.

2. I redditi di capitale.

I redditi di capitale sono una categoria che il legislatore non delimita con una definizione generale, ma con una elencazione, all'interno della quale possiamo distinguere tre gruppi di redditi.

Il primo è formato dai dividendi e da altri proventi derivanti dalla partecipazione in società. Non sono redditi di capitale le plusvalenze che derivano dalla cessione di azioni o obbligazioni (**capital gain**) che appartengono alla categoria dei redditi diversi (si tratta di rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto).

Il secondo gruppo è formato da interessi e altri proventi che derivano da mutui ed altre forme di impiego del capitale.

Il terzo gruppo è formato da altri proventi finanziari, di varia natura, tra cui troviamo: le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue; i compensi per prestazioni di fideiussioni e di altre garanzie; i proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro o beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti; i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione; ecc.

A chiusura dell'elencazione vi è una formula residuale che ha per oggetto i proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego di capitale.

2.1.I regimi di tassazione dei dividendi

Sono redditi di capitale i dividendi e gli altri proventi che derivano "*dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società*".

Assume rilievo il possesso di azioni o di altri titoli e ci si riferisce solo alle società e ad altri enti che sono soggetti all'imposta sul reddito delle società, non alle società di persone, i cui utili non sono tassati come reddito della società, ma come redditi dei soci, in applicazione del principio di trasparenza; per i soci, gli utili non sono redditi di capitale, ma redditi da partecipazione. Generano dunque reddito di capitale le azioni della società per azioni e delle società in accomandita per azioni e la partecipazione in altre società ed enti soggetti ad Ires (srl, coop, enti commerciali pubblici e privati).

Occorre distinguere la posizione degli azionisti da quella dei titolari di obbligazioni: le azioni rappresentano una frazione del capitale sociale, conferiscono la qualità di socio e il diritto di partecipazione alla distribuzione degli utili; le obbligazioni, invece, rappresentano un diritto di credito, per cui chi detiene obbligazioni di una società non è socio ma creditore. Dal punto di vista fiscale, dividendi e interessi, pur facendo parte di una medesima categoria reddituale, sono trattati diversamente.

Per i dividendi, essendo passata la società che distribuisce, occorre evitare che sia tassato in modo pieno anche il socio; occorre evitare la doppia imposizione economica. Di qui la tassazione ridotta, o nulla, di dividendi a carico del socio (**participation exemption**).

Diverso è il regime fiscale degli interessi; la società che li corrisponde li deduce come costo, per cui la tassazione del creditore non duplica quella da società.

Il sistema di tassazione dei redditi delle società di persone è stato riformato nel 2003; prima della riforma, i redditi della società distribuiti ai soci erano tassati due volte, presso la società e presso i soci e per evitare la doppia imposizione era previsto un credito di imposta attribuito al socio, in misura pari all'imposta dovuta dalla società sui redditi distribuiti (c.d. sistema di imputazione); la tassazione della società era in pratica una sorta di anticipazione dell'imposta dovuta dal socio. Questo metodo non presenta inconvenienti quanto società e socio appartengono al medesimo sistema fiscale. Se il socio risiede in uno Stato diverso da quello in cui risiede la società partecipata, il metodo dell'imputazione presenta notevoli difficoltà applicative.

A seguito della riforma il sistema di tassazione dei dividendi non è uniforme:

- i dividendi percepiti da persone fisiche, non nell'esercizio di impresa, sono redditi di capitale soggetti ad imposta sostitutiva, vale a dire a ritenuta a titolo di imposta (aliquota 26%) senza alcuna distinzione tra partecipazioni qualificate e non qualificate
- se il socio è un imprenditore individuale e la partecipazioni sono relative all'attività di impresa, i dividendi sono reddito di impresa e sono tassati nei limiti del 58,14% dell'importo percepito come componenti del reddito complessivo irpef
- se il socio è una società di persone commerciale i dividendi sono redditi di impresa e si applica la precedente disciplina
- se il socio è una società semplice sono redditi di capitale e sono tassati interamente.

I sistemi di tassazione dei dividendi sono quindi: tassazione sostitutiva, tassazione parziale e tassazione integrale.

Diverso è il regime dei dividendi percepiti da soggetti Ires, per i quali vige il sistema di *participation exemption* ossia esclusione da tassazione dei dividendi nella misura del 95%.

Il regime fiscale dei proventi azionari si applica anche ai proventi dei titoli simili alle azioni, ossia per i titoli e gli strumenti finanziari. Tali proventi infatti non sono tassati come interessi, ma come dividendi.

Dal punto di vista tributario, è stato posto questo principio: i titoli o strumenti finanziari si considerano simili alle azioni quando la loro remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente; i relativi proventi sono trattati come dividendi dei titoli azionari; e le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla loro cessione sono considerate come quelle relative alla cessione di partecipazioni sociali. Per la società emittente, la remunerazione di strumenti finanziari legata all'andamento della società è indeducibile, come la distribuzione di utili ai soci (se la remunerazione di un titolo è variabile, perché legata agli utili della società emittente, la conseguenza è duplice: la remunerazione, per il percettore, è tassata come i dividendi; per la società emittente è indeducibile).

Se si tratta invece di titoli la cui remunerazione non dipende totalmente dai risultati economici della società emittente, ma dipende solo in parte, si parla di **titoli atipici** e sono soggetti ad un regime fiscale sostitutivo (ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26%).

2.2. Natura non reddituale del riparto di riserve di capitale.

Non costituisce reddito ciò che i soci ricevono a titolo di ripartizione di riserve di capitale o altri fondi non costituiti con utili, ma con sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote; interessi di congruaggio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote; versamenti dei soci a fondo perduto o in conto capitale; saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta.

Tali introiti non hanno natura reddituale ma patrimoniale (sono restituzioni di conferimenti).

In base al criterio per cui non sono reddito le restituzioni di conferimenti vanno intese le norme concernenti il recesso e le fattispecie simili. Ne consegue che le somme o il valore normale dei beni che il socio riceve in caso di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale o liquidazione della società non costituiscono utili per la parte che corrisponde al costo delle partecipazioni; sono invece utili per la parte eccedente. In tutte queste ipotesi, fermo restando che non è reddito la restituzione del capitale investito, la differenza tra la somma ricevuta e capitale investito è trattato dal legislatore come reddito di capitale. Ciò comporta che, se il differenziale è negativo, la perdita non è deducibile.

2.3. Gli utili degli associati in partecipazione.

Quando l'apporto di un soggetto che sia associato in un contratto di associazione in partecipazione sia costituito da capitale, o sia misto, gli utili che percepisce sono equiparati ai dividendi, e l'associante non li può dedurre come costo. Il reddito dell'associato è reddito di lavoro autonomo solo nel caso in cui l'apporto sia di solo lavoro.

Gli utili dell'associato, che hanno natura di reddito di capitale, sono tassati in misura ridotta solo se l'apporto dell'associato superi determinati importi (5% del valore del patrimonio netto della società associante). Se la misura dell'apporto è inferiore alle soglie, si applica il regime fiscale sostitutivo (ritenuta a titolo d'imposta del 20%).

2.4 Gli interessi e le presunzioni di interessi.

Nei redditi di capitale sono compresi: gli interessi e gli altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti; gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli simili.

Questi interessi hanno natura corrispettiva e sono tassati come componenti del reddito complessivo. Non sono redditi di capitale gli interessi che non derivano dall'impiego di un capitale; infatti gli interessi moratori e gli "interessi per dilazione di pagamento" costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati (gli interessi moratori

pagati ad un professionista da un cliente sono reddito di lavoro autonomo; gli interessi percepiti da un dipendente sono redditi di lavoro dipendente, ecc.).

Gli interessi compensativi non rappresentano un incremento, ma una reintegrazione del patrimonio, e quindi non sono reddito. Non sono perciò tassabili gli interessi maturati sui crediti d'imposta.

In materia di interessi vi sono **due presunzioni legali relative**. Secondo la prima, gli interessi derivanti da mutui si presumono percepiti alla scadenza e nella misura pattuite. Se le scadenze non sono pattuite, gli interessi si presumono percepiti nell'ammontare maturato nel periodo d'imposta. L'altra presunzione riguarda le somme versate dai soci alle società ed enti commerciali soggetti ad Ires: la qualificazione giuridica del rapporto può non essere chiara: tra socio e società può esservi un rapporto di mutuo, con diritto, quindi, del socio, a percepire gli interessi e alla restituzione del capitale, ma la prassi conosce anche altri tipi di rapporto: ci si riferisce ai cd. versamenti in conto capitale o a fondo perduto, a seguito dei quali il socio non ha diritto ad alcuna remunerazione, né ha diritto alla restituzione del capitale ad una scadenza predeterminata. Nel primo caso il socio si pone nei confronti della società come un qualsiasi soggetto che abbia dato in mutuo delle somme alla società e quindi si applica la disciplina fiscale dei mutui; nel secondo caso il versamento del socio dà vita ad un rapporto simile a quello dei conferimenti. Pertanto si stabilisce che le somme date da un socio alla società si presumono date a mutuo se dal bilancio della società non risulta che il versamento è stato fatto per altro titolo.

2.5. Determinazione dei redditi da capitale.

Secondo l'art. 45 Tuir *“il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione”*.

Sono due le regole generali in materia di determinazione dei redditi di capitale: **la tassazione al lordo e il principio di cassa**.

La regola della tassazione al lordo impedisce qualsiasi deduzione, sia di spese di produzione, sia di perdite. Non sono perciò deducibili, ad esempio, le spese bancarie inerenti ad un reddito di capitale. Il secondo è il principio di cassa: si tassa la somma percepita nel periodo d'imposta, mentre non rileva il credito maturato.

Quando al termine del rapporto, l'investitore riceve una somma superiore a quelle impiegata, la differenza è anch'essa tassata come reddito di capitale (es. è reddito di capitale lo scarto di emissione di un titolo obbligazionario, cioè la differenza tra prezzo di emissione e somma percepita alla scadenza).

2.6. I regimi sostitutivi. Risparmio amministrato, risparmio gestito e piani individuali di risparmio

I redditi di capitale non sono sempre tassati in via ordinaria, come componenti del reddito complessivo soggetto ad imposta progressiva, ma anche con altre forme di tassazione per ragioni connesse al favor verso il risparmio. La normativa fiscale relativa ai redditi da capitale è una normativa di favore, in linea con l'art. 47 Cost., secondo cui è compito della Repubblica incoraggiare a tutelare il risparmio e l'investimento azionario.

Per tali ragioni molti redditi di capitale non entrano a far parte del reddito complessivo soggetto a tassazione ordinaria, ma sono soggetti a regimi fiscali sostitutivi, che sono regimi di favore sotto diversi profili: la tassazione è di tipo proporzionale e in misura ridotta; viene tutelato l'anonimato; il percettore del reddito è esonerato da ogni adempimento, in quanto la tassazione è posta a carico degli intermediari. L'aliquota ridotta infatti ha lo scopo di incoraggiare il risparmio delle famiglie, impiegato in titoli a medio o lungo termine e trattati nei mercati regolamentati. Dal 2014 la tassazione sostitutiva avviene con aliquota del 26%. Non si tratta però di un'aliquota unica, in quanto sono previste varie eccezioni.

L'imposta sostitutiva può essere applicata direttamente dal contribuente, mediante dichiarazione (autotassazione) oppure dagli emittenti o dagli intermediari, mediante ritenuta alla fonte.

La prima forma di applicazione dell'imposta sostitutiva è dunque quella operata dallo stesso contribuente che indica, in dichiarazione, i redditi soggetti ad imposta e versare il dovuto.

Gli altri regimi sono regimi sostitutivi in senso soggettivo e oggettivo: l'imposta applicata non è l'imposta progressiva sul reddito complessivo, ma quella sostitutiva (proporzionale), e il soggetto che la applica non è colui che realizza il reddito, ma un sostituto d'imposta. Abbiamo così gli speciali regimi fiscali collegati al risparmio amministrato, al risparmio gestito, ai fondi comuni:

- il regime del **risparmio amministrato** può riguardare esclusivamente le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni ed alcuni strumenti finanziari. La tassazione del risparmio amministrato è a carico dell'intermediario. L'opzione per il risparmio amministrato può essere adottata da chi abbia depositato in custodia o in amministrazione presso la banca o altro intermediario i titoli, le quote o certificati da cui derivano le plusvalenze imponibili. L'intermediario assume la veste di sostituto d'imposta, tenuto ad operare una ritenuta a titolo definitivo. Il risparmiatore è libero da obblighi fiscali, anche se non conserva l'anonimato. La ritenuta deve essere applicata a ciascun provento realizzato; le minusvalenze, le perdite e i differenziali negativi che scaturiscono dalle singole cessioni si deducono dalle plusvalenze delle altre cessioni.
- il regime del **risparmio gestito** si applica ai redditi (di capitale) relativi a partecipazioni e ad altri strumenti finanziari; si applica alle plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni, che sono redditi diversi. Non è applicabile alle partecipazioni in società residenti in paesi considerati paradisi fiscali. Anche questo sistema fiscale è opzionale, ed è adottabile da chi affida il suo risparmio ad una banca o ad una sim, incaricandola di gestirlo. Mentre i fondi comuni di investimento, a partire dal 1 luglio 2011, non sono assoggettati all'imposizione e l'investitore è tassato solamente al momento del realizzo, nella gestione individuale l'imposta si applica ancora sul risultato maturato. I singoli redditi, quando confluiscono nella gestione, non sono sottoposti a ritenuta né ad altre imposte alla fonte, dato che saranno tassati al momento della percezione da parte dell'investitore. Se così non fosse, questi redditi sarebbero tassati due volte.
- Per favorire il finanziamento delle imprese sono agevolati i **piani individuali di risparmio** (PIR) sottoscritti da persone fisiche, al di fuori dell'attività di impresa. Si prevede l'esenzione dalle imposte sui redditi derivanti dagli strumenti finanziari e dalle attività che formano il piano e l'esenzione dall'imposta di successione, ma solo dopo 5 anni.

Sezione terza - I redditi da lavoro dipendente.

3. I redditi di lavoro dipendente.

Secondo l'art.49 T.u.i.r., i redditi di lavoro dipendente *"sono 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"*.

Il lavoro a domicilio è compreso nella categoria sono quando è considerato lavoro dipendente ossia quando vi è subordinazione tecnica del lavoratore rispetto all'imprenditore.

Rientrano nella categoria anche le "pensioni di ogni tipo e gli assegni ad esse equiparati". L'espressione "pensioni d'ogni tipo" è intesa in senso restrittivo, cioè di pensioni che devono giustificare un collegamento ad un precedente rapporto di impiego o di servizio, mentre sono escluse le pensioni che hanno natura risarcitoria (es. pensioni di guerra).

3.1. La base imponibile e il principio di onnicomprensività

L'art.51 t.u.i.r. fissa la regola basilare in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente: *"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". Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi monetari e in natura ed è imponibile non quando matura, ma quando è percepito.

Inoltre il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi percepiti "in relazione al rapporto di lavoro" (***principio di onnicomprensività***). Da ciò si deduce che reddito imponibile non è soltanto quello derivante dal lavoro effettivamente svolto, ma anche quello che si ricollega al rapporto, e prescinde dalle prestazioni effettivamente svolte (indennità di malattia, di maternità).

E' dunque reddito di lavoro dipendente innanzitutto la retribuzione, che comprende il salario o stipendio, le indennità, gli scatti di anzianità, i compensi per lavoro straordinario, interessi, la rivalutazione monetaria, il trattamento di fine rapporto, ecc.

Costituiscono reddito di lavoro dipendente le somme di danaro che il datore di lavoro è condannato a pagare con sentenza del giudice del lavoro, per crediti di lavoro, interessi e danni da svalutazione (art. 429 c.p.c.).

Non sono tassabili assegni familiari dovuti per legge.

L'onnicomprensività comporta che fanno parte della base imponibile anche le liberalità che il lavoratore riceve dal datore dato che esse non sono fatte con animus donandi ma sono liberalità remuneratorie.

Sono tassate le indennità risarcitorie, quando il risarcimento sostituisce un reddito, ma non quando il risarcimento non ha natura retributiva. Non sono tassate le indennità che risarciscono una perdita patrimoniale (non è reddito l'indennità corrisposta per la reintegrazione delle energie psicofisiche spese dal lavoratore oltre l'orario massimo di lavoro da lui esigibile).

Sono inoltre compresi i compensi ricevuti sotto forma di partecipazione agli utili (in questo caso gli utili sono solo un parametro per la loro determinazione).

Del reddito di lavoro dipendente possono far parte anche somme corrisposte da terzi invece che dal datore di lavoro: è il caso dell'indennità previdenziali dovute dall'Inps o dall'Inail.

3.2. Il rimborso delle spese di produzione e le trasferte.

Nella determinazione del reddito imponibile di lavoro dipendente non sono direttamente rilevanti le spese di produzione: in luogo della deduzione delle spese effettivamente sostenute, il legislatore prevede una detrazione forfettaria dall'imposta lorda.

Tale sistema dipende da ragioni di semplificazione: si vuole evitare ai lavoratori oneri di documentazione e di contabilità, ma anche finalità antielusive.

Per questo motivo il Tuir detta una minuziosa disciplina in materia di indennità e spese di trasferta (es. l'indennità di trasferta è imponibile solo al di sopra di un certo limite).

3.3. Redditi in natura e *fringe benefits*.

Nella retribuzione imponibile sono compresi anche i compensi in natura. Può trattarsi di beni o di servizi. I compensi in natura sono anche denominati a volte *fringe benefits*, in quanto si tratta di vantaggi concessi in aggiunta alla normale retribuzione in danaro, attribuiti ad alcune categorie di lavoratori. Alcuni sono stati ideati con fini di elusione fiscale; altri per incentivare la produttività dei dipendenti. Ad esempio: uso privato di autovetture aziendali, telefoni cellulari, mense scontate, ecc.

I fringe benefits possono essere dati al lavoratore sia dal datore di lavoro sia da terzi, e possono fruirne anche familiari del lavoratore: in ogni caso sono tassati come redditi del lavoratore. Non sono tassati quando sono di modico valore (inferiori a euro 258).

3.4 I redditi non tassabili.

La regola dell'onnicomprensività è largamente derogata.

Non sono tassati: i contributi che datore di lavoro versa per l'assistenza, la previdenza e della sanità; le prestazioni di vitto; le prestazioni di servizi di trasporto collettivo; le somme erogate per frequenza di asili nido.

Le azioni attribuite, con funzione retributiva, alla generalità dei dipendenti, non sono tassate, ma solo nei limiti dell'importo di euro 2065, e a condizione che non siano riacquistate dalla società

emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione. Se le azioni sono cedute prima del triennio, l'importo è assoggettato a tassazione nel periodo imposta in cui avviene la cessione.

3.5. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Vi sono fattispecie reddituali, non propriamente di lavoro dipendente, ma assimilate a quelle tipiche. In alcuni casi, si tratta di proventi derivanti da attività lavorativa, cui è però estraneo il vincolo di subordinazione, o l'obbligo di risultato; in altri casi, manca l'attività lavorativa. Si tratta di ipotesi assai eterogenee. Vi rientrano:

- i compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e di lavoro, delle cooperative di servizi e delle cooperative agricole;
- le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi da prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione tale qualità;
- le somme corrisposte a titolo di borse di studio;
- le remunerazioni dei sacerdoti;
- le indennità, i gettoni di presenza gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle province, dalle regioni e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni;
- le indennità dei parlamentari, dei consiglieri regionali, provinciali e comunali e dei giudici della corte costituzionale;
- le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso;
- le prestazioni erogate dai fondi pensione;
- i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

L'assimilazione di questi redditi a quelli di lavoro comporta l'applicazione di alcune particolari regole simili a quelle previste per i redditi di lavoro dipendente ma con alcune particolarità: per alcuni redditi, la base imponibile non è pari all'importo percepito, perché sono accordati abbattimenti forfettari delle spese; anche i redditi assimilati sono soggetti a ritenuta commisurata all'imponibile; ad alcuni redditi assimilati non si applicano le detrazioni dall'imposta, previste per i redditi di lavoro dipendente.

I redditi di lavoro che non rientrano nella definizione di reddito di lavoro dipendente e neanche nelle ipotesi di redditi assimilati, sono redditi di lavoro autonomo o redditi diversi.

3.6. I redditi di collaborazione coordinata e continuativa.

Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente anche redditi di collaborazione coordinata e continuativa, ossia i redditi derivanti da *"rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione, a favore di un determinato soggetto, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo, senza l'impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita"*. Il Tuir indica in via esemplificativa: le cariche di amministratore, sindaco e il revisore di società, associazioni e altri enti con o senza persona giuridica; la collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili; la partecipazione a collegi e commissioni.

A tali rapporti si applicano tutte le regole dei redditi da lavoro dipendente.

Sezione Quarta - I redditi di lavoro autonomo.

4. Il reddito di lavoro autonomo.

Secondo la definizione dell'art.53 del Tuir *"sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo, compreso l'esercizio in forma associata"*.

I redditi di lavoro autonomo sono definibili come redditi derivanti da un'attività che ha tre connotati:

- è un'attività svolta in modo autonomo;
- è un'attività abituale;
- è un'attività di natura non commerciale.

Il primo carattere distingue redditi in esame da quelli di lavoro dipendente. I redditi di lavoro autonomo sono redditi derivanti da un'attività continuativa; se invece l'attività è occasionale, i redditi che ne derivano sono "redditi diversi".

Il terzo requisito distingue i redditi di lavoro autonomo da quelli di impresa. Pertanto il lavoro autonomo si distingue dall'esercizio di impresa commerciale sotto il profilo dell'oggetto dell'attività (se l'attività ha uno degli oggetti considerati nell'art. 2195 si ha impresa commerciale; negli altri casi lavoro autonomo).

Rientrano tra i redditi di lavoro autonomo non solo le attività artistiche e professionali ma varie altre attività.

Infine la prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 genera redditi di impresa se svolta con organizzazione in forma di impresa; in tal caso diventa decisiva l'organizzazione.

4.1 La base imponibile. Compensi e plusvalenze.

Il principale componente positivo della base imponibile dei redditi di lavoro autonomo è costituito dai **compensi** in danaro o in natura.

Si applica il principio di cassa: i compensi sono i corrispettivi percepiti al titolo di remunerazione dell'attività; sono comprese le somme ricevute a titolo di rimborso spese e gli interessi moratori o per dilazione di pagamento, ma sono esclusi i rimborsi delle spese sostenute in nome e per conto del cliente e i contributi previdenziali e assistenziali imposti dalla legge a carico del cliente.

Concorrono a formare il reddito anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di "elementi immateriali" comunque riferibili all'attività artistica o professionale (es. cessione del contratto di leasing in cambio di corrispettivo in denaro).

Sono tassabili le plusvalenze (deducendo i costi) dei beni strumentali, realizzare in caso di cessione a titolo oneroso; alla cessione sono equiparati il risarcimento per perdita o danneggiamento, l'autoconsumo e la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività professionale o artistica. La plusvalenza tassabile è pari alla differenza tra il corrispettivo della cessione e il costo non ammortizzato.

Simmetricamente sono deducibili le minusvalenze. In caso di un bene strumentale verso un corrispettivo inferiore al costo non ammortizzato, la minusvalenza è deducibile.

4.2 Le spese e i costi pluriennali.

Le spese deducibili sono quelle sostenute "nell'esercizio dell'arte o della professione", ossia inerenti a tale esercizio, nonché le minusvalenze dei beni strumentali.

Il primo requisito generale, in materia di spese deducibili, è dunque quello dell'**inerenza** per cui costi inerenti sono solo quelli inerenti alla produzione del reddito.

Altra regola generale è quella per cui le spese si deducono secondo il principio di cassa, ossia nel periodo di imposta in cui avviene il pagamento. Non mancano comunque eccezioni, in quanto vi sono: costi pluriennali deducibili secondo i principi di competenza; costi non deducibili affatto o non deducibili per intero; costi forfetizzati.

Si applica il principio di competenza e non di cassa:

- per i costi dei beni mobili e dei beni immateriali che sono deducibili mediante quote annuali di ammortamento, applicando i coefficienti previsti per i beni delle imprese, ma se il costo non supera i 516 euro è ammessa la deduzione integrale entro l'anno di acquisto
- per i canoni di leasing di beni mobili strumentali che sono deducibili nell'anno in cui maturano
- per le indennità di fine rapporto dovute ai dipendenti, di cui è deducibile la quota maturata anno per anno.

I costi di acquisto degli immobili non sono deducibili. I canoni di locazione ordinaria sono invece deducibili senza particolari limitazioni.

Le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione straordinaria degli immobili sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi.

Vi sono regole particolari che limitano la deducibilità di alcuni costi o li

forfetizzano: **a)** gli ammortamenti e le spese relative all'auto utilizzata nell'esercizio della professione sono deducibili per il 40%; **b)** le spese relative impianti di telefonia fissa e mobile sono deducibili per l'80%; **c)** le spese per alberghi e ristoranti sono deducibili nel limite del 75%; **d)** le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti; **e)** le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare.

4.3 Redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo.

Il legislatore allarga la categoria considerando espressamente alcune ipotesi particolari.

La prima ipotesi è costituita da diritti d'autore. Il legislatore indica i redditi derivanti dall'applicazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e processi, formule o informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico. Dall'ammontare lordo dei diritti d'autore si deduce il 25% a titolo di spese di produzione.

In secondo luogo, sono presi in considerazione gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione, quando l'apporto sia costituito esclusivamente da prestazioni di lavoro.

Inoltre, sono redditi di lavoro autonomo gli utili spettanti ai promotori e a soci fondatori di società di capitali.

Sezione quinta - Il reddito d'impresa.

5. Nozione di reddito d'impresa.

La disciplina del reddito di impresa è collocata all'interno della disciplina dell'Ires, ma le stesse norme valgono anche per gli imprenditori individuali e per le società di persone commerciali. Nel Tuir l'espressione "reddito d'impresa" equivale a "reddito di impresa commerciale"; quindi quando si parla di impresa ci si riferisce all'impresa commerciale.

L'attività delle società commerciali (di persone e di capitali) è istituzionalmente attività di impresa per cui il loro reddito è sempre e per intero reddito di impresa. Il problema si pone per le persone fisiche e per distinguere gli enti commerciali da quelli non commerciali.

La definizione fiscale di impresa, contenuta nell'art.55 Testo Unico, pur non coincidendo perfettamente è costruita richiamando la definizione civilistica di attività commerciale; si prevede infatti che "*per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'art.2195 c.c.*"; sono perciò, fiscalmente attività d'impresa le attività definite commerciali dal codice civile (attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi, attività di intermediazione nella circolazione dei beni, attività di trasporto, attività bancaria e assicurativa, attività ausiliarie delle precedenti). La definizione fiscale d'impresa si basa sulla natura dell'attività e non su caratteristiche soggettive.

La norma precisa che le attività commerciali sono tali, ai fini fiscali, "*anche se non organizzate in forma di impresa*": civilisticamente non si ha impresa se non vi è un minimo di organizzazione; fiscalmente, invece, vi possono essere imprenditori senza (organizzazione di) impresa. E' il caso ad esempio di alcune figure ausiliarie dell'imprenditore commerciale, come gli agenti e i rappresentanti di commercio.

Vi è una sola ipotesi in cui l'organizzazione in forma di impresa di per sé attribuisce la qualifica di imprenditore ai fini fiscali, anche se l'attività svolta non è commerciale; l'art. 55 considera infatti redditi d'impresa "*i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile*". Pertanto per quanto concerne l'attività di produzione di servizi possiamo avere tre diverse situazioni:

- la produzione di servizi genera reddito d'impresa anche se non organizzata in forma di impresa;
- la prestazione di servizi, non compresi nell'art.2195, genera redditi d'impresa solo se organizzata in forma di impresa;
- la prestazione di servizi non compresi nell'art.2195, e non organizzate in forma di impresa, è attività di lavoro autonomo.

Le prime due non pongono problemi di distinzione, perché generano entrambe redditi di impresa; è, invece, importante distinguere tra la seconda e la terza, perché in un caso si ha reddito d'impresa, nell'altro reddito di lavoro autonomo. Il discrimine tra impresa e lavoro autonomo è dato dalla presenza o dall'assenza di una "organizzazione in forma di impresa". Si ritiene generalmente che, nelle professioni intellettuali, la presenza di un'organizzazione, anche complessa, non vale a qualificare l'attività come impresa, perché l'organizzazione ha un ruolo servente rispetto all'apporto intellettuale del professionista; ne consegue che i redditi professionali sono redditi di lavoro autonomo anche se organizzati in forma di impresa.

Infine l'art. 55 stabilisce che si considerano redditi di impresa anche i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline ecc e i redditi dei terreni se appartengono a snc, sas o a stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti, esercenti attività di impresa.

5.1. Imprenditori individuali e società di persone.

Al reddito degli imprenditori individuali e delle società commerciali si applica il regime fiscale ordinario se prestano servizi e conseguono redditi annui superiori a 400.000 euro o se esercitano altre attività e conseguono ricavi superiori a 700.000. Se conseguono ricavi inferiori si applicano i regimi speciali.

Il regime ordinario comporta la determinazione del reddito in base al bilancio e l'applicazione delle regole dettate in ambito Ires.

I regimi speciali sono disciplinati dagli artt. da 56 a 66 T.u.i.r., che valgono solo per il reddito di impresa tassato con Irpef.

Prima di tutto occorre definire la nozione di *beni relativi all'impresa*: l'imprenditore individuale può essere infatti contemporaneamente proprietario sia di beni relativi all'impresa che di altri beni utilizzati per i bisogni personali. Pertanto:

- Per le imprese individuali, si considerano "beni relativi all'impresa", i beni-merce, i beni strumentali, i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa, i beni inventariati (art. 2217 c.c.), gli immobili strumentali inclusi nell'inventario.
- Per le società di fatto sono relativi all'impresa oltre alle merci, ai beni strumentali e ai crediti commerciali, i beni mobili e immobili iscritti nei pubblici registri a nome dei soci ma utilizzati in via esclusiva per l'impresa.

Tra i ricavi, si comprende il valore normale dei beni "destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore" (autoconsumo); ai fini fiscali rileva tutto ciò che si distacca dalla sfera dell'impresa e quindi anche ciò che ne esce senza corrispettivo. Una previsione analoga vi è per i beni che generano plusvalenze (si ha un componente positivo di reddito ogni volta che un bene cessa di appartenere all'impresa).

Per gli imprenditori individuali le plusvalenze che fruiscono del regime di *participation exemption* e i dividendi distribuiti da società di capitali sono tassati nella misura del 58,14%; nella stessa percentuale sono deducibili le minusvalenze.

Le plusvalenze realizzate dalla società di persone e dagli altri soggetti che producono reddito in forma associata sono invece imponibili nella misura del 49,72%.

Le plusvalenze realizzate con la cessione di aziende possono essere tassate separatamente. Il trasferimento d'azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo delle plusvalenze dell'azienda.

Non sono ammessi in deduzione compensi per il lavoro prestato dallo stesso imprenditore o dai suoi familiari (per impedire che vengano simulati rapporti di lavoro tra familiari, allo scopo di ridurre il reddito dell'imprenditore).

Gli interessi passivi non sono deducibili per intero, ma per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi.

Le spese sostenute per l'acquisto o la locazione, anche finanziaria, di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare sono ammortizzabili nella misura del 50%.

Se il risultato derivante dall'attività d'impresa è negativo, la perdita può essere portata in diminuzione del reddito complessivo, ma al netto dei proventi esenti da imposta.

5.2. La tassazione separata degli utili non prelevati (IRI)

L'art. 55 bis prevede che dal 1° gennaio 2019 le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria possono sottoporre il reddito non distribuito a tassazione proporzionale separata con la stessa aliquota Ires (24%). Questo regime può essere applicato anche dalle srl trasparenti in quanto di trovano in una situazione analoga a quella delle società di persone commerciali.

L'opzione per il regime IRI dura 5 periodi di imposta ed è rinnovabile; deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi con effetto dal periodo di imposta in cui è fatta la dichiarazione.

5.3. Il regime semplificato delle imprese minori.

La disciplina delle imprese minori è una disciplina speciale. **Imprese minori** sono quelle esercitate da persone fisiche e da società di persone, che, avendo ricavi non superiori ad un dato ammontare, sono ammessi al regime di contabilità semplificata (di € 400.000 per le imprese che prestano servizi e di € 700.000 per le altre).

Le imprese minori possono optare per il regime ordinario di contabilità e di determinazione del reddito; in assenza di tale opzione, gli imprenditori minori possono tenere una contabilità semplificata, limitarsi cioè a tenere i registri Iva, nei quali debbono però essere annotati anche gli elementi rilevanti ai fini reddituali, compresi i valori delle rimanenze. Non si applica il regime della participation exemption, perché non vi è un bilancio in cui classificare le partecipazioni come immobilizzazioni.

In sintesi, la disciplina speciale dettata per la determinazione analitica del reddito delle imprese minori si basa sulle seguenti regole:

- Si applica un criterio di imputazione misto cassa-competenza, salvo che per alcune componenti per le quali resta ferma l'imputazione in base al principio di competenza,
- il reddito d'impresa è costituito dalla differenza tra determinati componenti positivi e determinati componenti negativi;
- gli unici accantonamenti consentiti sono quelli di quiescenza e previdenza; altri accantonamenti non sono consentiti, perché presuppongono la redazione del bilancio;
- gli ammortamenti dei beni strumentali sono consentiti a condizione che sia tenuto il registro dei cespiti ammortizzabili;
- in via generale, sono applicabili anche le imprese minori le norme che limitano o regolano la deducibilità delle spese, ma non vi sono previsioni in tema di limiti alla deducibilità degli interessi passivi.

5.4. Il regime forfettario delle imprese di piccole dimensioni

Il regime forfettario è riservato alle persone fisiche che esercitano attività di impresa o attività di lavoro autonomo se nell'anno precedente:

- hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a determinati importi correlati al tipo di attività
- hanno sostenuto spese per lavoro dipendente non superiori a 5.000 euro lordi
- il costo complessivo dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera 20.000 euro.

Adottando il regime forfettario il reddito imponibile è calcolato applicando all'ammontare dei ricavi e dei compensi un coefficiente di redditività diverso a seconda dell'attività, sul reddito imponibile così calcolato si applica l'aliquota del 15% (sostitutiva di Irpef, addizionali e Irap), aliquota ridotta al 5% nei primi 5 periodi di imposta per chi avvia una nuova attività.

Inoltre i contribuenti in regime forfettario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili e non sono tenuti ad operare ritenute alla fonte.

Infine i contribuenti in regime forfettario non applicano l'Iva sulle operazioni attive e non hanno diritto alla detrazione sugli acquisti.

5.5. Le società di comodo.

Per motivi anche extra fiscali, le società commerciali, che non rispettano determinati "indici di redditività", sono considerate **non operative o di comodo**, e sono soggette ad imposta sulla base dell'imponibile minimo, presunto in rapporto al loro patrimonio. Sono inoltre considerate non operative le società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per 5 periodi di imposta consecutivi oppure che nello stesso arco temporale rilevano una perdita fiscale del periodo di imposta ed un reddito inferiore all'imponibile minimo per il rimanente anno.

Il legislatore presume che le società così individuate producano un reddito minimo, pari ad una percentuale del loro patrimonio e l'aliquota ordinaria è maggiorata del 10,5%.

Inoltre le società di comodo non possono chiedere il rimborso dell'Iva a credito, né di compensarla con l'Iva a debito.

Si tratta di una regime antielusivo per cui le società considerate di comodo possono chiedere la disapplicazione della normativa nei loro riguardi.

Sezione sesta - I redditi diversi.

6. La categoria dei redditi diversi.

Nella categoria denominata **redditi diversi** il legislatore ha raggruppato una serie di ipotesi reddituali eterogenee. Tale categoria ha il carattere di residualità.

6.1 Le plusvalenze immobiliari.

Tra i redditi diversi rientrano alcune plusvalenze, che sono dette "isolate", perché non realizzate nel contesto di attività economica di tipo continuativo, come quella di impresa.

La prima ipotesi è quella delle plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita dei terreni o degli edifici (non si fa riferimento all'andamento del mercato ma all'attività svolta per lottizzare i terreni).

La seconda ipotesi è quella delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, con esclusione: degli immobili acquisiti per successione e delle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Infine sono tassate le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili.

6.2 Le plusvalenze dei titoli azionari e obbligazionari.

Rientrano nei redditi diversi le plusvalenze realizzate con la cessione di azioni o di altre partecipazioni sociali, o con la cessione di titoli obbligazionari o di altre attività finanziarie. Tali plusvalenze sono anche indicate come guadagni di capitale (sono redditi di capitale i frutti dei titoli azionari od obbligazionari, danno invece origine a redditi diversi i *capital gain*, ossia le plusvalenze che vengono realizzate quando un titolo viene venduto ad un prezzo superiore a quello di acquisto).

21.1. Plusvalenze da cessione di contratti di associazione in partecipazione.

La cessione dei contratti di

associazione in partecipazione è equiparata alla cessione di titoli azionari, per cui le plusvalenze derivanti

dalla cessione di tali contratti sono equiparate alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni

sociali. Per i contratti di associazione in partecipazione, bisogna distinguere tra: **a)** casi in cui l'apporto

supera determinate soglie (ed allora si applica la disciplina delle partecipazioni qualificate); **b)** casi in cui le

soglie non sono superate, ed allora si applica la disciplina delle partecipazioni non qualificate.

6.3. Altri redditi diversi.

Fanno parte dei redditi diversi varie ipotesi reddituali che possono essere indicate mettendo in rilievo la categoria tipica ed in cui non sono ricompresi per mancanza di un elemento essenziale.

Vi rientrano:

- i redditi di natura fondiaria la cui quantificazione non è data dal catasto e i redditi dei beni immobili situati all'estero.
- I redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e simili, sono redditi diversi, e non redditi di lavoro autonomo, perché manca l'abitudine.
- La mancanza di abitudine è anche la ragione per cui sono inseriti tra i redditi diversi i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.
- Vicino alla categoria del reddito d'impresa è il reddito di chi, proprietario di un'azienda, non esercita attività di impresa ma dà l'azienda in affitto: il reddito che ne deriva non è reddito d'impresa ma reddito diverso.

Abbiamo poi una serie di fattispecie di varia natura vale a dire:

- i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio e concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e concessione in usufrutto di aziende
- le vincite delle lotterie, dei giochi, concorsi a premio;
- i premi ricevuti come riconoscimento di meriti artistici, scientifici e sociali.

Vi è poi una formula di chiusura riguardante i redditi che derivano dall'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere.

Rientrano inoltre nella categoria dei redditi diversi anche i proventi illeciti che non sono classificabili in alcuna delle categorie di reddito previste.

In conclusione, nella categoria dei redditi diversi vi sono redditi simili o prossimi a quelli fondiari, di capitale, di lavoro autonomo, di impresa, ma privi di un requisito tipico della categoria, e perciò inseriti nella categoria residuale dei redditi diversi ed abbiano una formula di portata generale che chiude il sistema, rendendolo potenzialmente comprensivo di ogni ipotesi di reddito prodotto.

Va notato infine che i redditi diversi, tranne qualche eccezione, sono tassati al momento del realizzo (principio di cassa), ma a differenza di quelli di capitale sono tassati al netto delle spese ed oneri di produzione e non sono soggetti a ritenute alla fonte.

Capitolo terzo - L'imposta sul reddito delle società.

Sezione prima - I soggetti passivi

1. I soggetti passivi.

L'**imposta sul reddito delle società (Ires)** è un'imposta proporzionale, che colpisce, con aliquota del 27,5%, il reddito complessivo netto delle società di capitali e dei soggetti collettivi in genere.

L'art. 73 Tuir suddivide i soggetti passivi in quattro gruppi:

- le società di capitali, le cooperative, le società di mutua assicurazione, le società europee e le cooperative europee;
- enti commerciali: in tale categoria rientrano enti pubblici e privati compresi i trust che hanno come oggetto esclusivo o principale della propria attività l'esercizio di una attività commerciale
- enti non commerciali: in tale categoria rientrano gli enti che non hanno come oggetto esclusivo o principale della propria attività l'esercizio di una attività commerciale
- società ed enti non residenti.

Tra gli enti che possono essere soggetti passivi dell'Ires sono da includere le associazioni non riconosciute, i consorzi, e in generale le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi *“nei confronti dei quali il presupposto di verifichi in modo unitario ed autonomo”*.

L'Ires non si applica alle società di persone ed enti equiparati (i cui redditi sono imputati per trasparenza ai soci) e ad alcuni soggetti esenti (amministrazioni dello Stato, comuni, province ecc.).

La base imponibile dell'Ires è disciplinata da tre gruppi di norme:

- il primo si applica alle società di capitali e agli enti commerciali
- il secondo agli enti non commerciali
- il terzo alle società ed enti non residenti.

Una **società o ente è residente** se, per la maggior parte di un periodo d'imposta, ha la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Nella categoria di soggetti non residenti sono compresi tutti gli enti e società, inclusi i trust, che non hanno in Italia né la sede legale, né la sede dell'amministrazione, né l'oggetto principale della propria attività.

Inoltre salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo (art.2359 cc.) in società o enti commerciali, se:

- a) sono controllati da soggetti residenti nel territorio dello Stato; ovvero:
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Inoltre, si considerano residenti nello Stato, salvo prova contraria le società e gli enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di investimento collettivo del risparmio immobiliare e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona da soggetto residenti in Italia.

Infine si considerano residenti in Italia i trust esteri istituiti in paesi a fiscalità privilegiata: se almeno un disponente e un beneficiario sono residenti in Italia; oppure se un residente ha trasferito in trust immobili o diritti reali immobiliari.

2. Il reddito delle società e degli enti commerciali

Il reddito imponibile delle società e degli enti commerciali non è la somma di redditi distinti per categorie, ma è sempre tutto reddito di impresa *“da qualsiasi fonte provenga”*. Ne deriva che, se la società possiede degli immobili, o dei capitali, i redditi relativi non appartengono alla categoria dei redditi fondiari, o di capitale, ma sono componenti del diritto d'impresa.

Anche le società tra professionisti costituite in forma di società di capitali, sono soggette ad Ires e il loro reddito, dal punto di vista fiscale, è reddito di impresa.

3. La base imponibile e il riporto delle perdite.

Il risultato del singolo esercizio offre un'immagine parziale della situazione economica della società: se, ad uno o più esercizi in perdita, ne segue uno in utile, occorre considerare che l'utile non incrementa il patrimonio da società, se non sono colmate le perdite. È perciò previsto che la perdita di un periodo d'imposta "può essere computata in diminuzione del reddito nei periodi di imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare". Il limite dell'80% comporta che il 20% dell'utile di un periodo deve essere tassato, anche se le perdite pregresse superano l'utile. In ogni caso non vi sono limiti temporali per il riporto delle perdite.

Il riporto delle perdite non è ammesso quando il soggetto che le utilizza nominalmente è lo stesso nella sostanza è diverso da quello che le ha realizzate o quando muta l'attività che le ha prodotte; occorre che vi sia continuità sotto un profilo sia soggettivo, sia oggettivo. In particolare il riporto delle perdite non è ammesso quando *"la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo"*. Inoltre il riporto non è ammesso quando *"venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono state realizzate"*.

I soggetti i cui utili sono esenti (cooperative a mutualità prevalente) possono riportare la perdita solo per l'ammontare che eccede l'utile non tassato negli esercizi precedenti.

Se l'ufficio accerta un maggior imponibile, le perdite di quel periodo devono essere computate dall'ufficio in diminuzione del maggior reddito accertato. Invece per il riconoscimento delle perdite pregresse, è onere del contribuente chiederne il computo entro il termine per la proposizione del ricorso; in tal caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di 60 gg: l'ufficio deve infatti ricalcolare imposta, interessi e sanzioni dandone comunicazione al contribuente entro 60 gg. dalla presentazione dell'istanza.

3.1. La riduzione dell'imponibile in caso di incrementi del capitale proprio (ACE)

Per incentivare l'aumento del patrimonio delle imprese è prevista una deduzione dal reddito imponibile di un importo pari ad una percentuale del nuovo capitale immesso nell'impresa, sotto forma di conferimenti in danaro da parte dei soci o mediante destinazione di utili a riserva.

L'agevolazione si applica sia all'Ires dovuta da società di capitali, enti commerciali e stabili organizzazioni, sia all'Irpef dovuta da imprese individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

4. Gli enti non commerciali.

La categoria degli enti non commerciali comprende tutti gli enti che non svolgono, in via esclusiva o principale, un'attività non commerciale; se svolgono un'attività commerciale, occorre che non sia quella principale. È quindi una categoria molto vasta ed eterogenea: vi rientrano enti pubblici, fondazioni, consorzi, trust, comitati, associazioni varie ed enti ecclesiastici.

Se le società di capitali sono sempre imprese commerciali, per gli enti diversi dalle società occorre ***distinguere tra enti commerciali ed enti non commerciali***: enti commerciali sono quelli che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale; enti non commerciali sono quelli che non hanno come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale. La distinzione dipende dunque dall'oggetto della loro attività.

In proposito, si pongono tre interrogativi: se l'oggetto si determina in base alla normativa dell'ente o in base all'attività svolta di fatto; se l'attività commerciale non è l'unica, in base a quale criterio si stabilisce se sia principale o secondaria; infine, come si determina la natura commerciale dell'attività.

L'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata. Se manca l'atto costitutivo o lo statuto nelle forme richieste, l'oggetto principale è determinato in base all'attività

effettivamente esercitata. Per **oggetto principale** si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

La **natura commerciale dell'attività** si determina in base alla nozione di reddito d'impresa, fissata nell'art. 55 Tuir: pertanto, un ente che svolge più attività è da considerare "non commerciale" se non è commerciale l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari; un ente non lucrativo è da qualificare come ente commerciale se svolge attività commerciale per realizzare i suoi scopi primari.

Per valutare se una **determinata attività assume carattere principale** è necessario identificare "gli scopi primari" dell'ente, cioè gli scopi il cui perseguimento è irrinunciabile; occorre poi valutare se l'attività sia necessaria per realizzarli direttamente.

Gli **enti perdono la qualifica di enti non commerciali** se esercitano prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. In tale valutazione, si deve tener conto anche dei seguenti parametri: **a)** prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività; **b)** prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività istituzionali; **c)** prevalenza di redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali; **d)** prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

4.1. La tassazione degli enti non commerciali.

Il **reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali** è formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi. Gli enti non commerciali, quindi, come persone fisiche e le società semplici, possono conseguire redditi appartenenti a categorie diverse; ciascun reddito è determinato secondo le regole proprie della categoria di appartenenza.

Vi sono anche per gli enti non commerciali, oneri deducibili dal reddito complessivo ed oneri detraibili dall'imposta.

Gli utili percepiti dagli enti non commerciali non sono tassati per intero, in quanto è escluso il 22,26% del loro ammontare.

L'ente non commerciale, se svolge attività d'impresa, è tenuto ad istituire una contabilità separata, distinguendo così ciò che inerisce all'attività di impresa, da ciò che inerisce all'attività istituzionale. Più precisamente, i componenti positivi e negativi si determinano secondo le regole ordinarie in materia di impresa; pertanto le spese inerenti ad attività commerciale sono deducibili e per intero; le spese ad utilizzazione promiscua sono deducibili in parte; le spese inerenti ad attività non imponibili non sono deducibili.

Gli enti ammessi al regime di contabilità semplificata possono optare per la determinazione forfettaria del diritto d'impresa; in tal caso il loro reddito è determinato in misura pari ad una percentuale della somma dei componenti positivi.

Le perdite dell'attività commerciale sono deducibili nei periodi successivi applicando le regole previste per gli imprenditori individuali.

Particolari disposizioni sono dettate per gli **enti di tipo associativo** che il legislatore tributario non definisce ma si limita a prendere in considerazione la loro attività. Si prevede infatti che l'attività di questi enti non è commerciale se sussistono due condizioni: **a)** è attività interna, rivolta cioè agli associati e partecipanti; **b)** non è retribuita con corrispettivi specifici.

Se manca uno di tali requisiti, vale a dire se si tratta di attività esterna, o di attività svolta verso corrispettivo, l'attività assume natura commerciale, e, quindi, si applicano ad essa le ordinarie regole fiscali dell'impresa.

Particolari regole sono previste per le associazioni politiche, sindacali, religiose, assistenziali, culturali e di formazione extrascolastica. Per tali associazioni, anche le attività svolte verso corrispettivo non sono commerciali, ma si richiede che siano svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Inoltre, si esige da tali enti che i loro statuti abbiano particolari clausole (divieto di distribuire utili o avanzi di gestione; devoluzione del patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, ad altro analogo).

5. I trust.

I **trust residenti** sono collocati nella categoria degli enti commerciali, o in quella degli enti non commerciali, se hanno o non hanno come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale. Si applicano al trust le regole in tema di determinazione del reddito complessivo netto e in tema di obblighi contabili le regole previste per le società commerciali o per gli enti non commerciali.

I **trust non residenti** sono tassati per i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Occorre poi distinguere tra **trust trasparenti** e **trust opachi**: se i beneficiari sono individuati, il **trust** non è soggetto passivo dell'Ires, ma è fiscalmente "trasparente", perché i redditi sono imputati ai beneficiari (come redditi di capitale) in proporzione alla quota di partecipazione; i beneficiari sono soggetti all'imposta per il reddito ad essi imputato, a prescindere dalla percezione. Sono invece soggetti passivi dell'Ires i trust "opachi" (cioè senza beneficiari individuati): essi sono soggetti a tutti gli obblighi previsti per i soggetti passivi dell'Ires.

Sezione seconda - Il reddito d'impresa

6. Il bilancio di esercizio

In materia di bilanci vanno distinte tre categorie di imprese:

- le società che applicano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS)
- le società che applicano le regole del codice civile, integrate dai principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di contabilità; queste società se ricorrono le condizioni previste dall'art. 2435 bis possono redigere il bilancio in forma abbreviata
- le micro-imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ma con ulteriori semplificazioni.

Il **bilancio di esercizio** è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa (art. 2423 c.c.); la stessa norma prevede il **principio di rilevanza** secondo cui "non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta" e il **principio della prevalenza della sostanza sulla forma** stabilendo che "la rilevanza e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".

Lo **stato patrimoniale** rappresenta la situazione patrimoniale finanziaria della società e deve essere redatto in base allo schema previsto dall'art. 2424 c.c., raggruppando:

- le attività, a sinistra, in quattro grandi classi di valori: **A)** crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti. **B)** immobilizzazioni: immobilizzazioni immateriali, materiali, finanziarie. **C)** Attivo circolante. **D)** Ratei e risconti.
- Il passivo, a destra, in cinque classi: **A)** patrimonio netto. **B)** fondi per rischi ed oneri. **C)** trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato. **D)** debiti. **E)** ratei e risconti.

Il **conto economico** contiene la rappresentazione, da un lato, delle spese e dei costi sostenuti, e, dall'altro, dei ricavi e proventi conseguiti; deve essere redatto in forma scalare, seguendo lo schema fissato dall'art. 2425 cc. che è il seguente: **A)** valore della produzione; **B)** costi della produzione; **C)** proventi ed oneri finanziari; **D)** rettifiche di valore di attività finanziarie. Dalla somma algebrica di tali valori si ottiene il risultato prima delle imposte; si applicano le imposte sul reddito dell'esercizio e si accerta se è stato conseguito un utile o una perdita.

Nel conto economico devono essere iscritte non solo le passività certe ma anche quelle probabili, anche se, fiscalmente, sono deducibili solo le passività certe; i fondi o accantonamenti sono deducibili solo in ipotesi tassativamente previste.

6.1. La derivazione (semplice e rafforzata) del reddito fiscale dal bilancio di esercizio

Il reddito di impresa è calcolato in base al bilancio. L'art. 83 Tuir "il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo

all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni".

Per calcolare il reddito fiscale d'impresa si prendono dunque le mosse dal risultato del conto economico (utile o perdita) al quale si apportano poi le variazioni, in aumento o in diminuzione, previste dalle norme fiscali.

È, questo, il **sistema della dipendenza o derivazione del reddito fiscale dal bilancio civilistico**: si tratta di **dipendenza parziale**, perché il reddito fiscalmente rilevante non si identifica con il risultato del conto economico, ma è conseguenza anche delle variazioni fiscali.

Per le imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili (internazionali e nazionali) si applica il **principio di derivazione rafforzata**, vale a dire il principio secondo cui le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali di bilancio valgono anche ai fini fiscali, anche in deroga al Tuir.

6.2. Le variazioni fiscali al risultato del conto economico

Le norme del Tuir che prevedono variazioni fiscali al risultato del conto economico possono riflettere componenti positivi e componenti negativi del conto economico. Possiamo quindi avere variazioni in aumento di un componente positivo e variazioni in aumento che derivano dalla riduzione o eliminazione di un componente negativo; allo stesso modo le variazioni in diminuzione possono consistere nella eliminazione o riduzione di un componente positivo o nella deduzione di componenti negativi non presenti o presenti in misura minore.

Le variazioni fiscali in aumento possono dipendere da norme che impongono di includere nel calcolo del reddito imponibile componenti positivi non inclusi nel conto economico, o inclusi in misura minore di quanto prescritto dalla norma fiscale. Ne sono un esempio:

- la norma che assimila ai ricavi il valore normale dei "beni merce" assegnati ai soci o destinati all'autoconsumo o ad altre finalità estranee all'impresa;
- la norma che impone, per le operazioni tra società controllate, di tener conto del valore normale dei beni che una società italiana ha venduto ad una società estera controllata, in luogo del corrispettivo pattuito e contabilizzato.

Più frequente è il caso in cui le variazioni in aumento dipendono da norme che escludono (in tutto o in parte) la deducibilità in sede fiscale di componenti negativi di redditi. Ne sono esempio tutte le norme in tema di costi che pongono limiti alla deducibilità di componenti negativi. Ma limiti alla deducibilità possono dipendere anche da norme che riflettono il principio di inerenza (spese di rappresentanza, interessi passivi ecc.) e dal principio di competenza (es. gli ammortamenti non deducibili in un dato periodo di imposta per la parte superiore sono deducibili in seguito).

Non tutti i componenti del reddito d'impresa derivano da corrispettivi contrattuali o da altri valori numerari; vi sono anche componenti che sono frutto di una stima. In relazione a questi ultimi le norme civilistiche su questi componenti dettano criteri di massima; invece, la normativa fiscale detta dei parametri rigidi (es. in materia ammortamenti, il codice civile stabilisce che le immobilizzazioni devono essere iscritte in bilancio in base al costo, che "deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione"; le norme fiscali, invece, prevedono criteri rigidi: gli ammortamenti non sono ammessi in misura superiore a determinati coefficienti che non sono sindacabili).

Non tutte le norme fiscali sono a tutela del fisco: vi sono anche norme favorevoli al contribuente che comportano una riduzione del reddito imponibile fiscale rispetto al bilancio in quanto eliminano o riducono un componente positivo del conto economico.

La riduzione dell'imponibile può dipendere dal fatto che il conto economico contiene ricavi o proventi esenti, o non soggetti a regimi ordinari di tassazione. Nel conto economico possono essere presenti proventi "esclusi" da imposizione, o tassabili in misura ridotta. Vi è riduzione dell'imponibile, inoltre, quando la tassazione di un componente positivo di reddito non avviene l'anno in cui si realizza civilisticamente, ma in seguito (es. la norma sulle plusvalenze rateizzabili).

Le variazioni che riducono il reddito imponibile rispetto all'utile di bilancio possono dipendere da costi computati nel conto economico di un dato esercizio, la cui deducibilità fiscale è rinviata.

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

E' necessario dare una definizione di **beni relativi all'impresa** dal momento che tale definizione è necessaria ai fini della determinazione del reddito di impresa: i componenti positivi e negativi che concorrono a determinarlo sono infatti collegati a tali beni. Qualificare un bene come relativo all'impresa significa che esso è soggetto al sistema di regole che concernono il reddito d'impresa.

Per le società sono relativi all'impresa tutti i beni che appartengono ad esse; i beni relativi all'impresa sono classificati nello stato patrimoniale, come attivo circolante o come immobilizzazioni:

- nell'**attivo circolante** sono compresi i beni-merce, cioè beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa. La cessione dei beni-merce genera ricavi. I titoli di partecipazione in società di capitali fanno parte dell'attivo circolante quando costituiscono un impiego transitorio di liquidità (sono destinati ad essere rivenduti); in tal caso, sono equiparati alle merci e, quindi, la loro cessione genera ricavi.
- Nelle **immobilizzazioni** sono compresi beni strumentali, cioè beni inseriti nel processo produttivo dell'impresa in modo durevole e destinati a fornire il proprio contributo alla produzione del reddito di più esercizi. I titoli di partecipazione in società di capitali fanno parte delle immobilizzazioni finanziarie quando costituiscono un investimento durevole; la loro cessione genera plusvalenze. Nelle immobilizzazioni sono compresi anche i beni meramente patrimoniali (quei beni che non sono né beni merce, né beni strumentali). La cessione dei beni strumentali e dei beni patrimoniali genera plusvalenze o minusvalenze.

Per **stabilire la categoria appartenenza** di un bene, bisogna aver riguardo alla sua relazione con l'attività dell'impresa, non al bene in sé: un macchinario o un immobile sono beni-merce per l'impresa che li costruisce; sono invece beni strumentali per l'impresa che li acquista per usarli.

I beni merce, a fine esercizio, sono rilevati e valutati come rimanenze; alla somma dei beni-merce prodotti o acquisiti da un'impresa e non in un dato esercizio e di quelli residuati da precedenti esercizi deve corrispondere la somma dei beni alienati nell'esercizio e di quelli giacenti in magazzino alla fine dell'esercizio. Le rimanenze di magazzino hanno la funzione di trasferire il costo dei beni invenduti da un esercizio all'altro, in coerenza con il principio di correlazione.

I beni strumentali e meramente patrimoniali sono rilevati " al costo" nello stato patrimoniale dell'esercizio di acquisizione; il costo dei beni strumentali è ammortizzato, a partire dall'esercizio in cui entrano in funzione.

È poi necessario determinare il **valore fiscalmente riconosciuto**: si tratta di un concetto che non è esattamente definito ma si ricava dalle norme in materia di reddito di impresa, operazioni straordinarie e fallimento. L'elemento costitutivo iniziale del valore fiscalmente riconosciuto è rappresentato dal costo, ossia dal corrispettivo pagato per l'acquisto del bene, o dal costo di fabbricazione. Il costo di un bene comprende anche gli oneri di diretta imputazione connessi all'acquisto e al suo inserimento nel ciclo produttivo (spese notarili, spese di trasporto, di montaggio ecc.). Il costo subisce poi variazioni incrementative o riduttive (per effetto ad es. degli ammortamenti) da cui deriva il valore fiscalmente riconosciuto.

8. I principi generali del reddito di impresa. Il principio di competenza

Il Tuir dopo la disciplina dei singoli componenti del reddito di impresa, pone delle norme generali, tra cui in primo luogo il **principio di competenza** che si applica, in via residuale, vale a dire quando le singole norme non prevedono diversamente.

L'attività d'impresa è un *continuum*, che convenzionalmente viene frazionato in esercizi sociali annuali; ad ogni esercizio corrisponde un periodo d'imposta. I componenti del reddito di impresa sono imputati temporalmente ad un dato periodo di imposta, in base al **principio di competenza economica**. In base a tale principio, ha rilievo il momento in cui si verifica fatto economico-

gestionale da cui deriva il componente reddituale: i ricavi devono essere imputati all'esercizio in cui sono conseguiti in senso economico, ossia quando avviene lo scambio con i terzi; i costi assumono rilievo quando sono realizzati i ricavi che contribuiscono a produrre.

L'opposto del principio di competenza è il **principio di cassa**, in base al quale i componenti di reddito assumono rilievo quando avvengono i pagamenti (componenti negativi) e gli incassi (componenti positivi); in altri termini, ha rilievo il momento finanziario.

I componenti del reddito di impresa non sono rappresentati solo da rapporti con i terzi, ma anche dalla utilizzazione "interna" del bene o del servizio acquisiti; vi sono, quindi, valutazioni del patrimonio che comportano una distribuzione in più periodi di elementi reddituali per i quali il rapporto con i terzi si è svolto in passato o si svolgerà in futuro. Il termine "competenza" è quindi da intendere in modo da ricomprendere ogni fenomeno di ripartizione degli elementi reddituali tra più esercizi.

L'art.109 Tuir pone il principio generale di competenza stabilendo che **“ricavi, spese e altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza”**.

Segue poi la disciplina di imputazione temporale di specifici componenti di reddito:

- per le cessioni di beni mobili, i rispettivi si considerano conseguiti alla data della consegna o spedizione;
- i corrispettivi delle cessioni di immobili e aziende si considerano conseguiti alla data di stipulazione dell'atto;
- il ricavo delle prestazioni di servizi è da imputare all'esercizio nel quale la prestazione viene ultimata; in caso di prestazioni periodiche (contratto di somministrazione) rileva la data di maturazione dei corrispettivi.

Gli stessi criteri valgono per i costi: se viene acquistato un bene, il costo è da imputare all'esercizio nel quale si verificano gli eventi già indicati per i ricavi; per il costo dei servizi vale la data di ultimazione ovvero in caso di prestazioni periodiche, quella di maturazione dei corrispettivi.

Le regole ora indicate fissano la competenza temporale: esse individuano cioè la data in cui i costi si considerano sostenuti e quella in cui i ricavi si considerano conseguiti.

I **costi non sono tutti deducibili nel periodo** in cui si considerano sostenuti: il principio di competenza economica comporta che i costi siano correlati ai ricavi, per cui devono essere dedotti nell'esercizio, o negli esercizi, in cui sono conseguiti i ricavi che concorrono a produrre.

Vi sono norme specifiche che rispecchiano il principio di correlazione, tra cui quelle riguardanti le rimanenze, gli ammortamenti, le spese relative a più esercizi (spese per studi e ricerche, spese di propaganda e pubblicità) che vengono rinviate all'esercizio in cui si hanno i ricavi.

Se non operano norme specifiche, l'imputazione temporale è da stabilire in base al principio di competenza economica (art.109).

Le norme in materia di competenza determinano una variazione temporanea. Ad esempio, la norma che impone di differire un costo, quando, nell'esercizio di competenza, non è certo nell'esistenza o non è oggettivamente determinabile nell'ammontare, produce una variazione di natura temporanea, perché destinata ad essere controbilanciata quando il costo, divenuto certo e determinabile, sarà dedotto ai fini fiscali.

Vi sono poi variazioni con effetti permanenti: ad esempio, se vi sono proventi esenti, o partecipazioni che fruiscono del regime di esenzione, ciò comporta in via definitiva l'indeducibilità dei costi relativi.

Si può quindi dire che vi è una "competenza fiscale" che diverge da quella economico-civilistica. Per i costi, vi è una deroga di ampia portata, perché sono deducibili nell'esercizio di competenza solo se sono certi nell'an e nel quantum; se non sono certi o non sono oggettivamente determinabili, non sono deducibili nell'esercizio di competenza, ma nel successivo periodo in cui divengono certi e quantificabili con criteri oggettivi. Al contrario il diritto civile impone la rilevazione dei costi, anche se sono soltanto probabili. Il diritto tributario tutela il fisco, il diritto civile tutela altri interessi, e quindi segue il cosiddetto "criterio di prudenza".

In materia di costi, si deroga al principio di competenza, e si applica principio di cassa, per i seguenti componenti: compensi dovuti agli amministratori; oneri fiscali e contributivi; erogazioni liberali e per gli interessi di mora.

Anche i ricavi, quando non sono certi o oggettivamente determinabili, non sono da computare ai fini fiscali nell'esercizio di competenza, ma nel successivo esercizio in cui la loro esistenza diviene certa e il loro ammontare determinabile in modo oggettivo; per i ricavi non vi è quindi diversità tra la disciplina civilistica e disciplina fiscale, dato che, anche in sede civilistica, devono essere computati solo ricavi effettivamente conseguiti.

Deroghe al principio di competenza concernenti i componenti positivi si hanno:

- per gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'Ires, che concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono percepiti; per tale motivo, gli utili delle partecipate, approvati ma non distribuiti, sono inseriti nel bilancio della partecipante in base al principio di competenza, ma non concorrono a formare il reddito della partecipante, se non sono stati percepiti;
- per le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, la cui tassazione può avvenire non nel periodo in cui sono conseguite, ma in modo dilazionato;
- per le sopravvenienze attive conseguite a titolo di contributo o liberalità, che concorrono a formare il reddito imponibile per intero nell'esercizio in cui sono incassate o in quote costanti al massimo in cinque esercizi.

Data l'autonomia dei periodi di imposta, le violazioni del principio di competenza possono comportare la perdita della possibilità di dedurre un costo non contabilizzato nell'esercizio di competenza, quando l'AF ne disconosca la deducibilità in quel periodo; in tal caso il contribuente può chiedere la restituzione della maggiore imposta.

9. I componenti positivi. I ricavi.

Le norme in materia di componenti positivi disciplinano: *i criteri identificativi dei diversi tipi di componenti; le fattispecie che ne determinano la rilevanza; i criteri di determinazione.*

Nella categoria dei **ricavi** in senso fiscale possiamo distinguere più sottoclassi:

- sono ricavi i **corrispettivi delle cessioni di beni compresi nell'attivo circolante** ossia: i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa; i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali; i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazione in società, quando sono equiparate alle merci.
- sono ricavi le **indennità conseguite a titolo di risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni, la cui cessione genera ricavi (tali indennità sostituiscono i ricavi).
- Sono ricavi: i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base al contratto; i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge. L'inclusione tra i ricavi dei contributi "in conto esercizio" deriva dal fatto che tali contributi sono dati a imprese che operano in regime di prezzi amministrati, o che praticano prezzi non remunerativi per ragioni politico-sociali; i contributi pubblici così integrano i ricavi. I contributi contrattuali sono dei corrispettivi.
- Si configura un ricavo quando il bene-merce fuoriesce dall'impresa senza corrispettivo, come accade nel caso di "autoconsumo" da parte dei soci o, più in generale, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. In questo caso, mancando il corrispettivo, il ricavo dovrà essere quantificato sulla base del "valore normale del bene-merce".

9.1. Le plusvalenze patrimoniali.

La plusvalenza è la differenza positiva tra due valori dello stesso bene in due momenti diversi.

Le plusvalenze sono tassate:

- quando sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;

- quando sono realizzate mediante risarcimento, a seguito di perdita o danneggiamento;
- quando i beni fuoriescono dalla sfera dell'impresa mediante assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Altro presupposto di tassazione delle plusvalenze patrimoniali è il trasferimento all'estero che rende tassabili le plusvalenze già maturate perché il bene esce dalla sfera impositiva dell'ordinamento italiano. L'imposta non è però esigibile al momento del trasferimento, perché ciò contrasterebbe con la libertà di stabilimento, ma quando la plusvalenza è realizzata.

La plusvalenza è la differenza tra un valore finale e un valore-base.

Il **valore-base** è dato dal "valore

fiscalmente riconosciuto", ossia dal costo del bene, incrementato e ridotto dalle variazioni derivanti dall'applicazione delle norme tributarie. I beni strumentali sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale per un valore pari al costo; tale valore decresce per effetto di ammortamenti effettuati in base alle norme fiscali; il valore fiscale di un bene quindi è pari alla differenza tra costo e ammortamenti fiscali.

Il **valore finale**, in caso di realizzo, è dato dal corrispettivo; se non c'è un controvalore si considera il valore normale.

Le plusvalenze "realizzate" possono fruire di una norma di favore: infatti concorrono a formare il reddito, a scelta del contribuente, nell'esercizio di competenza o in quote costanti in quell'esercizio e nei successivi (ma non oltre il quarto). La ragione di questa norma agevolativa risiede nel fatto che le plusvalenze sono componenti reddituali a formazione pluriennale e nel fine di incentivare l'autofinanziamento delle imprese.

9.2. Le plusvalenze esenti (*participation exemption*).

La tassazione del reddito delle società commerciali pone il problema di coordinare la tassazione del reddito delle società con la tassazione dei soci, evitando o attenuando la doppia imposizione economica. Nel nostro ordinamento, vi sono:

- il sistema della trasparenza, nel quale la società non è tassata: sono tassati solo i soci, ai quali è imputato il reddito della società;
- il sistema del credito d'imposta, con cui viene "accreditata" al socio l'imposta che colpisce i redditi della società (sistema in vigore in Italia fino al 2004);
- il sistema dell'esenzione, o esclusione dell'imposta, o tassazione ridotta del socio.

Dal 1° gennaio 2004 in Italia è in vigore un sistema in base al quale all'imposta dovuta dalla società si aggiunge una tassazione ridotta del socio. Pertanto le plusvalenze derivanti da partecipazioni possono godere, come i dividendi del regime di esenzione (*cd. participation exemption*): esenzione che, per i soggetti passivi dell'Ires, è del 95%.

L'**esenzione** ha come presupposto l'assunto che la loro tassazione duplicherebbe la tassazione dei redditi della società partecipata. Si tratta dunque di un'esenzione che non ha natura agevolativa, essendo prevista per impedire una doppia imposizione economica.

Le condizioni, da cui dipende l'applicazione del regime di esenzione, sono quattro: le prime due riguardano la società partecipante, le altre la partecipata:

- La prima attiene al periodo di possesso, che deve essere di un anno quando avviene la cessione. L'esenzione dunque è accordata solo a investimenti durevoli.
- La seconda condizione è che le partecipazioni siano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso. L'iscrizione iniziale in bilancio ha valore decisivo; se dopo la prima iscrizione tra le immobilizzazioni la partecipazione fosse scritta nell'attivo circolante, l'esenzione non verrebbe meno. L'originale iscrizione, invece, nell'attivo circolante, preclude definitivamente l'applicazione del regime di esenzione.
- La terza condizione attiene alla sede della società partecipata: il regime di esenzione non compete alle partecipazioni in società che hanno sede in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato. Questo impedimento all'applicazione della *participation exemption* può essere

rimosso mediante interpello, provando che non è stato conseguito l'effetto di evitare una tassazione di livello ordinario.

- Il quarto requisito riguarda l'attività della società partecipata, che deve essere un'impresa commerciale, come definita dall'art. 55 del testo unico. L'esenzione è negata perciò alle partecipazioni in "società senza impresa". La distinzione tra società che svolgono, e società che non svolgono, attività di impresa, dipende dalla natura del patrimonio posseduto: si esclude, per presunzione legale assoluta, che svolgano attività commerciale le società con un patrimonio costituito prevalentemente da immobili cosiddetti patrimoniali; sono considerati invece società con attività commerciale quelle che hanno un patrimonio costituito prevalentemente da immobili-merce e immobili strumentali.

L'esenzione delle plusvalenze derivanti da partecipazioni immobilizzate porta con sé la necessità di distinguere le partecipazioni secondo che siano o che non siano esenti. Se non sussistono i quattro presupposti, le plusvalenze delle partecipazioni immobilizzate sono tassabili. Sono pertanto tassabili, in sintesi: **a)** le partecipazioni possedute da meno di 12 mesi; **b)** le partecipazioni inizialmente classificate nell'attivo circolante; **c)** le partecipazioni in società residenti in paesi territori "regime fiscale privilegiato"; **d)** le partecipazioni in "società senza impresa".

L'esenzione della plusvalenza comporta l'indeducibilità dei costi connessi alle partecipazioni esenti e la indeducibilità delle minusvalenze realizzate per effetto della cessione di partecipazioni esenti.

9.3. I dividendi.

Il regime di "participation exemption" vale anche per i dividendi, che, come le plusvalenze esenti, sono tassati nella misura del 5%; il 95% è escluso da tassazione.

In tal caso non si prevede alcuna condizione e trattandosi di "esclusione" e non di esenzione, i costi inerenti sono deducibili.

Se fosse prevista la detassazione totale dei dividendi, i costi inerenti di gestione dovrebbero essere totalmente indeducibili; invece i costi di gestione sono deducibili ma sono quantificati nella misura forfettaria del 5% dei dividendi; di qui la tassazione del 5%.

Lo stesso regime di esclusione per il 95% si applica alle remunerazioni che il soggetto Ires percepisce a fronte di titoli in strumenti finanziari assimilati alle azioni, o come "associato" che nell'ambito di un contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale, perché, anche in questo caso, le remunerazioni percepite sono assimilate ai dividendi.

Per i dividendi si applica il principio di cassa, per cui sono tassati quando sono percepiti. Ma occorre notare che, nei casi in cui si applica il principio di trasparenza, gli utili delle società partecipate si imputano ai soci a prescindere dalla distribuzione di dividendi; di conseguenza, la distribuzione di dividendi è priva di rilievo fiscale.

9.4. Le sopravvenienze attive.

Vi sono sopravvenienze in senso stretto e in senso lato.

Le **sopravvenienze in senso stretto o proprio** sono eventi che modificano componenti positivi o negativi di reddito contabilizzati in precedenti esercizi. L'evento sopravvenuto può comportare una modificazione di segno positivo o di segno negativo della componente già computata, cioè una sopravvenienza attiva o passiva. In particolare le sopravvenienze attive in senso stretto possono derivare:

- dal conseguimento di ricavi o altri proventi a fronte di spese, perdite o oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi (es. conseguimenti di indennizzi per danni subiti, rimborso di imposte dedotte ecc.);
- dal conseguimento di ricavi in misura superiore a quella che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi (es. conseguimento di un corrispettivo maggiore a seguito di una revisione contrattuale);
- dalla sopravvenuta insussistenza di componenti negative dedotte in precedenti esercizi (es. riscossione di crediti considerati inesigibili).

Le **sopravvenienze attive in senso lato o improprie** derivano da un evento estraneo alla normale gestione dell'impresa e non modificano voci di reddito precedentemente computate ai fini fiscali. Rientrano in tale categoria:

- le indennità conseguite a titolo di risarcimento per danni non connessi alla perdita di beni che generano ricavi (beni-merce) o plusvalenze (beni strumentali o patrimoniali), come, per esempio, l'indennizzo per la perdita di avviamento commerciale, o per violazione del patto di esclusiva, o per concorrenza sleale;
- proventi conseguiti al titolo di contributo o liberalità. Sia per le liberalità, sia per i contributi in conto capitale, la loro inclusione tra i componenti reddituali positivi di impresa dimostra come, in questo ambito, operi un concetto di reddito per il quale sono rilevanti tutte le modificazioni patrimoniali riconducibili all'impresa, e non soltanto quelle che ineriscono in senso stretto alla gestione.

Non costituiscono sopravvenienze attive i versamenti a fondo perduto o in conto capitale effettuate dai soci in società e le riduzioni dei debiti derivanti da concordati fallimentari e preventivi.

9.5. Gli interessi attivi.

Gli interessi attivi concorrono a formare il reddito imponibile per l'ammontare maturato nel periodo di imposta, secondo il principio di competenza. Se la misura degli interessi non è prevista in un atto scritto si presume che sia da applicare il saggio legale.

9.6. I proventi immobiliari.

Anche gli immobili appartengono all'attivo circolante (beni-merce) o alle immobilizzazioni.

Gli immobili-merce e quelli strumentali non sono cespiti autonomi, e quindi, non sono fonte di redditi fondiari, ma concorrono alla produzione del reddito secondo le regole fiscali del reddito d'impresa. Perciò, gli immobili che costituiscono beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa comportano costi e ricavi alla stessa stregua degli altri beni-merce (es. fabbricati costruiti da imprese edili).

9.7. Le rimanenze di magazzino.

Nel conto economico, una delle componenti del "valore della produzione" è costituita dalle "variazioni delle rimanenze in corso di lavorazione, semilavorati e finiti".

Le **rimanenze finali** sono una componente positiva derivante da costi che alla fine dell'esercizio non hanno generato ricavi e che sono "sospesi" e rinviati all'esercizio successivo. L'ammontare delle rimanenze finali di un periodo predetermina l'entità delle giacenze iniziali del periodo successivo.

La valutazione delle rimanenze si effettua raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e valore, ed assumendo come criterio di valutazione il "costo specifico". Le rimanenze, al termine del primo esercizio in cui si verificano, sono valutate in base al costo medio, cioè attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti o acquistati nell'anno per le loro quantità.

Negli esercizi successivi, se vi è incremento, le maggiori quantità costituiscono gruppi distinti per esercizio di formazione, da valutare con il criterio del costo medio. Se invece, negli esercizi successivi, vi è diminuzione di quantità, ciò vuol dire che nel corso dell'anno sono stati venduti più beni di quelli acquistati e che la differenza mancante è stata prelevata dal magazzino.

Ma quali beni sono stati prelevati, se le giacenze si sono formate nel corso di vari esercizi mediante incrementi suddivisi in gruppi distinti?

Per espressa previsione, si considerano alienati per primi beni facenti parte degli incrementi formati in esercizi precedenti a partire dall'incremento più recente (c.d. criterio LIFO secondo cui si considerano venduti per primi i beni acquistati o prodotti per ultimi).

Se il valore normale dei beni è inferiore al costo, è consentita la svalutazione del magazzino. In sede fiscale, quando il valore del magazzino, determinato in base al costo, risulta superiore a quello di

mercato dell'ultimo mese dell'esercizio, il contribuente può svalutarlo adottando il "valore normale". Ciò comporta l'azzeramento di tutti gli incrementi che di sono formati nel corso dei vari esercizi e la formazione di un unico e nuovo incremento relativo all'anno in cui si svaluta con valore totale pari al valore di mercato e con valore unitario dei singoli beni pari al valore totale diviso per la quantità complessiva.

9.8. La valutazione dei titoli e delle partecipazioni.

Tra le rimanenze da valutare vi sono anche i titoli e le partecipazioni che sono assimilate alle merci, e cioè: *le partecipazioni non immobilizzate; gli strumenti finanziari simili alle azioni; le obbligazioni e titoli assimilati alle obbligazioni*. Questi beni sono valutati a fine esercizio applicando criteri simili a quelli dei beni-merce. Pertanto:

- devono essere raggruppate in categorie omogenee;
- nel primo esercizio, ogni titolo è valutato dividendo il costo complessivo per le quantità;
- nei successivi esercizi, le maggiori quantità sono distinte per periodo di formazione;
- le rimanenze di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo.

Vi è un'importante differenza tra merci e titoli: e cioè che la svalutazione prevista per le merci è permessa anche per le obbligazioni, ma non è permessa né per le partecipazioni, né per gli strumenti finanziari assimilati alle partecipazioni.

9.9. I lavori in corso e le opere di durata ultrannuale.

Oltre alle rimanenze dei beni-merce e dei titoli, occorre calcolare, e rilevare in bilancio tra le rimanenze, anche il *valore dei prodotti in corso di lavorazione e dei servizi in corso di esecuzione*. Altra, più articolata normativa vale per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale. Si pensi ad esempio all'appalto di un'opera che richiede più anni di lavori.

Mentre il valore dei beni di magazzino viene determinato in base al costo, qui si segue un criterio diverso, valutando le prestazioni eseguite in base ai corrispettivi pattuiti. La ragione per cui la valutazione dei beni giacenti magazzino è fatta in base al costo dipende dal fatto che i beni giacenti non sono stati venduti e non hanno un compratore, per cui contabilizzare i corrispettivi significherebbe contabilizzare utili "sperati". Nel caso delle opere di lunga durata invece il corrispettivo è un utile non soltanto sperato, ma economicamente già maturato, perché derivante dal contratto in corso di esecuzione.

La regola è dunque che le prestazioni eseguite, valutate in base ai corrispettivi pattuiti, concorrono a formare il reddito come rimanenze finali dell'esercizio in cui sono state eseguite e come giacenze iniziali dell'esercizio successivo.

Quando l'opera è conclusa, si ha la liquidazione definitiva dei corrispettivi: e i corrispettivi definitivamente liquidati non fanno parte delle rimanenze, ma dei ricavi.

10. I sovrapprezzi azionari e l'annullamento di azioni proprie

I sovrapprezzi azionari sono "le somme percepite dalla società per l'emissione di azioni ad un prezzo superiore al loro valore nominale", mentre gli interessi di conguaglio sono somme che i sottoscrittori di nuove azioni corrispondono in aggiunta al prezzo delle azioni, allo scopo di porsi su di un piano di parità con i precedenti azionisti.

In entrambi i casi si tratta di entrate patrimoniali, simili ai conferimenti; perciò il legislatore precisa che i sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote e interessi di conguaglio versati dai soci non concorrono a formare il reddito della società che li percepisce.

Per l'annullamento di azioni proprie è previsto che, in caso di riduzione del capitale sociale, la differenza positiva o negativa tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto non concorrono alla formazione del reddito.

Il costo di acquisto delle azioni proprie può essere superiore o inferiore alla quota di patrimonio netto corrispondente alla riduzione del capitale sociale. In ogni caso l'operazione non ha carattere reddituale, ma patrimoniale, e quindi, considera irrilevante l'operazione ai fini reddituali.

11. I componenti negativi. L'imputazione al conto economico.

Le norme fiscali sul reddito d'impresa non mirano a disciplinare tutti i componenti reddituali; quindi per i componenti negativi possono essere dedotti anche costi non specificamente previsti, a condizione che siano soddisfatte le prescrizioni generali sulla deducibilità dei costi.

Le **regole generali** sono: l'iscrizione nel conto economico; il principio di competenza; il principio di inerenza.

Sono **indeducibili** i costi direttamente utilizzati per il compimento di reati.

La prima regola è contenuta nell'art.109 Tuir, secondo cui i componenti negativi non sono deducibili se non sono "imputati al conto economico dell'esercizio di competenza", è un corollario del principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico. I costi, possono essere dedotti, solo se sono iscritti nel conto economico dell'esercizio (es. non possono essere dedotte ai fini fiscali le spese sostenute per l'acquisto di materie prime, per retribuire dipendenti, se queste spese non sono state contabilizzate e imputate al conto economico).

La previa imputazione a conto economico, vale anche per i costi stimati (ammortamenti, rettifiche di valori ecc.)

Vi sono **tre deroghe** al principio di previa imputazione al conto economico:

- la prima deroga concerne i componenti negativi iscritti nel conto economico di un esercizio precedente, il cui scomputo è ammesso "se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme che consentono il rinvio". Se i costi, secondo il principio di competenza, sono stati contabilizzati in un esercizio in cui non erano deducibili fiscalmente, è giocosforza ammetterne la deducibilità nell'esercizio successivo, in cui sono divenuti deducibili fiscalmente, benché non imputati al conto economico.
- La seconda deroga concerne le spese e gli altri componenti negativi di reddito che, "pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge": è il caso, ad esempio, dei compensi spettanti ai promotori e soci fondatori, che sono deducibili anche se non imputati al conto economico.
- La terza deroga prevede che "le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi". In base a questa norma, l'indeducibilità dei costi non imputati al conto economico vale in modo assoluto soltanto per i costi generali. Non ha lo stesso valore per i costi specifici che possono essere dedotti se adeguatamente provati.

11.1. Il principio di inerenza.

Un costo o una spesa sono deducibili "se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

L'inerenza è un nesso funzionale che lega il costo o la spesa alla vita dell'impresa; ne consegue che non sono deducibili le spese che l'imprenditore sostiene per sé o per i familiari o le somme dovute a titolo di sanzione (es. sanzioni dell'AGCM).

Non ha rilievo la natura giuridica del negozio da cui scaturisce il costo; non può escludersi, perciò, l'inerenza di un costo, perché deriva da un atto a titolo gratuito, se si tratta di una elargizione che è funzionale alla vita dell'impresa.

Gli uffici possono disconoscere la deducibilità di una spesa se non è fatta in funzione dell'impresa, ma per scopi estranei; se una spesa è fatta in funzione dell'impresa, gli uffici non possono disconoscere la deducibilità per ragioni che attengono alla sfera discrezionale delle scelte imprenditoriali. Un costo è inerente nella misura in cui è congruo, non "antieconomico". Un costo eccessivo è indeducibile per l'eccedenza; non sono deducibili i componenti negativi nella misura in cui siano di entità sproporzionata rispetto ai ricavi ed all'oggetto dell'attività di impresa.

Le spese e gli altri componenti negativi, ad eccezione degli interessi passivi, sono deducibili “se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito”.

Gli interessi passivi sono invece deducibili a prescindere dall'inerenza, ma nei limiti quantitativi previsti dal Tuir.

L'inerenza non è solo requisito generale dei componenti negativi del reddito d'impresa; è anche la ratio di norme specifiche (es. la norma che limita all'80% la deduzione delle quote di ammortamento del costo di acquisto di apparecchiature di comunicazione elettronica, la norma che limita la deducibilità delle spese di trasporto ecc.).

Inoltre gli oneri di utilità sociale sono spese non inerenti: il legislatore, tuttavia, in deroga al principio di inerenza, ne ammette in misura limitata la deduzione, per favorire il finanziamento di attività meritevoli di incentivazione.

11.2. La remunerazione degli strumenti finanziari assimilati alle azioni.

I titoli e gli strumenti finanziari, che comportano la partecipazione ai risultati economici della società emittente, sono assimilati alle azioni, per cui i proventi che ne derivano sono tassati come dividendi.

Correlativamente, non è deducibile la remunerazione di questi titoli e strumenti finanziari. Vi è dunque un evidente parallelismo tra trattamento dei proventi (assimilati ai dividendi) e indeducibilità della remunerazione (assimilata alla distribuzione di utili).

Va precisato che sono deducibili i proventi la cui indipendenza dai risultati economici dell'impresa riguarda unicamente l'an, ma non il quantum della remunerazione. In questi casi, la deducibilità è ammessa perché non si realizza alcuna partecipazione ai risultati economici della società (es. titoli con tasso di rendimento prestabilito).

11.3 Il costo del lavoro.

Le spese per prestazioni di lavoro sono integralmente deducibili, anche se si tratta di liberalità. Taluni fringe benefits erogati dalla società sono deducibili nella stessa misura in cui costituiscono reddito di lavoro tassabile per il dipendente, mentre altri (es. assistenza sociale o sanitaria) sono deducibili entro determinati parametri. Limiti quantitativi sono anche previsti per le spese di vitto e alloggio sostenute dal dipendente in trasferta.

I compensi spettanti agli amministratori di società sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, in deroga al principio di competenza, per evitare che siano dedotti importi che non saranno corrisposti.

I compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili sono deducibili indipendentemente dall'imputazione al conto economico; ciò vale anche per i compensi spettanti ai promotori e ai soci fondatori e per le partecipazioni agli utili spettanti ai dipendenti e agli associati in partecipazione. Vi è qui una deroga al principio della previa imputazione al conto economico, che trae giustificazione dal fatto che la partecipazione agli utili d'esercizio è calcolata dopo la determinazione dell'utile di quell'esercizio, e quindi non è inserita tra i costi del conto economico di quel periodo.

In deroga alla regola della indeducibilità, l'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato è deducibile dal reddito d'impresa.

11.4 Gli interessi passivi.

Gli interessi passivi non sono soggetti alla regola della inerenza, ma sono previsti dei limiti alla loro deducibilità. La ragione di tale limitazione è quella di creare un giusto equilibrio, nel finanziamento delle società, tra mezzi propri e indebitamento.

Nell'Ires, la regola base è che gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati e realizzati nel medesimo periodo.

L'eccedenza negativa (di interessi passivi rispetto agli interessi attivi) è ulteriormente deducibile ma entro il limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica.

La quota di interessi passivi, che supera tale misura, e che è indeducibile in un periodo di imposta, può essere dedotta nei successivi periodi, senza alcun limite di tempo.

Nell'ambito del consolidato nazionale, l'eccedenza negativa di una società può essere "usata" per ridurre il reddito complessivo del gruppo con una rettifica di consolidamento, se e nei limiti in cui le altre società consolidate presentino, per lo stesso periodo d'imposta, una parte di ROL non utilizzata per dedurre i propri interessi passivi.

11.5. Oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale.

Dalla base imponibile di un'imposta sul reddito non è deducibile la somma spesa per pagare l'imposta stessa, che non è un costo di produzione, ma una conseguenza del reddito prodotto. Inoltre, non sono deducibili le imposte per le quali è prevista la rivalsa.

Le altre imposte, invece, sono deducibili secondo i principi di cassa, se assumono (dal punto di vista del reddito) rilievo di costi per la sua produzione.

Per quanto riguarda l'IVA occorre distinguere tra l'imposta relativa agli acquisti, dovuta a titolo di rivalsa ai fornitori, e imposta dovuta al fisco sulle operazioni attive: la prima si detrae dall'imposta dovuta sulle vendite, e quella sulle vendite si recupera mediante rivalsa sui clienti. Secondo il meccanismo "normale" dell'imposta, l'Iva non è un costo per l'impresa e, quindi, non è prospettabile la deducibilità dal reddito. Vi sono però dei casi in cui l'Iva sugli acquisti non è detraibile e casi in cui l'Iva sulle vendite non viene recuperata dai clienti: in questi casi è un costo deducibile dal reddito.

Il Tuir classifica come "oneri di utilità sociale" una serie di erogazioni liberali che, essendo rivolte alla utilità di terzi, non sono inerenti all'impresa; il legislatore però ne consente la deduzione, per favorire i destinatari di tali erogazioni. Rientrano tra gli oneri di utilità sociale ad esempio le spese a favore dei dipendenti per fini educativi, ricreativi, le erogazioni liberali a favore di enti con finalità assistenziali e simili; le spese sostenute per il restauro e la manutenzione di beni vincolati per il loro interesse storico o artistico.

11.6. Le minusvalenze patrimoniali.

La minusvalenza è il minor valore di una immobilizzazione, rispetto al valore fiscalmente riconosciuto.

Le minusvalenze dei beni relativi all'impresa sono deducibili solo quando sono realizzate: ossia a seguito di cessione a titolo oneroso, o di risarcimento.

E' deducibile la differenza tra i valori di realizzo dei beni e il loro costo fiscalmente riconosciuto (costo di acquisto al netto degli ammortamenti).

Le minusvalenze realizzate con la cessione di partecipazioni immobilizzate non sono deducibili se derivano da partecipazioni in regime di *participation exemption*.

Sono invece deducibili le minusvalenze realizzate, derivanti da partecipazioni immobilizzate non esenti, ma la deducibilità è limitata alla parte di minusvalenza che eccede l'importo non imponibile dei dividendi percepiti nel 36 mesi precedenti il realizzo.

11.7. Le sopravvenienze passive.

Le sopravvenienze passive, specularmente alle sopravvenienze attive, sono l'effetto dei seguenti fatti:

- mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- sostenimento di spese, perdite o oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

11.8. Le perdite (di beni e su crediti).

Sono deducibili le perdite di beni strumentali o patrimoniali relativi all'impresa e i crediti. La perdita di un bene è da intendere in senso fisico (furto, distruzione, ecc.) ed il relativo costo è deducibile se la perdita avviene nello stesso esercizio in cui i beni sono stati immessi nel patrimonio aziendale; se si verifica negli esercizi successivi darà luogo ad una sopravvenienza passiva.

Le perdite su crediti derivano dall'insolvenza del debitore, vale a dire dalla inesigibilità del credito e sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi.

Il creditore può rendere certa e definitiva la perdita rinunciando al credito o cedendolo per un corrispettivo inferiore al valore nominale, ma, per la deducibilità fiscale, occorre dimostrarne l'inesigibilità.

In caso di cessione, vi è perdita se il prezzo di cessione è inferiore al valore fiscale del credito; la deduzione è ammessa solo se la cessione è pro soluto, non se è pro solvendo.

Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso:

- quando il credito è di modesta entità e sia decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza del pagamento
- quando il credito è prescritto
- in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Le perdite su crediti sono deducibili "in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali".

Inoltre la deduzione di perdite su crediti deve essere coordinata con la disciplina degli accantonamenti per rischi su crediti. L'accantonamento al fondo rischi su crediti viene appostato in bilancio e fiscalmente dedotto nell'esercizio in cui il credito viene reputato "in sofferenza", anticipando in tal modo la deduzione del costo in vista della eventuale futura perdita. Quando nel periodo di imposta successivo, si verificherà la perdita, si dovrà tener conto dell'accantonamento dedotto in precedenza, per cui la perdita sarà deducibile solo per la parte che eccede l'ammontare già dedotto.

11.9. Gli ammortamenti.

Il principio di competenza economica comporta che i costi siano imputati agli esercizi nei quali si manifestano i ricavi che essi concorrono a produrre: perciò, i costi la cui utilità si estende a più esercizi debbono essere ripartiti (cioè ammortizzati) nei diversi esercizi in cui sono utilizzati. L'ammortamento riguarda, in primo luogo, i costi di acquisto delle immobilizzazioni materiali. Beni materiali ammortizzabili sono ad esempio, gli immobili strumentali, gli impianti, macchinari, i mobili, le macchine d'ufficio, le attrezzature di laboratorio e gli automezzi.

L'ammortamento fiscale dei beni materiali è ammesso per i soli beni "strumentali" all'esercizio dell'impresa: non è quindi consentito, a fini fiscali, l'ammortamento dei beni non strumentali.

Non sono ammortizzabili i beni non soggetti a logorio fisico o economico, per i quali non si renda necessaria una periodica sostituzione.

Nell'attivo dello stato patrimoniale, le immobilizzazioni devono essere iscritte inizialmente per un valore pari al costo storico; il quantum ammortizzabile è appunto il costo storico del bene.

Secondo il codice civile, il costo dei beni *"la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione"*.

In sede fiscale invece, le quote degli ammortamenti non possono eccedere i coefficienti stabiliti con decreto ministeriale. I coefficienti sono fissati per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

Se la quota ammortamento imputata in bilancio è superiore a quella fiscalmente ammessa, la parte di ammortamento civilistico in eccesso deve essere ripresa a tassazione; se, invece, la quota di ammortamento imputata in bilancio è inferiore a quella fiscalmente ammessa, la parte non imputata in bilancio non può essere dedotta, per effetto della previa imputazione, nell'esercizio in cui è imputata in bilancio. La deduzione sarà quindi rinviata al primo periodo di imposta successivo.

Le quote di ammortamento sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene: nel primo esercizio, la quota di ammortamento deve essere ridotta a metà. Per i beni materiali il cui costo unitario è inferiore a € 516,46 è fiscalmente consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione possono essere patrimonializzate, incrementando così il "valore fiscalmente riconosciuto" dei beni cui si riferiscono. Quelle non patrimonializzate dovrebbero essere distinte in costi pluriennali, se incrementano la vita del cespite, e costi annuali, se non sono incrementativi.

Il legislatore fiscale ha però semplificato la materia, forfettizzando la quota deducibile nell'esercizio in cui le spese sono sostenute (5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili); l'eccedenza è ammortizzabile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Sono invece deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute le spese di manutenzione cd. "in abbonamento", ossia le spese dovute in base ai contratti di manutenzione.

Alle imprese che, al termine di una concessione amministrativa, devono devolvere gratuitamente alla pubblica amministrazione beni costruiti e gestiti in concessione, è consentita in via alternativa una speciale procedura di ammortamento, detto ammortamento finanziario. Tale forma di ammortamento ha per oggetto il capitale investito per la costruzione o l'acquisto di beni che, alla scadenza del rapporto di concessione, devono essere gratuitamente devoluti all'ente pubblico (es. un autostrada, un impianto sportivo ecc.). L'ammortamento finanziario è effettuato mediante deduzione fiscale di quote costanti nel tempo, salvo casi di mutamento della durata della concessione o di modifica del costo dei beni.

11.10. L'ammortamento dei beni immateriali

Tra le immobilizzazioni immateriali rientrano i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico; il costo di queste immobilizzazioni è annualmente deducibile fino a 50%.

Per i marchi d'impresa, la quota massima deducibile è pari ad un diciottesimo del costo d'acquisto. Anche l'avviamento, quando è stato sostenuto un costo di acquisto, è ammortizzabile in 18 anni.

11.11 Le spese relative a più esercizi.

In generale, in base al principio di competenza, le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Per alcune spese pluriennali è però consentita, in deroga al principio di competenza, la loro deducibilità integrale nell'esercizio in cui sono state sostenute.

Le spese per studi e ricerche, pur essendo costi pluriennali, sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute, ma è fatta comunque salva la facoltà del contribuente di dedurre in quote costanti in più esercizi, fino ad un massimo di cinque.

Le spese di rappresentanza sono le spese sostenute per promuovere il nome e l'immagine dell'impresa, per cui influenzano le vendite in via indiretta e "sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze".

11.12. Gli accantonamenti.

La disciplina del bilancio impone l'iscrizione dei costi anche soltanto probabili: è questa la ragione d'essere dei fondi-rischio, destinati a far fronte a costi o spese che potranno manifestarsi in esercizi futuri, ma di cui è incerto l'an o il quantum.

I fondi-rischio in generale non sono deducibili perché non presentano i requisiti di certezza e definitività. Vi sono però dei casi in cui, eccezionalmente, i fondi-rischio sono fiscalmente deducibili. Un fondo-rischio, il cui accantonamento è deducibile, è quello relativo alla svalutazione

dei crediti. Altri accantonamenti, di cui è ammessa la deduzione, sono quelli al fondo delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili.

Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, sono deducibili nei limiti e nelle quote maturate nell'esercizio: non si tratta di fondi-rischio, perché riflettono un debito certo, maturato nell'esercizio, che potrà eventualmente aumentare in futuro.

Se e nella misura in cui un fondo è stato dedotto, non potranno essere dedotti i costi e le spese, quando saranno effettivamente sostenuti.

12. I principi contabili internazionali e il principio di derivazione rafforzata.

I principi contabili internazionali sono stati recepiti dalla normativa comunitaria, che ne ha imposto l'adozione alle società quotate. I soggetti obbligati a redigere il bilancio consolidato e il bilancio annuale in base ai principi contabili internazionali sono le società quotate, le società con strumenti finanziari diffusi presso il pubblico, le banche e gli intermediari finanziari, le imprese assicurative.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali vige il principio di derivazione rafforzata (del reddito fiscale dal risultato del conto economico): per tali soggetti si applicano, anche in deroga alle disposizioni del Tuir, i criteri di classificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.

Principio fondamentale del bilancio redatto secondo gli IAS è il principio di prevalenza della sostanza sulla forma. In applicazione di tale principio vi sono attività e passività finanziarie che devono essere iscritte in bilancio adottando il criterio di valutazione del *fair value* (valore equo), coincidente nella maggior parte dei casi con il valore di mercato o valore corrente.

Il criterio di valutazione del *fair value* sostituisce il tradizionale criterio contabile di valutazione in base al costo, per cui una parte significativa degli elementi patrimoniali sono rappresentati in base al loro valore corrente.

Vi sono elementi patrimoniali valutati secondo gli IAS il cui trattamento di discosta sostanzialmente da quello previsto dal codice civile.

In materia di spese pluriennali, gli IAS stabiliscono che sono iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali solo le spese di sviluppo. Le immobilizzazioni immateriali devono essere rilevate inizialmente al costo. In seguito, la valutazione può essere effettuata in base al valore corrente.

Gli strumenti finanziari devono essere inizialmente valutati al costo; in seguito devono essere valutati al costo o al *fair value*.

Le rimanenze devono essere iscritte in bilancio al minore tra il costo storico e il valore netto realizzabile.

12.1. La determinazione del reddito delle società IAS adopter e OIC adopter

Per i soggetti IAS hanno rilevanza fiscale i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

Tali concetti sono definiti dall'Agenzia delle entrate: "qualificare" significa individuare lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione; "classificare" significa individuare la specifica tipologia o classe di provento/onere di ciascuna operazione; "imputare" significa individuare la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale e il periodo di imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile".

Regole specifiche sono dettate dai decreti IAS (2009 e 2011) e si applicano in generale a tutti i soggetti per i quali vige il principio di derivazione rafforzata e il principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Il principio di previa imputazione, secondo cui i componenti negativi non sono deducibili se non sono imputati al conto economico, non si applica ai soggetti che adottano i principi contabili internazionali; per essi, si considerano imputati al conto economico i componenti negativi di reddito che, in applicazione di tali principi, sono imputati direttamente al patrimonio (ad esempio, vendita

di azioni proprie), quando la loro contabilizzazione comporta una riduzione del patrimonio netto. Vi sono dunque dei componenti negativi di reddito deducibili anche se non sono imputati al conto economico, quando sono realizzati da soggetti che predispongono il bilancio in base ai principi contabili internazionali. L'ammortamento dei marchi e dell'avviamento è consentito le stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti per la generalità delle imprese.

Sezione terza - La tassazione dei gruppi.

13. La fiscalità dei gruppi

Dal 2004 sono stati introdotti due sistemi opzionali di tassazione dei gruppi: il consolidato e il regime di trasparenza, in alternativa alla tassazione ordinaria di ciascuna singola società.

In ambito civilistico, la nozione di gruppo deve essere tratta dall'art.2359 cc., che definisce come società controllata:

- a) la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (controllo interno di diritto);
- b) la società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (controllo interno di fatto);
- c) quella che è sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali (controllo esterno di fatto).

Ai fini del consolidato fiscale rileva solo il controllo interno di diritto.

13.1 I prezzi di trasferimento (*transfer price*).

L'art.110 c. 7 Tuir prevede che l'AF può rettificare i componenti del reddito derivanti da operazioni intercorse tra un'impresa italiana e un'impresa estera facenti parte di un medesimo gruppo quando i prezzi non corrispondono al "valore normale" con l'effetto di trasferire utili da imprese italiane ad imprese residenti all'estero.

La norma si applica ai rapporti:

- a) tra imprese italiane e società non residenti che controllano direttamente o indirettamente l'impresa italiana, o ne sono controllate;
- b) tra imprese italiane e società estere, quando i due soggetti dell'operazione siano entrambi controllati da una medesima società;
- c) tra società non residenti e imprese italiane, quando quest'ultime svolgono per le prime attività di commercializzazione dei prodotti.

La rettifica del transfer price può essere la conseguenza di una pratica elusiva, con cui gli utili sono spostati in Paesi con fiscalità più conveniente; tuttavia la rettifica, può anche non essere la conseguenza di un comportamento elusivo, ma la ripresa a tassazione in Italia di utili che sarebbero stati conseguiti se le due imprese, essendo in condizioni di indipendenza, avessero praticato i prezzi di mercato.

La norma sui prezzi di trasferimento opera quando un'impresa italiana cedere beni, o presta servizi, ad un'impresa estera controllata, ed applica prezzi inferiori al valore normale, comprimendo così i propri utili a favore della consociata. Inoltre, la norma opera quando un'impresa italiana acquista beni o servizi da una consociata estera, ad un prezzo superiore a quello normale.

Per arginare queste pratiche, ai fini fiscali si tiene conto dei valori di mercato determinati con criteri astratti. I prezzi sono valutati in base al loro valore normale, se ne deriva un aumento del reddito dell'impresa italiana; non hanno rilievo i prezzi pattuiti, ma il "valore normale".

L'impresa italiana che non ha praticato prezzi conformi al valore normale deve operare delle rettifiche in aumento nella dichiarazione dei redditi. Se la rettifica non è fatta dall'impresa, in sede di dichiarazione, l'AF può rettificare in aumento i corrispettivi delle vendite inferiori al valore normale o rettificare in diminuzione i costi superiori al valore normale.

Per **valore normale** si intende "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della specie o simili, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di

commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi". Il valore normale è dunque il prezzo di libera concorrenza.

Le linee guida dell'OCSE individuano tre metodi per la determinazione del valore normale di una transazione tra parti correlate:

- il metodo del confronto del prezzo (metodo CUP)
- il metodo del prezzo di rivendita (metodo RPM)
- metodo del costo maggiorato (metodo CPLM).

Non si applicano sanzioni al contribuente che, nel corso di un accesso, ispezione o verifica consegna all'AF documentazione idonea a consentirle il riscontro della conformità dei prezzi praticati al valore normale.

14. Il regime di trasparenza. Aspetti generali.

L'essenza del regime di trasparenza consiste nella imputazione ai soci dei redditi della società. La società partecipata (trasparente) non è tassata, perché il suo risultato fiscale (reddito o perdita) è imputato soci. I redditi prodotti dalla società "trasparente" non sono tassati come redditi della società che li ha prodotti, ma come redditi dei soci; lo stesso criterio vale per le perdite, che sono immediatamente utilizzabili per compensare i redditi del socio.

La trasparenza è dunque un regime che elimina la doppia imposizione dei redditi societari e consente l'utilizzo immediato delle perdite.

Sono previsti due regimi trasparenza: uno "ordinario", riguardante le società di capitali, che hanno come soci anche società di capitali; uno "speciale che", riguardante le "piccole" società a responsabilità limitata, i cui soci sono soltanto persone fisiche, in numero limitato.

In ambito Ires, il regime di trasparenza è applicato solo per effetto di opzione; per le società di persone, invece, la trasparenza è imposta dalla legge.

14.1. L'opzione per la trasparenza.

L'opzione per la trasparenza può essere esercitata dalle società di capitali delle quali siano socie altre società di capitali. Sia la società partecipata (trasparente), sia le partecipanti, dunque, devono essere società di capitali. L'opzione deve essere espressa sia dalla società partecipata, sia da tutti i soci (*all in, all out*), ha effetto per tre esercizi sociali della società partecipata e non può essere revocata.

Inoltre si prevede che i soci devono avere una partecipazione non inferiore al 10% e non superiore al 50%. La percentuale riguarda sia i diritti di voto, sia il diritto agli utili. Un socio che ha una partecipazione superiore al 50% non può adottare il regime di trasparenza, ma il consolidato.

La previsione del duplice limite, minimo e massimo ha una sua ratio: il limite minimo serve ad impedire l'adozione della trasparenza in presenza di una base sociale molto frazionata, e dunque è priva di uno stretto legame con la società partecipata, che giustifichi il trattamento fiscale tipico di società con pochi soci e forti legami. Il limite massimo segna lo spartiacque tra regime di trasparenza e consolidato.

Il regime di trasparenza **non è adottabile** in tre ipotesi.

Un primo ostacolo è la circostanza che i redditi di un socio siano soggetti ad una aliquota Ires ridotta. In tale ipotesi non è applicabile il regime di trasparenza, perché i redditi prodotti dalla partecipata sarebbero imputati ad una società che fruisce di una tassazione ridotta. Nel consolidato vi è una previsione analoga.

La seconda causa ostativa riguarda la società partecipata, cui è vietato optare per la trasparenza se ha aderito al consolidato, sia come controllata, sia come controllante. Se la partecipata ha aderito al consolidato come controllata (e quindi è posseduta per oltre il 50% dalla controllante), l'adozione del regime di trasparenza è impedito dal fatto che il suo socio non può optare per la trasparenza perché possiede che più del 50%. La partecipata non può inoltre aderire alla trasparenza nel caso in cui abbia il ruolo di controllante in un regime di consolidato, perché non si vuole che l'imponibile di

gruppo sia imputato per trasparenza a soggetti che sono soci, ma non controllanti, della società capogruppo che consolida. La limitazione non opera se il consolidamento fiscale riguarda una società partecipante e quindi un socio cui sono imputati redditi in regime di trasparenza. In questo caso, il reddito o la perdita imputati per trasparenza confluiranno nel consolidato a cui partecipa, in qualità di controllante o controllate, il socio della società trasparente.

In sintesi, la partecipata non può optare per il regime di trasparenza se ha optato per il consolidato. Le partecipanti, invece, possono optare per la trasparenza (se la loro partecipazione non è inferiore al 10 e non è superiore al 50%) e, al tempo stesso, essere parte di un consolidato.

La terza causa ostativa della trasparenza è l'assoggettamento della società partecipata ad una procedura concorsuale. Se la procedura sopravviene rispetto all'opzione, il regime di trasparenza cessa di avere efficacia a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui è emanato il provvedimento che dispone la procedura.

L'opzione per trasparenza è permessa anche se vi sono soci non residenti, ma solo a "condizione che non vi sia l'obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti" e nel caso in cui vi sia diritto al rimborso della ritenuta. I redditi imputati ai soci non residenti sono redditi prodotti e tassabili in Italia. In pratica l'opzione può essere esercitata solamente se il socio, non residente in Italia, è una società residente nell'UE, che beneficia del regime madre-figlia.

Possono optare per la trasparenza le società non residenti che partecipino ad una società italiana mediante una stabile organizzazione e le società che risiedono in Paesi con cui è stata stipulata una convenzione contro le doppie imposizioni.

Le condizioni richieste per l'esercizio dell'opzione devono sussistere dall'inizio alla fine del periodo di imposta; se vengono meno l'applicazione del regime di trasparenza cessa dall'inizio dell'esercizio sociale in corso della società partecipata.

Il regime può venir meno se una delle partecipanti perde le condizioni per l'esercizio dell'opzione (all in all out).

14.2. Gli effetti della trasparenza.

Il regime di trasparenza delle società di capitali, come quello delle società di persone, comporta che il reddito prodotto da una società partecipata è imputato a ciascun socio, "indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili". È quindi priva di rilevanza fiscale la distribuzione dei dividendi.

Anche le perdite della partecipata sono imputate ai soci in proporzione delle rispettive quote di partecipazione.

Una disciplina particolare è prevista per le perdite fiscali anteriori all'esercizio dell'opzione. Le perdite pregresse della partecipata possono essere utilizzate solo per compensare redditi prodotti da tale società prima dell'adozione del regime di trasparenza. Le perdite pregresse dei soci partecipanti non possono essere utilizzate per compensare redditi ad essi imputati dalla società partecipata; è ammessa solo la compensazione con gli altri redditi prodotti dai soci.

Le ritenute a titolo d'acconto sui redditi della partecipata, i crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili; "l'imputazione del reddito avviene nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata". I periodi d'imposta delle partecipanti possono essere dunque differenti, diversamente da quanto accade nel consolidato.

La società partecipata non è debitrice di imposta per il proprio reddito, ma è garante del debito dei soci. Ciascun socio risponde del debito tributario che scaturisce dal proprio reddito, ma la società partecipata "garantisce con il proprio patrimonio l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei soci"; più precisamente, "la società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per imposta, sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito".

La responsabilità solidale non sussiste:

- in caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del socio del reddito imputato per trasparenza dalla partecipata;

- in caso di omesso o carente versamento dell'imposta da parte del socio".

La responsabilità della partecipata è una responsabilità "da accertamento"; essa risponde insieme ai soci soltanto in caso di omessa, incompleta o infedele dichiarazione del proprio reddito.

Come le società di persone, le società di capitali trasparenti sono obbligati a presentare la dichiarazione dei propri redditi, pur se non ne scaturisce per esse alcun debito d'imposta, ma solo un'obbligazione di garanzia. Sulla base di tale dichiarazione viene determinato l'imponibile da imputare ai soci.

14.3. La trasparenza delle "piccole" s.r.l.

Il regime di trasparenza può essere adottato anche dalla società a responsabilità limitata, se sussistono tre condizioni:

- il volume di ricavi non deve superare le soglie previste nell'applicazione di studi di settore;
- la compagine sociale deve essere composta esclusivamente da persone fisiche, in numero non superiore a 10;
- la società non deve essere assoggettata a procedure concorsuali e non deve aver esercitato l'opzione per il consolidato.

Per tali società, si tratta di operare una "scelta di campo" tra la tassazione con Ires, come società, la tassazione con Irpef a carico dei soci. Se non si opta per la trasparenza, il reddito è tassato prima a carico della società e poi a carico del socio. Invece con il sistema di trasparenza, viene eliminata la tassazione Ires della società; ed i soci sono tassati in ragione del reddito prodotto dalla società, a prescindere dalla distribuzione.

Il regime di trasparenza è dunque più conveniente rispetto al regime ordinario delle società di capitali.

L'opzione per il regime "speciale" di trasparenza delle società a responsabilità limitata è esercitata con le stesse condizioni e modalità dell'opzione per il regime "ordinario". Il reddito della società trasparente e il meccanismo dell'imputazione sono regolati dalle stesse disposizioni che valgono per il regime "ordinario".

Alcune puntualizzazioni riguardano le perdite. Si applicano le seguenti regole:

- le perdite si imputano ai soci in proporzione delle rispettive quote di partecipazione e dentro il limite della quota del patrimonio netto contabile della società partecipata;
- i soci possono utilizzare le perdite solo per compensare i redditi della società partecipata entro il quinquennio successivo al periodo in cui sono imputate.

Se la società possiede partecipazioni cui si applica la *participation exemption*, le plusvalenze derivanti dalla loro cessione e i dividendi percepiti concorrono alla formazione del reddito della società trasparente nella misura del 58,14%.

In alternativa alla trasparenza le srl a ristretta base proprietaria possono optare per la tassazione separata, con aliquota pari a quella Ires del reddito di impresa accantonato dalla società e la tassazione del reddito complessivo del socio con aliquote progressive Irpef degli utili distribuiti.

15. Il consolidato nazionale. Aspetti generali.

La tassazione consolidata, nazionale o mondiale, colpisce il risultato del gruppo, visto come un'unità economica. Giuridicamente, il gruppo non ha soggettività giuridica. Le diverse società che lo compongono conservano la loro soggettività, sia ai fini della determinazione del reddito, sia i fini della responsabilità.

Il consolidato fiscale non è fondato sul bilancio consolidato civilistico, che è un bilancio nel quale la pluralità delle società è rappresentata come un soggetto unitario, con un solo patrimonio e un solo reddito. Nel consolidato fiscale non cessa la rilevanza dei rapporti tra società del gruppo. Il reddito di ciascuna società, compresa la capogruppo, calcolato secondo le norme ordinarie, confluisce nel risultato del gruppo, che deriva dalla somma algebrica dei risultati reddituali delle società consolidate. Si ottiene così il "reddito complessivo globale", su cui è dovuta l'imposta di cui è debitrice la controllante.

Consolidato e trasparenza consentono di raggiungere lo stesso risultato. Nel consolidato, i risultati delle partecipate sono imputati alla controllante; con la trasparenza, si ha un meccanismo inverso: anziché imputare alla controllante i risultati delle controllate, si imputano pro quota alle partecipanti i risultati della partecipata. Regime di trasparenza e consolidato sono regimi alternativi: non si può adottare il primo o il secondo in base a percentuali di partecipazione.

15.1. L'opzione per il consolidato.

L'applicazione del consolidato dipende dalla volontà delle società del gruppo: è necessario l'opzione congiunta di una capogruppo e di almeno una società controllata.

Non è necessario che aderiscano al consolidato tutte le società del gruppo (non si applica la regola all in all out). L'opzione è fatta "a coppia", cioè dalla controllante e da una controllata; si hanno quindi tante coppie di opzioni quanti sono i rapporti di partecipazione.

L'opzione richiede:

- identità di esercizio sociale di ciascuna controllata con quello della società controllante;
- l'esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e della controllante;
- l'elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi di imposta per i quali è esercitata l'opzione;
- comunicazione dell'opzione all'Agenzia dell'entrate entro il 16° giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione.

L'opzione per il consolidato è irrevocabile e ha efficacia per tre esercizi sociali.

Non possono esercitare l'opzione le società che fruiscono della riduzione dell'aliquota Ires o che sono sottoposte al fallimento o a liquidazione coatta amministrativa, né le società che esercitano come partecipate l'opzione per la trasparenza.

L'opzione non è ammessa per le società che optano per il consolidato mondiale.

L'opzione per il consolidato può essere esercitata solo se la controllante dispone del "controllo di diritto" diretto o indiretto, ossia della maggioranza di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della controllata, con i requisiti previsti dall'art. 120 del testo unico, e cioè:

- partecipazione, diretta o indiretta, al capitale della controllata in misura superiore al 50%;
- partecipazione diretta o indiretta agli utili della controllata, in misura superiore al 50%.

Non si considerano le azioni prive del diritto di voto. Il rapporto di controllo può essere diretto o indiretto: è diretto quando la controllante dispone di una partecipazione pari o superiore alla maggioranza; è indiretto quando la maggioranza è posseduta per il tramite di un soggetto intermedio (ossia quando A possiede la maggioranza di B e B la maggioranza di C). Se la partecipazione è indiretta, è necessario che la partecipazione risulti superiore al 50%.

Non tutte le società di un gruppo in senso civilistico possono dunque adattare il consolidato fiscale, ma solo quelle unite da un rapporto di controllo che presenta le tre caratteristiche sopra indicate.

La facoltà di optare come capogruppo è attribuita sia alle società di capitali, sia agli enti commerciali residenti. Le società non residenti possono esercitare l'opzione per il consolidato solo in qualità di controllanti e a condizione:

- di essere residenti in paesi con i quali è in vigore una convenzione contro la doppia imposizione;
- di esercitare nel territorio dello Stato un'attività di impresa mediante una stabile organizzazione, nel cui patrimonio è compresa una partecipazione nelle società controllate.

L'opzione come controllata può essere esercitata da qualsiasi società di capitali residente.

15.2. Il reddito consolidato.

Ciascuna società consolidata deve determinare il proprio reddito applicando le regole ordinarie in materia di reddito di impresa. È incluso perciò nell'imponibile il 5% dei dividendi percepiti, anche se provengono da società del gruppo.

Il consolidato comporta la tassazione del "reddito complessivo globale", corrispondente alla somma algebrica dei redditi e delle perdite delle consolidate, con una eventuale "rettifica di consolidamento" per gli interessi passivi.

Si considera l'intero risultato delle controllate, quale che sia la quota di partecipazione posseduta direttamente o indirettamente dalla controllante.

La rettifica di consolidamento concerne la deduzione degli interessi passivi ed è da apportare alla somma algebrica dei risultati netti delle singole società del gruppo. L'eccedenza di oneri finanziari indeducibili che residua dopo la rettifica di consolidamento può essere riportata in avanti e utilizzata per ridurre alle medesime condizioni, il reddito complessivo di gruppo dei periodi di imposta successivi.

Dopo la rettifica di consolidamento, si ottiene così risultato complessivo globale del gruppo (reddito o perdita); da esso si riducono le eventuali perdite di gruppo di esercizi precedenti e si ottiene il reddito imponibile, o la perdita, di gruppo. La perdita fiscale del gruppo è imputata alla società controllante, che può riportarla a nuovo e utilizzarla per compensare il reddito imponibile del gruppo dei periodi di imposta successivi.

Le perdite di esercizi precedenti l'opzione per il consolidato, invece, possono essere utilizzate solo dalla società che le ha prodotte.

Sul reddito imponibile del gruppo così calcolato si applica l'aliquota dell'Ires.

Ciascuna società deve presentare la propria dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle entrate e comunicarla alla capogruppo, perché possa redigere la dichiarazione di gruppo.

La dichiarazione delle controllate non contiene la liquidazione dell'imposta, che è liquidata dalla dichiarazione di gruppo.

Le consolidate possono cedere alla consolidante, ai fini della compensazione con l'imposta dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione e le eccedenze d'imposta (art.43 ter del d.p.r. 602/1973).

Non hanno rilievo reddituale le somme ricevute o versate tra società del gruppo in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti nell'ambito del gruppo. Si supponga che il risultato fiscale della controllata Alfa sia una perdita, e che il risultato della controllante Beta sia invece positivo. Il regime del consolidato permette l'utilizzo immediato della perdita di A, mediante compensazione con l'utile di Beta, che, in tal modo, vede ridotto il suo onere fiscale. Per tale beneficio fiscale, Beta deve corrispondere una contropartita ad Alfa, che, quando tornerà a produrre utili, non potrà più utilizzare la perdita "ceduta" a Beta. La contropartita è rapportata alla minore imposta pagata da Beta.

Tale compensazione, come ogni altra correlata al trasferimento di vantaggi fiscali da una società all'altra all'interno del consolidato, non è prevista dalla legge, ma è affidata ai cd. patti di consolidamento, che hanno lo scopo di tutelare le minoranze.

15.3. La responsabilità della controllante e delle consolidate.

La società controllante è debitrice non solo in base al proprio reddito, ma in base al reddito complessivo del gruppo. Essa deve versare gli acconti infrannuali dell'imposta liquidata nella dichiarazione di gruppo. Se il risultato globale è negativo, alla controllante "competete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili".

In caso di accertamento, la controllante risponde della maggiore imposta accertata, degli interessi e delle sanzioni irrogate alle controllate, in solido con la controllata che ha commesso la violazione. Le singole società consolidate rispondono, nei confronti del fisco, solo per la parte del debito fiscale che è da collegare al loro reddito complessivo; rispondono inoltre degli interessi e delle sanzioni irrogate per le violazioni commesse.

La responsabilità esterna nei confronti del fisco va tenuta distinta dai rapporti interni. Ciascuna società controllata deve corrispondere alla capogruppo i mezzi finanziari per assolvere il tributo; se non vengono forniti anticipatamente, la controllante ha diritto di rivalersi. L'obbligo è desumibile dal principio di causalità delle attribuzioni patrimoniali, oltre che dal Tuir.

L'onere economico delle sanzioni deve essere sopportato dalla società cui è imputabile la violazione. Le controllate devono far fronte all'onere per le sanzioni irrogate per violazioni commesse nelle loro dichiarazioni; la controllante risponde delle violazioni commesse in sede di dichiarazione dell'imponibile consolidato.

15.4. La cessazione del consolidato.

Il consolidato cessa se, nel corso del triennio, viene meno il rapporto di controllo, o se decorso il triennio, non è rinnovata l'opzione. In entrambi i casi sono recuperati a tassazione i benefici del consolidato.

Entro 30 giorni dalla cessazione del rapporto di controllo, la controllante e ciascuna controllata devono integrare i versamenti di acconto già effettuati, se inferiori a quelli dovuti senza il consolidamento; e la controllante, che conserva il diritto di utilizzare le perdite fiscali, i crediti e le eccedenze del gruppo, può attribuire le eccedenze dei pagamenti alla società nei cui confronti è venuto meno il controllo.

Nel caso in cui, al termine di un triennio, non siano rinnovate le opzioni, o una delle società non rinnovi l'opzione, la disciplina è analoga a quella concernente la cessazione infratriennale. Anche in questo caso le società devono integrare gli acconti che siano stati versati in misura inferiore al dovuto.

In entrambi i casi di cessazione, le perdite fiscali di gruppo non ancora utilizzate possono rimanere nella disponibilità della consolidante o essere attribuite alle società che le hanno prodotte. Per contro, i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze riportate a nuovo, risultanti dalla dichiarazione di gruppo, competono alla controllante.

15.5. L'avviso di rettifica del consolidato.

Dal controllo svolto dall'AF potrà scaturire tanto la rettifica del risultato dichiarato dalle singole società consolidate, quanto la rettifica del solo risultato globale dichiarato dalla controllante.

Il controllo della dichiarazione di gruppo è effettuato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione è situato il domicilio fiscale da controllante alla data in cui è presentata la dichiarazione; invece, il controllo delle dichiarazioni delle singole consolidate è di competenza degli uffici di domicilio fiscale della controllate. Le rettifiche del reddito proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con un unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante. Nel processo contro l'avviso la società consolidata e la consolidante sono litisconsorzi necessari.

Se, invece, la rettifica investe soltanto il calcolo dell'imponibile di gruppo e le rettifiche di consolidamento, l'avviso è indirizzato solo alla capogruppo. La consolidante ha la facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti da rettifiche delle dichiarazioni delle singole consolidate le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, presentando un'istanza entro il termine di proposizione del ricorso. In tal caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso, per la consolidata e per la consolidante, per un periodo di 60 giorni. L'ufficio deve ricalcolare la maggior imposta, gli interessi le sanzioni correlate, e comunicarne l'esito alla consolidata e alla consolidante, entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Capitolo IV - I redditi transnazionali.

Sezione prima - I redditi prodotti all'estero

1. I criteri di localizzazione dei redditi transnazionali

I criteri in base ai quali si determina il luogo in cui un reddito si considera prodotto sono rilevanti per tassare in Italia i redditi dei non residenti e i redditi dei residenti prodotti all'estero e per il riconoscimento del credito di imposta spettante ai residenti che hanno pagato imposte all'estero.

I criteri di localizzazione sono i seguenti:

- per i redditi di origine patrimoniale rileva il luogo in cui è situata la fonte reddituale; per tale motivo, per i redditi fondiari vale la localizzazione dell'immobile; per i redditi di capitale la sede del soggetto che li corrisponde (criterio della localizzazione del pagatore);
- per i redditi che derivano dallo svolgimento di attività, vale il luogo in cui è svolta l'attività.

Sono prodotti in Italia i "redditi diversi" che derivano da beni situati in uno Stato e da plusvalenze relative a partecipazioni in società residenti; sono altresì prodotti in Italia i redditi cui si applica il principio di trasparenza, cioè i redditi delle società di persone e enti assimilati e delle società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale, ed hanno sede in Italia.

Inoltre, si considerano prodotti in Italia, quando siano corrisposti da soggetti residenti (o da una stabile organizzazione situata in Italia):

- le pensioni e le indennità di fine rapporto;
- i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa, nonché di processi, formule e informazioni relative alle esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- i compensi conseguiti da imprese, società ed enti non residenti per prestazioni artistiche e professionali effettuate nel territorio dello Stato per conto di un residente.

2. I redditi dei non residenti prodotti in Italia. La tassazione delle persone fisiche

Per i non residenti la tassazione dei redditi ha carattere reale, essendo limitata ai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Una persona fisica non è residente in Italia, ai fini fiscali, quando non ricorre nessuno degli elementi costitutivi della residenza fiscale.

La residenza fiscale è un criterio di collegamento che, essendo di natura personale non afferisce ad un determinato reddito, ma alla persona e quindi a qualsiasi reddito.

Diverso rilievo hanno i criteri di collegamento di natura reale, che riguardano singole categorie reddituali: pertanto il non residente è soggetto ad imposta in ragione del collegamento reale dei singoli redditi con il territorio dello Stato, ossia per il fatto che determinati redditi, in base ad una norma "localizzante" sono redditi prodotti in Italia.

Per la stessa ragione dal reddito complessivo prodotto in Italia i non residenti deducono solo alcuni degli oneri di cui all'art. 10 Tuir; non gli spetteranno le detrazioni dall'imposta per carichi di famiglia, né altre detrazioni di natura personale.

2.1 I dividendi in uscita dall'Italia

I dividendi distribuiti da società residenti a soggetti non residenti (dividendi in uscita o outbound) sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, nella misura del 26%.

La ritenuta si deve applicare quale che sia la natura della partecipazione e la natura giuridica del soggetto percipiente. Tuttavia i soggetti non residenti hanno diritto al rimborso della ritenuta subita (per un importo pari a 11/16) se dimostrano di aver pagato sui dividendi percepiti le imposte nel paese di residenza.

Tale regime non trova applicazione nel caso di dividendi distribuiti a società o enti residenti in Stati membri UE o aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo; i dividendi sono soggetti a ritenuta a titolo di imposta con aliquota dell'1,20% (come i dividendi interni).

I dividendi non sono tassati quando si applica la Direttiva “madre-figlia” che impedisce la tassazione dei dividendi distribuiti tra società madri (controllanti) e società figlie (controllate) all'interno dell'UE, vietando ritenute sia da parte dello stato della figlia, sia da parte della madre. Tale Direttiva si applica solo ai dividendi percepiti dalle società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 10% del capitale della società figlia.

2.2. La tassazione in Italia di società o enti non residenti

Sono società ed enti non residenti quelli che, per la maggior parte del periodo di imposta, non hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato. Non ha rilievo la forma giuridica adottata (vi rientrano anche i trust).

Secondo il principio della tassazione su base territoriale, si tassano con l'Ires solo i redditi prodotti in Italia. Non tutti i redditi prodotti in Italia sono reddito di impresa, poiché non opera il principio della forza di attrazione della stabile organizzazione; pertanto i redditi della società o ente commerciale non residente conservano la qualifica della categoria di appartenenza, in applicazione del principio del trattamento “isolato” dei redditi. La stabile organizzazione non esercita alcuna forza attrattiva verso i redditi non commerciali; la sua presenza non comporta la trasformazione di tutti i redditi prodotti dall'ente non residente in reddito di impresa, ma funge solo da criterio di collegamento tra il territorio e i redditi commerciali prodotti dalla società o ente non residente, rendendoli soggetti ad imposta in Italia. L'imponibile è dato dalla somma dei singoli redditi, determinati secondo le regole proprie di ciascuna categoria.

2.3. La stabile organizzazione in Italia dei non residenti.

Gli imprenditori non residenti producono un reddito d'impresa imponibile in Italia solo se, nel territorio dello Stato, operano per mezzo di una “stabile organizzazione”.

Il Tuir ha recepito la definizione dell'OCSE; pertanto la **stabile organizzazione materiale** è definita come “sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”; è necessario che vi sia una sede affari; che sia stabile; che sia espressione dell'esercizio normale dell'impresa e che sia atta a produrre reddito (a titolo esemplificativo l'art. 162 indica una sede di direzione; una succursale; un ufficio; un'officina; un laboratorio; una miniera; un giacimento petrolifero o di gas naturale; un cantiere assume rilievo di stabile organizzazione se la sua durata supera i tre mesi).

Costituisce stabile organizzazione anche “una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio” (si fa riferimento alle multinazionali dell'economia digitale che realizzano profitti in Italia senza una stabile organizzazione in senso fisico).

La nozione di stabile organizzazione non comprende:

- l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, esposizione o consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa, immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione o consegna o ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa, o ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; ecc.

La **stabile organizzazione personale** è un soggetto, che, nel territorio dello Stato, conclude abitualmente, in nome e per conto dell'impresa non residente, contratti diversi da quelli di acquisto di beni. Tale attività deve essere esercitata abitualmente e deve impegnare l'impresa non residente. Il soggetto che opera come stabile organizzazione “personale” si pone in condizione di dipendenza rispetto all'impresa non residente, ricevendo istruzioni. Non vi è stabile organizzazione personale se il soggetto è indipendente.

La stabile organizzazione non è un soggetto giuridico distinto dalla società non residente, ma mero “centro di imputazione di situazioni giuridiche”. Ciò significa che dalla stabile organizzazione

scaturiscono situazioni giuridiche che fanno capo al soggetto non residente, al quale è riconducibile la stabile organizzazione.

La presenza in Italia di una stabile organizzazione rende applicabili le stesse norme che si applicherebbero se l'impresa non residente fosse residente in Italia.

Il **reddito della stabile organizzazione** è determinato secondo le disposizioni relative al reddito d'impresa. La base imponibile è determinata sulla base di un rendiconto economico e patrimoniale da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti.

I componenti di reddito della stabile organizzazione relativi ai rapporti con la casa madre sono soggetti alla disciplina dei prezzi di trasferimento, come tra società dello stesso gruppo.

4. Il rappresentante fiscale dei non residenti.

Per le imposte sui redditi, è previsto che le società e gli enti non residenti, che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato, devono indicare al Fisco le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante per i rapporti tributari.

È molto incerta la consistenza giuridica di tale "rappresentanza": dalla lettera della legge si deduce che si tratta di un mero domiciliatario, che deve essere nominato per essere abilitato a ricevere la notificazione di atti dell'amministrazione. Il rappresentante fiscale non ha, secondo il modello legale, poteri rappresentativi per la generalità dei rapporti dello straniero con gli uffici dell'Agenzia delle entrate, a meno che tale potere non sia espressamente conferito con procura notarile, nel qual caso si ha un'effettiva rappresentanza, secondo le norme generali del codice civile.

5. L'interpello sui nuovi investimenti delle imprese non residenti

Le imprese non residenti che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore ai 30 milioni di euro e con significative ricadute occupazionali possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento.

La risposta dell'Agenzia deve essere resa entro 120 gg. prorogabili di ulteriori 90 gg., nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni. Qualora la risposta non pervenga nel termine, si intende che l'Amministrazione concorda con l'interpretazione fornita nell'istanza.

Il contenuto della risposta vincola l'AF e resta valido finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali si è pronunciata l'agenzia, con conseguente nullità di ogni provvedimento amministrativo difforme.

Sezione II – I redditi dei residenti prodotti all'estero

6. I dividendi e le plusvalenze provenienti da Stati a fiscalità ordinaria

I dividendi percepiti da persone fisiche, provenienti da Stati a fiscalità ordinaria, sono tassati come dividendi distribuiti da società residenti. Pertanto si applica o il regime sostitutivo con aliquota del 26% o la tassazione del 58,14% o la tassazione integrale.

Invece gli utili distribuiti da società non residenti ai soggetti passivi Ires residenti sono componenti del reddito di impresa e sono tassati come i dividendi distribuiti da società residenti.

Le plusvalenze realizzate da non imprenditori sono redditi diverse e sono tassate con imposta sostitutiva del 26%.

Invece le plusvalenze realizzate da soggetti passivi Ires, derivanti da cessioni di partecipazioni in società non residenti sono trattate come le cessioni di partecipazioni in società residenti (esenzione del 95%).

6.1 Dividendi e plusvalenze da partecipazione in società residenti in "paradisi fiscali".

Se la società partecipata ha sede in un paese a regime fiscale privilegiato, non vi è motivo per detassare i dividendi e le plusvalenze, per cui sono tassati per intero sia quando sono redditi di capitale, sia quando sono redditi di impresa.

Non si applica tale regola quando è accertato, anche a seguito di interpello che, dalla partecipazione in società residenti in "paradisi fiscali", non sia conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Nel caso di cessione di partecipazioni in società localizzate nei "paradisi fiscali" sono imponibili per intero: **a)** le plusvalenze realizzate da società o enti commerciali ovvero da società di persone o imprenditori individuali; **b)** plusvalenze realizzate da persone fisiche, se la partecipazione è qualificata.

Si tiene conto anche delle minusvalenze, con facoltà di riporto a nuovo.

Anche per le plusvalenze la piena imponibilità è esclusa per i soggetti passivi Ires che dimostrano che non hanno conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati a fiscalità privilegiata.

Tuttavia è previsto, per le plusvalenze conseguite da soggetti passivi Ires, un regime di tassazione attenuata (50% di quanto percepito) e con attribuzione di credito d'imposta indiretto, quando la società partecipata svolge, in via principale, un'effettiva attività commerciale o industriale, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento.

7. Esenzione opzionale delle stabili organizzazioni estere

Le imprese residenti che posseggono una stabile organizzazione all'estero possono optare per l'esenzione degli utili e delle perdite ad essa attribuibili. L'opzione è irrevocabile ed è esercitata quando è costituita la stabile organizzazione.

8. Le imprese estere controllate

Il regime delle "imprese estere controllate" (regime CFC) è un regime di trasparenza che si applica alle società e in genere si applica alle società e ai contribuenti residenti che detengono "direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori a regime fiscale privilegiato".

Di regola, i redditi derivanti dalla partecipazione in società residenti all'estero sono soggetti ad imposta quando sono percepiti: secondo il "regime CFC", invece, i redditi e delle controllate estere sono imputati al soggetto residente in Italia, a prescindere dalla distribuzione, in base al principio di trasparenza.

Il regime CFC è simile al consolidato mondiale, perché comporta l'imputazione per trasparenza dei redditi prodotti all'estero ad un contribuente residente in Italia; ma, mentre il consolidato mondiale è opzionale, il regime CFC ha funzione antielusiva, e, quindi, si applica obbligatoriamente. I redditi prodotti dalle CFC sono tassati in Italia subito, non appena prodotti.

Si considerano privilegiati i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori il cui livello nominale di tassazione è inferiore al 50% di quello praticato in Italia.

Ai fini della nozione di controllo trova applicazione l'art. 2359 c.c.

Il regime di CFC non si applica in due ipotesi:

- nel caso in cui il soggetto estero "svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territori di insediamento";
- quando il soggetto residente non fruisce del regime del regime privilegiato, perché il "soggetto estero partecipato" riceve utili prodotti da una stabile organizzazione o da una partecipata i cui redditi sono tassati in un paese a regime di fiscalità normale.

Per la determinazione del reddito da imputare al soggetto residente, si prevede che i redditi del soggetto non residente sono assoggettati a tassazione separata con aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul

reddito delle società. I redditi del soggetto estero sono determinati applicando le norme italiane in materia di reddito di impresa.

Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione le imposte pagate all'estero a titolo definitivo.

Ai sensi del Tuir il regime CFC è esteso anche ai casi in cui i soggetti esteri controllati non hanno sede in Stati o territori a regime privilegiato se:

- sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero soggetti se fossero residenti in Italia;
- abbiano conseguito proventi (passive income) derivanti per più del 50% dalla gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie o dalla prestazione di servizi "infragruppo".

Tale estensione può essere evitata se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una "costruzione artificiosa" volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Il regime CFC appare diretto a contrastare la dislocazione di profitti propri del soggetto controllante presso strutture estere "artificiose", con sede in Stati a fiscalità privilegiata.

9. Il consolidato mondiale.

Il consolidato mondiale comporta l'imputazione, alla capogruppo italiana, del risultato fiscale delle controllate estere, in proporzione alla quota di partecipazione.

Vi è dunque una fondamentale differenza tra consolidato nazionale e mondiale:

- il primo determina la tassazione unitaria di più soggetti passivi
- il consolidato mondiale invece concerne la tassazione di un solo soggetto passivo (la controllante residente), a cui sono imputati i redditi delle partecipazioni in controllate estere.

Il consolidato mondiale determina l'imputazione proporzionale alla controllante dei redditi e delle perdite di tutte le controllate non residenti (all in, all out), per un periodo non inferiore a cinque esercizi (i successivi nuovi vincolano per almeno tre esercizi).

Il principale vantaggio del consolidato mondiale è dato dalla compensabilità delle perdite fiscali delle società controllate non residenti con i redditi delle società residenti. La controllante che non adotta il consolidato può dedurre le perdite delle stabili organizzazioni, ma non le perdite delle controllate estere (compensabilità delle perdite transfrontaliere). Tutte le limitazioni e le cautele che circondano l'istituto vanno dunque spiegate avendo presente che esso consente la compensazione di perdite di società estere con utili realizzati in Italia.

D'altro canto, però, il consolidato rende immediatamente tassabili in Italia, per imputazione alla controllante, gli utili delle controllate non residenti.

Il soggetto controllante deve essere una società di capitali o un ente commerciale residente in Italia. Non possono adottare il consolidato mondiale né le società di persone, né le società non residenti.

La controllante può optare per il consolidato mondiale:

- se è una società quotata nei mercati regolamentati;
- se è controllata dallo Stato, o da altri enti pubblici, o da persone fisiche residenti, che non abbiano il controllo di altre società.

Il requisito del controllo sussiste quando la controllante possiede: **a)** la maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria; **b)** il diritto di partecipare agli utili in misura superiore al 50%. Il controllo può essere detenuto anche in modo indiretto, ossia per il tramite di una o più controllate residenti; in tal caso, però, è necessario che la capogruppo e le controllate residenti optino per il consolidato nazionale.

L'opzione per il consolidato mondiale deve essere esercitata unicamente dalla società o ente controllante residente (le controllate non devono esprimere alcuna opzione perché il consolidato mondiale non tassa i loro redditi). L'opzione è efficace se, oltre ai presupposti già indicati, sussistono le seguenti ulteriori condizioni:

- l'opzione ha per oggetto tutte le controllate non residenti (all in all out);
- vi è identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della controllante;

- i bilanci di tutte le società del gruppo sono soggetti a revisione contabile;
- il consenso delle controllate alla revisione del proprio bilancio e l'impegno a fornire alla controparte la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile e per adempiere, entro un periodo non superiore a 60 giorni dalla loro notifica, alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

9.1. Gli effetti del consolidato mondiale.

Il consolidato mondiale comporta l'imputazione alla controllante dei risultati reddituali (utile o perdita) delle società non residenti, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Il risultato reddituale delle società estere, calcolato secondo la legislazione fiscale dello Stato di residenza fiscale, deve essere ricalcolato applicando le disposizioni vigenti in Italia in materia di Ires (come per le CFC).

Devono poi essere effettuate le "rettifiche di consolidamento":

- adozione di un trattamento uniforme dei componenti di reddito risultanti dai bilanci revisionati delle controllate;
- riconoscimento dei valori risultanti dal bilancio relativo al periodo anteriore a quello di adozione del consolidamento, a condizione che non vi sia stato mutamento di principi contabili;
- esclusione degli utili e perdite di cambio risultanti da finanziamenti intergruppo di durata superiore a 18 mesi;
- conversione degli imponibili espressi in valuta estera;
- applicazione del principio del valore normale ai beni e servizi scambiati tra società residenti e non residenti, al fine di preservare la corretta allocazione internazionale del reddito;
- esclusione dei fondi per rischi ed oneri che non rientrano nelle categorie tipizzate dal TUIR, di cui va rispettata la misura.

Sulla base imponibile risultante dalle rettifiche di consolidamento, la controllante determina la corrispondente imposta lorda, da cui sono scomputabili i crediti e le ritenute di pertinenza della controllante, nonché il credito per le imposte pagate all'estero dalle società consolidate.

9.2. Interruzione e revoca dell'opzione per il consolidato mondiale.

La disciplina degli eventi interruttivi distingue due ipotesi principali.

Se la capogruppo perde lo status legittimante (es. privatizzazione di una holding pubblica), il regime in parola cessa di avere efficacia a partire dall'inizio del successivo periodo d'imposta. Quando si verifica l'evento interruttivo, le perdite maturate durante il consolidamento vengono ridotte proporzionalmente al "contributo" che le controllate hanno dato alla loro produzione. Lo stesso effetto si verifica in caso di revoca dell'opzione.

Nell'ipotesi in cui venga meno il requisito di controllo rispetto ad una o più entità sono recuperati a tassazione, nella base imponibile consolidata, le perdite proporzionalmente riferibili alle società uscite dal consolidamento, qualora ne rappresentino oltre due terzi.

In caso di interruzione o di revoca dell'opzione, i dividendi percepiti e le plusvalenze realizzate dalla controllante, per effetto delle partecipazioni detenute nelle società consolidate, concorrono a formare il reddito imponibile della controllante, per la quota che ha beneficiato della participation exemption.

10. Il credito di imposta per le imposte pagate all'estero

L'attribuzione del credito di imposta per le imposte assolate all'estero ai contribuenti residenti in Italia, che producono reddito in altri Paesi, mira a realizzare la neutralità fiscale interna.

Per eliminare o attenuare la doppia imposizione internazionale, a parte i rimedi previsti dalle convenzioni internazionali, è attribuito al contribuente residente un credito di imposta che si compensa con l'imposta dovuta dal soggetto residente (in sostanza si tratta di una detrazione che spetta fino a concorrenza della quota di imposta italiana). Se alla formazione della base imponibile

concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascun Stato.

In ogni caso la detrazione può essere fatta valere solo se i redditi possono considerarsi prodotti all'estero secondo i criteri previsti per la localizzazione dei redditi prodotti da non residenti in Italia e se i redditi esteri concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile; inoltre è necessario che il pagamento dell'imposta allo Stato estero sia stata fatta a titolo definitivo.

11. La patrimoniale su immobili e attività finanziarie

In parallelo alla patrimoniale municipale che colpisce gli immobili posseduti in Italia, gli immobili posseduti all'estero, da persone fisiche residenti in Italia sono tassati con una patrimoniale, cioè da un'imposta sul valore degli immobili situati all'estero.

Per evitare doppie imposizioni, dall'imposta si deduce un credito d'imposta paria all'ammontare dell'imposta patrimoniale versata nello stato in cui è situato l'immobile.

Sono soggette ad imposta anche le attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato e la base imponibile è costituita dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare. Dall'imposta si detrae un credito di imposta pari all'ammontare dell'imposta patrimoniale versata nello Stato estero.

12. La dichiarazione dei beni e redditi esteri

I soggetti residenti fiscalmente in Italia devono dichiarare (obblighi di monitoraggio) i beni detenuti, i redditi prodotti all'estero, gli investimenti che detengono all'estero e le attività estere di natura finanziaria, attraverso cui possono essere conseguiti redditi imponibili in Italia. La violazione dell'obbligo di dichiarazione è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria; la sanzione è raddoppiata se lo Stato estero è a regime fiscale privilegiato. Restano ferme le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione dei redditi.

13. Accordi preventivi delle imprese con attività internazionale

Le imprese con attività internazionale possono stipulare con l'agenzia delle entrate accordi preventivi concernenti prezzi di trasferimento, le stabili organizzazioni, i dividendi, gli interessi, le royalties ed altri componenti reddituali. Si tratta di accordi che vincolano le parti nel periodo di imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi di imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto e di diritto.

Capitolo V - Le operazioni straordinarie.

1. Premessa.

Le operazioni straordinarie sono quegli eventi organizzativi o riorganizzativi che possono avere ad oggetto i beni o i soggetti. I profili fiscali di queste operazioni sono contenute nel Tuir.

2. Operazioni sui beni. Le cessioni di azienda.

Per l'imprenditore, l'azienda acquistata ha un valore fiscalmente riconosciuto, pari al costo, che può essere ammortizzato per la parte riferibile ai beni strumentali. Se l'azienda è ceduta ad un prezzo maggiore del valore fiscalmente riconosciuto, la plusvalenza così monetizzata è tassata integralmente nel periodo d'imposta del realizzo.

Accanto al regime ordinario sono previsti dei regimi fiscali attenuati o di non tassazione:

- Chi cede un'azienda posseduta da meno di tre anni, e, quindi, realizza una plusvalenza formata in poco tempo, non ha alcuna agevolazione; le attenuazioni sono riservate alle plusvalenze che si sono formate in un periodo relativamente lungo (5 anni).

- Se l'azienda ceduta è stata posseduta per un periodo non inferiore a tre anni, il contribuente ha la facoltà di scegliere tra la tassazione immediata nell'esercizio del realizzo e tassazione frazionata in più esercizi. La tassazione immediata della plusvalenza realizzata può essere conveniente quando compensa perdite dell'esercizio o perdite pregresse.
- In caso di permuta, non vi è tassazione se il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili, e se vi è continuità di valori fiscali (cioè se i beni ricevuti sono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale erano iscritti i beni ceduti). Si tassa l'eventuale conguaglio in danaro, cioè la parte di plusvalenza che è monetizzata.

Il trasferimento di azienda per causa di morte o per altro atto gratuito non rende tassabili le plusvalenze, purché vi sia continuità dei valori fiscali. Se l'erede o il donatario cede l'azienda, la plusvalenza è tassata come reddito diverso.

La tassazione della plusvalenza realizzata con la cessione di un'azienda può essere evitata se l'azienda è conferita in una società, in regime di neutralità fiscale; la partecipazione ricevuta, se è iscritta come immobilizzazione, può essere poi ceduta in regime di *participation exemption*.

2.1. La responsabilità del cessionario d'azienda.

Chi acquista un'azienda è solidalmente responsabile con il cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. Si tratta di una responsabilità limitata, oltre che temporalmente, anche nella misura, perché il cessionario è obbligato entro il valore dell'azienda ceduta.

La responsabilità del cessionario non ha limiti se la cessione è avvenuta in frode ai crediti tributari. La frode è presunta se il trasferimento si è verificato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penale.

2.2. Le cessioni di partecipazioni immobilizzate.

Secondo il regime ordinario, sono imponibili le plusvalenze realizzate con la cessione di partecipazioni sociali iscritte nell'attivo immobilizzato (cd. partecipazioni strategiche), se non fruiscono del regime di *participation exemption*. Se si tratta di partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi tre bilanci, il contribuente può sottoporre la plusvalenza a tassazione immediata o frazionarla in quote costanti.

Questo regime non opera però per le partecipazioni immobilizzate che fruiscono della *participation exemption*. In tale regime, le plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni "strategiche" sono:

- esenti da tassazione nella misura del 95%, se il cedente è un soggetto passivo dell'Ires;
- esenti da imposizione nella misura del 41,86%, se il cedente è un imprenditore individuale;
- esenti da imposizione nella misura del 50,28% se il cedente è una società di persone commerciale.

3. I conferimenti in generale.

I conferimenti generalmente hanno per oggetto danaro; possono però avere per oggetto anche altri beni. Se è conferito danaro, non sorgono problemi di tassazione.

Se invece sono conferiti altri beni i trasferimenti possono essere fiscalmente "realizzativi" (cioè con la tassazione delle plusvalenze realizzate) o "neutrali" (cioè senza tassazione delle plusvalenze).

In linea di principio, i conferimenti sono equiparati alle cessioni a titolo oneroso: sono quindi realizzativi (ciò significa che le plusvalenze dei beni conferiti sono da considerare realizzate e sono tassate come se il bene fosse ceduto dietro corrispettivo in danaro). Per effetto del conferimento, il conferente riceve una partecipazione; la plusvalenza insita nel bene conferito non viene "monetizzata", ma "scambiata" con un bene di secondo grado (il titolo di partecipazione). La plusvalenza è data dalla differenza tra valore delle partecipazioni ricevute e valore del bene conferito.

Per determinare il valore delle partecipazioni ricevute, bisogna distinguere tra conferimenti in società quotate e conferimenti in società non quotate:

- Se la conferitaria è una società quotata in borsa, il valore normale delle partecipazioni è determinato in base alle quotazioni della borsa.
- Se la conferitaria non è quotata, si assume che il valore normale delle partecipazioni ricevute sia pari al valore normale dei beni conferiti. La plusvalenza è dunque pari alla differenza tra valore normale e valore fiscale dei beni conferiti.

3.1. I conferimenti di azienda.

Per i conferimenti d'azienda effettuati nell'esercizio di impresa, il regime ordinario non è il realizzo, ma la neutralità fiscale. I conferimenti di azienda sono equiparati alle altre operazioni straordinarie e sono considerati una mera riorganizzazione; la partecipazione sostituisce l'azienda, nel patrimonio del conferente; il rapporto tra conferente e struttura produttiva non cessa, ma continua per il tramite della partecipazione ricevuta.

Il regime di continuità e neutralità fiscale comporta che il valore fiscale dell'azienda conferita diventa, per il conferente, valore della partecipazione ricevuta.

Non vi è dunque tassazione di plusvalenze per effetto del conferimento; vi sarà tassazione solo quando il soggetto conferente cederà la partecipazione, o la società conferitaria cederà l'azienda, per un corrispettivo superiore al valore fiscale. Il valore di partenza ai fini del calcolo della plusvalenza, non è il valore contabile di iscrizione, ma il valore fiscale.

Il regime di neutralità fiscale si applica anche all'imprenditore individuale che conferisce l'unica azienda di cui è proprietario. Il valore fiscale delle partecipazioni ricevute è dato dal valore fiscale dell'azienda conferita; vi sarà tassazione della plusvalenza se la partecipazioni ricevute saranno alienate verso un corrispettivo superiore al valore fiscale di partenza. Poiché l'imprenditore individuale, per effetto del conferimento dell'unica azienda, cessa di essere imprenditore, la plusvalenza realizzata cedendo la partecipazione è tassata come "reddito diverso".

3.2. I conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento.

Per effetto dell'equiparazione generale dei conferimenti alle cessioni, le plusvalenze derivanti dal conferimento di partecipazioni sono imponibili come le altre plusvalenze, o soggette al regime di *participation exemption*.

Peraltro, il conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento è assimilato ai conferimenti di aziende, per cui può essere effettuato in regime di neutralità fiscale, come i conferimenti di aziende. Vi è però un'importante differenza, perché il conferimento di aziende resta neutrale anche se le plusvalenze emergono a livello contabile, mentre i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento sono tali solo se la plusvalenza non emerge a livello contabile.

In definitiva, i soggetti coinvolti possono concordare la non tassazione, dando continuità ai precedenti valori, o decidere di tassare in tutto o in parte la plusvalenza, facendo emergere in tutto in parte il valore reale della partecipazione conferita o di quella ricevuta.

Il regime di neutralità non è applicabile nel caso in cui siano conferite partecipazioni di controllo o di collegamento imponibili e si ricevono in cambio partecipazioni esenti. In tale ipotesi, è subito tassata la plusvalenza latente, che è pari alla differenza tra valore normale e valore fiscalmente riconosciuto.

3.3. Lo scambio di partecipazioni.

Il regime di neutralità può essere applicato, a certe condizioni, anche allo scambio di partecipazioni, quando sia in gioco il controllo societario.

In caso di permuta, cioè nel caso in cui una società acquista il controllo di un'altra società, cedendo azioni proprie, lo scambio avviene in regime di neutralità fiscale, a condizione che:

- i soggetti dello scambio siano società o enti commerciali, soggetti a Ires;

- oggetto dello scambio sia una partecipazione che permetta di acquisire o integrare il controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c.;
- l'operazione avvenga con continuità dei "valori fiscali" delle azioni o quote, e cioè con attribuzione, alle azioni o quote ricevute, del valore fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote proprie, che sono state cedute. In tal caso, la plusvalenza resta latente e sarà tassata quando la partecipazione sarà ceduta.

Il regime di neutralità si applica anche quando la società che acquista una partecipazione di controllo, o incrementa la percentuale di controllo in virtù di un obbligo legale statutario, aumenta appositamente il capitale sociale, attribuendo al conferente le nuove azioni. In tal caso, le azioni o quote ricevute dai conferenti sono valutate in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Vale anche per il conferimento attuato mediante scambio di partecipazioni la regola secondo cui il regime di neutralità non si applica nel caso in cui lo scambio avvenga tra una partecipazione non esente con la partecipazione alla quale si applica la *participation exemption*.

4. Operazione sui soggetti. Le trasformazioni omogenee.

Trasformazione, fusione e scissione sono le forme di riorganizzazione societaria che possono essere considerate in modo unitario perché nessuna di esse dà luogo alla tassazione delle plusvalenze latenti, essendo operazioni che non hanno per oggetto i beni, ma i soggetti.

Con la **trasformazione**, muta la forma sociale della società, ma non vi è realizzo dei presupposti impositivi. Ecco perché "la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento".

In realtà, le trasformazioni non sono sempre neutrali, ma anche realizzative. La trasformazione da un tipo ad altro di società commerciale assume particolare rilievo fiscale quando consiste nella trasformazione della società di capitali in società di persone, o viceversa, ossia quando il mutamento di tipo societario produce il mutamento dell'imposta da applicare. In tali casi, il periodo di imposta in corso si divide in due: la trasformazione interrompe il periodo di imposta in corso e inizio un nuovo periodo. Il periodo interrotto decorre dall'inizio dell'esercizio fino alla data in cui ha effetto la trasformazione; il secondo dal giorno successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione fino alla chiusura dell'esercizio sociale. Si applicano, a ciascuno dei due periodi, le regole cui la società è soggetta in ragione della sua forma sociale.

Inoltre in caso di passaggio da società di capitali a società di persone, alle riserve costituite prima della trasformazione continuano ad applicarsi le norme relative all'Ires e ai dividendi, anche se la società non è più soggetta a tale imposta.

Il Testo unico omette di considerare espressamente il caso in cui la società commerciale si trasforma in società semplice e il caso inverso. La trasformazione di una società di capitali in società semplice è analoga alla trasformazione della società di capitali in ente non commerciale. I beni della società di capitali cessano di essere "beni d'impresa", e ciò comporta la tassazione delle plusvalenze perché la trasformazione realizza una destinazione dei beni plusvalenti a finalità estranee all'impresa. Il caso inverso, in cui una società semplice si trasforma in società di capitali, deve essere trattato come la trasformazione di un soggetto non commerciale in soggetto commerciale, cioè equiparando la trasformazione al conferimento.

4.1. Le trasformazioni eterogenee.

La **trasformazione cd. eterogenea** può avvenire:

- o come trasformazione della società di capitali in consorzio, società consortile, società cooperativa, comunione d'azienda, associazione non riconosciuta o fondazione;
- o come trasformazione di tali soggetti in società di capitali.

Si tratta anche in questi casi, di trasformazione in senso proprio: muta la forma giuridica, non l'identità del soggetto, per cui si ha piena continuità di rapporti giuridici.

Dal punto di vista fiscale nulla muta se vi è identità di regime fiscale tra situazione anteriore e situazioni posteriori alla trasformazione.

Assumono invece rilievo ipotesi in cui muta il regime fiscale. Se vi è trasformazione di una società di capitali in soggetto non commerciale, l'operazione comporta il realizzo dei beni della società secondo il valore normale. Le plusvalenze sono imponibili perché i beni aziendali cessano di essere beni d'impresa. La trasformazione determina infatti la destinazione dei beni aziendali a finalità estranee all'esercizio di impresa. Nel caso di trasformazione da soggetto non commerciale in società di capitali, l'operazione è fiscalmente equiparata ad un conferimento. Ma il conferimento è equiparato ad una cessione, e, quindi, la trasformazione equivale fiscalmente ad una cessione. Ecco perché le plusvalenze insite nel patrimonio dell'ente che, trasformandosi, si "commercializza", sono tassate come le plusvalenze dei beni ceduti e, quindi, come redditi diversi. In altri termini, le plusvalenze dei beni dell'ente non commerciale che si trasforma in società commerciale sono trattate come quelle realizzate da un "privato", e quindi, sono "redditi diversi".

Senonché, l'ente non commerciale che si trasforma in società commerciale non riceve nessun corrispettivo. Può accadere che il "corrispettivo" venga dato ad un terzo, cui sono attribuite le azioni della società risultante dalla trasformazione. Il tributo sulla plusvalenza ha come soggetto passivo l'ente che si trasforma: questo pagamento d'imposta è lo scotto che si paga per la trasformazione dei "beni non d'impresa" in "beni relativi all'impresa".

Come si quantifica la plusvalenza? Dato per noto il valore di partenza (costo fiscale) del patrimonio dell'ente che si trasforma, vi è da individuare il valore finale. Normalmente, la plusvalenza è la differenza tra corrispettivo percepito e costo fiscale. Qui, però, non c'è un corrispettivo in senso stretto, ma, a fronte del conferimento, vi sono delle partecipazioni che vengono date ad un terzo. Le partecipazioni devono essere valutate in base al valore corrente del patrimonio che si trasforma in beni d'impresa; e questo valore deve essere confrontato con il costo storico del patrimonio.

5. La fusione.

La **fusione** può avvenire o con la costituzione di una nuova società o mediante incorporazione: in pratica, però, le fusioni sono realizzate prevalentemente mediante incorporazione.

La società incorporante subentra in tutte le situazioni giuridiche che facevano capo alle società fuse, o alla società incorporata. Ciò vale sia per le situazioni giuridiche sostanziali, tra cui quelle relative alle imposte sui redditi, sia per le situazioni giuridiche formali.

La fusione interessa l'organizzazione patrimoniale societaria dei soggetti d'imposta, non alla loro gestione, ed è quindi evento fiscalmente neutro ai fini reddituali. La neutralità riguarda le plusvalenze e le minusvalenze insite nel patrimonio della società incorporata o fusa e le differenze di fusione. Nel patrimonio della società che è fusa o incorporata possono esservi beni il cui valore reale è diverso da quello contabile e fiscalmente riconosciuto; possono esservi, quindi, plusvalenze o minusvalenze latenti. Le plusvalenze latenti divengono tassabili, e le minusvalenze diventano deducibili, se si realizzano determinati eventi (cessione a titolo oneroso, distribuzione ai soci, ecc.); la fusione non è evento rilevante a tali fini, perché *"non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento"*.

I beni provenienti dalle società fuse o incorporate possono essere iscritti ad un valore contabile superiore a quello di provenienza, se dalla fusione emerge un disavanzo. Questi maggiori valori non costituiscono plusvalenze imponibili per la società risultante dalla fusione o incorporante.

I beni ricevuti dalla incorporante assumono spesso lo stesso valore fiscale che avevano presso l'incorporata. E i divergenti valori contabili e valori fiscali devono essere annotati in un "prospetto di riconciliazione", da unire alla dichiarazione dei redditi. In caso di successiva cessione dei beni, si assumerà come "valore di partenza", per il calcolo della plusvalenza, non il valore contabile del bene, ma il valore fiscalmente riconosciuto, indicato nel prospetto.

La fusione è un'operazione fiscalmente neutra anche per i soci. Le partecipazioni dei soci delle società fuse o incorporate sono annullate e sostituite con partecipazioni della società risultante dalla

fusione o incorporante, e il concambio avviene in base al rapporto calcolato nel progetto di fusione. Il concambio non rientra però tra le ipotesi alle quali la legge ricollega il realizzo di plusvalenze imponibili, ma è considerato una semplice sostituzione di titoli. E' tassabile solo il conguaglio in denaro pagato ai soci in occasione del concambio (reddito di capitale).

5.1. Avanzi e disavanzi da annullamento.

Esaminiamo ora il trattamento fiscale delle differenze di fusione (avanzi e disavanzi).

Incorporazione senza cambio di azioni - quando la società incorporante possiede per intero le azioni della società da incorporare, con la fusione è annullata la partecipazione nella società incorporata; nel suo bilancio, in luogo della partecipazione annullata, sono iscritti gli elementi dell'attivo e del passivo della società incorporata. Per stabilire se vi è avanzo, si dovrà calcolare la somma delle attività e sottrarre quella delle passività; si ottiene così il valore di patrimonio netto della società incorporata, che sostituisce, nel bilancio della incorporante, il valore della partecipazione. In simile ipotesi, vi è "avanzo di fusione" se il patrimonio netto contabile della società incorporata è superiore al valore della partecipazione posseduta dall'incorporante. Vi è invece disavanzo di fusione, quando il valore del patrimonio netto contabile della incorporata è inferiore al costo della partecipazione. Questa ipotesi è più frequente perché, di solito, i valori contabili sono inferiori a quelli reali e il costo di acquisto delle azioni o quote corrisponde ai valori reali, non a quelli contabili. Il costo della partecipazione può essere infatti influenzato da fattori assai vari.

Tanto l'avanzo, quanto il disavanzo, non concorrono a formare il reddito dell'incorporante; in altri termini, l'avanzo non è un componente positivo di reddito, il disavanzo non è un componente negativo. La fusione è fiscalmente neutra con riguardo alle differenze di fusione, in un duplice senso:

- nel senso che avanzi e disavanzi di fusione non hanno rilievo reddituale: "nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporazione non si tiene conto dell'avanzo o disavanzo iscritto in bilancio per effetto del rapporto di cambio delle azioni o quote o dell'annullamento delle azioni o quote di alcuna delle società fuse possedute dalle altre";
- nel senso che il disavanzo può essere utilizzato, nel bilancio della società incorporante o risultante dalla fusione, per rivalutare civilisticamente, ma non anche fiscalmente, i beni provenienti dalla società fusa o incorporata.

La fusione senza concambio, dunque di per sé, non determina emersione di perdite deducibili o di componenti positive tassabili; avanzo e disavanzo da annullamento sono perciò fiscalmente neutri.

5.2. Avanzi e disavanzi da rapporti di cambio.

Avanzi e disavanzi nelle fusioni con concambio di azioni - se l'incorporante non possiede l'intero capitale della società da incorporare, i soci della società incorporanda entrano a far parte della compagine sociale della incorporante, ottenendo, il luogo delle azioni della incorporanda da essi possedute, azioni della società incorporante, che a tale scopo provvede ad aumentare il proprio capitale.

Per i soci della incorporanda vi è un cambio di azioni. La società incorporante, invece, deve aumentare il proprio capitale sociale per assegnare le nuove azioni ai soci della società incorporata; e le differenze di fusione sono qui date dalle differenze tra misura dell'aumento del capitale dell'incorporante e valore del patrimonio netto contabile dell'incorporata.

Quindi nel caso di incorporazione senza concambio, il "costo" da considerare è dato dal costo della partecipazione preposseduta dall'incorporante; nel caso di fusione con concambio, il "costo" è dato dall'aumento di capitale, deliberato dall'incorporante per disporre di nuovi titoli da assegnare ai soci della incorporata.

Se l'aumento di capitale dell'incorporante è inferiore al patrimonio netto dell'incorporata, si ha un avanzo: una quota del patrimonio netto dell'incorporata bilancia l'aumento di capitale, il resto (l'avanzo) costituirà una posta (passiva) dello stato patrimoniale dell'incorporante. E poiché l'avanzo ha natura di sovrapprezzo, non è tassato.

Vi è disavanzo quando l'aumento di capitale deliberato dall'incorporante supera il patrimonio netto contabile dell'incorporata. Esso indica che l'incorporante deve compensare i soci dell'incorporata con azioni il cui valore nominale complessivo supera il valore netto del patrimonio dell'incorporata; il disavanzo ha dunque origine dall'aumento di capitale dell'incorporante, effettuato per disporre dei titoli da assegnare ai soci dell'incorporata. Il disavanzo da concambio sarà una posta dell'attivo dello stato patrimoniale della società incorporante o risultante dalla fusione, iscritta per equilibrare una parte di aumento di capitale della incorporante o della nuova società che supera il patrimonio netto contabile delle società estinte o della incorporata. Il disavanzo figura nello stato patrimoniale della incorporante come posta attiva che ha la funzione di contropartita di parte del capitale sociale.

5.3. Il riconoscimento opzionale dei maggiori valori iscritti in bilancio.

La regola generale secondo cui i disavanzi da annullamento o da concambio non sono imponibili per l'incorporante comporta che non siano fiscalmente rilevanti i valori o i maggiori valori iscritti in bilancio mediante l'utilizzo di tali poste.

La società incorporante può però "affrancare" tali valori o maggiori valori, ossia ottenerne il riconoscimento fiscale, mediante applicazione dell'imposta sostitutiva prevista per i conferimenti d'azienda.

5.4. Il riporto delle perdite e degli interessi passivi.

Tra le situazioni soggettive che vengono acquisite dalla società incorporante vi è il diritto di utilizzare le perdite fiscali pregresse delle società coinvolte nella fusione.

Il riporto delle perdite fiscali pregresse di una delle società fuse o incorporata da parte della nuova società o della incorporante non ha nulla di eccezionale quando la fusione è posta in essere per la causa giuridica che la contraddistingue, ed ha realizzato una razionale riorganizzazione di più apparati produttivi.

L'operazione pare invece strumentale ad un risultato di pura elusione fiscale quando una società non viene fusa o incorporata per il suo valore economico-produttivo, ma solo in quanto portatrice di un "beneficio fiscale" (cioè di perdite che potrebbero essere utilizzate dalla incorporante). Il legislatore perciò limita tale diritto per scopi antielusivi e sono tre i limiti al riporto delle perdite a seguito di fusione:

- Il primo limite condiziona la stessa possibilità di portare a nuovo le perdite: si richiede che la società incorporata abbia avuto, nell'ultimo esercizio, un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare di spese per prestazioni di lavoro subordinato e per i relativi contributi, superiore al 40% della media dei due esercizi precedenti. Tale previsione mira ad impedire l'incorporazione di società inattive a fini elusivi.
- Il secondo limite riguarda il quantum della perdita riportabile: le perdite di ciascuna società partecipe della fusione sono riportabili in misura non superiore al rispettivo patrimonio netto, risultante dall'ultimo bilancio o dalla situazione patrimoniale.
- Il terzo limite è anch'esso quantitativo e concerne le fusioni con annullamento quando, prima dell'incorporazione, la società incorporante abbia svalutato la partecipazione dell'incorporanda. Per impedire che l'incorporante, dopo aver dedotto la svalutazione dei titoli, deduca anche le perdite pregresse della società incorporata, è precluso all'incorporante di utilizzare le perdite fino a concorrenza dell'importo della svalutazione, nel presupposto che le perdite pregresse della incorporata abbiano già trovato riconoscimento fiscale con la svalutazione. Questa previsione ha perso gran parte del suo rilievo a seguito dell'introduzione del regime di participation exemption.

I limiti al riporto delle perdite si applicano anche agli interessi passivi che, indeducibili nel periodo in cui sono sostenuti, possono essere riportati in avanti.

5.5. La sorte delle riserve.

Il subentro dell'incorporante nelle situazioni tributarie dell'incorporata riguarda anche le riserve in sospensione d'imposta: il "debito fiscale potenziale" ad esso collegato passa all'incorporante.

Vanno però distinte due categorie di riserve: quelle tassabili per qualunque utilizzo; quelle tassabili solo in caso di distribuzione.

In linea generale le riserve in "sospensione" devono essere ricostituite perché diventano tassabili se la società subentrante non le ricostituisce nel suo bilancio. La ricostituzione, presso l'incorporante, delle riserve in sospensione d'imposta equivale alla iscrizione di un debito; ne deriva, quindi, riduzione dell'avanzo o incremento del disavanzo.

La ricostituzione delle riserve non è necessaria quando si tratta di riserve tassabili solo in caso di distribuzione ai soci; esse vanno ricostituite nei limiti in cui vi sia un avanzo o un aumento di capitale sociale superiore alla somma dei capitale delle società partecipanti alla fusione. Le riserve sono tassate solo se la società incorporante o risultante dalla fusione le distribuisce ai soci.

5.6. La fusione retroattiva.

E' ammesso che l'atto di fusione abbia effetti retroattivi ai fini fiscali, risalendo non oltre la data in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporata. La retrodatazione degli effetti della fusione è utile per semplificare gli adempimenti contabili e fiscali connessi all'operazione, perché impedisce che assuma valore di autonomo periodo d'imposta, per l'incorporata, l'intervallo di tempo che va dall'inizio del periodo d'imposta, in cui avviene la fusione, alla data in cui ha effetto, ai fini civilistici, l'atto di fusione.

Con la retrodatazione, gli effetti possono retroagire in modo da comprendere, sin dall'inizio, il periodo di imposta in corso per l'incorporante al momento della fusione. La retrodatazione opera ex nunc: fermi gli adempimenti fiscali già posti in essere dalla incorporata, la retrodatazione implica soltanto che le conseguenze reddituali dei fatti di quel periodo sono imputati alla incorporante. La retroattività non è dunque assoluta, perché non viene cancellata retroattivamente la soggettività tributaria dell'incorporata, ma è relativa, perché attiene soltanto all'imputazione soggettiva dei fatti reddituali nel periodo considerato.

6. La scissione.

La scissione è il fenomeno inverso alla fusione e può avvenire in due modi:

- scissione totale: il trasferimento dell'intero patrimonio di una società ad altre società, preesistenti o di nuova costituzione; le società beneficiarie, in cambio di ciò che ricevono dalla società scissa, non danno nulla a tale società ma assegnano proprie azioni ai soci della società scissa;
- scissione parziale: trasferimento di parte del patrimonio di una società (Alfa), che permane, ad una o più società (Beta e Gamma), con assegnazioni ai soci di Alfa di azioni di Beta e Gamma.

La differenza fondamentale, tra le due forme di scissione, è che nel primo caso la società scissa diventa un "guscio vuoto", in quanto, non possedendo nulla, è destinata ad estinguersi, mentre, nel secondo caso, è soltanto impoverita, e quindi non si estingue.

Anche la scissione, come la fusione, non determina il realizzo o altro evento che attribuisca rilevanza fiscale alle plusvalenze e minusvalenze latenti nei beni della società scissa trasferiti alla beneficiaria.

Per quello che riguarda le plusvalenze, il trasferimento del patrimonio della società scissa alle società beneficiarie avviene senza corrispettivo; non vi sono pertanto i presupposti per la tassabilità, a carico della società scissa, delle plusvalenze latenti nei beni trasferiti. Né vi sono i presupposti per considerare rilevanti le minusvalenze che emergono.

Anche la scissione, come la fusione, è un'operazione fiscalmente neutra per i soci: la sostituzione delle partecipazioni sociali non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze o di ricavi.

Anche per le differenze di scissione il principio è quello della neutralità: avanzi e disavanzi riflettono, qui, fenomeni analoghi a quelli di fusione con concambio e senza concambio: si applicano le regole fiscali previste per le differenze di fusione.

In caso di scissione totale, le posizioni soggettive che facevano capo alla società scissa passano tutte alla società beneficiaria, mentre, in caso di scissione parziale, le posizioni soggettive della società scissa si dividono e sono trasferite solo in parte; tuttavia in quest'ultimo caso per i debiti fiscali rispondono solidalmente e illimitatamente anche le società beneficiarie.

7. La liquidazione ordinaria delle società.

Quando una società, soggetta a Ires, viene messa in liquidazione, si rende necessario separare fiscalmente la gestione ordinaria dalla liquidazione. Per tale motivo, l'intervallo temporale che va dall'inizio del periodo di imposta alla messa in liquidazione costituisce autonomo periodo d'imposta, in funzione del quale deve essere formato un apposito bilancio. Sarà quindi oggetto di tassazione il reddito impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione; il liquidatore deve presentare la dichiarazione relativa a tale periodo entro nove mesi dalla messa in liquidazione.

Con riguardo alla liquidazione vanno distinte tre ipotesi:

- Se la liquidazione non va oltre il periodo d'imposta in cui inizia, deve essere redatto un bilancio finale di liquidazione, in base al quale è determinato il reddito imponibile.
- Quando la liquidazione della società si protrae oltre il periodo in cui inizia, e dura non più di tre esercizi, il periodo della liquidazione costituisce un periodo di imposta unico. Il risultato dei singoli esercizi ha carattere provvisorio; ad essi segue il conguaglio, sulla base del bilancio finale di liquidazione. Le perdite degli esercizi che precedono la messa in liquidazione sono compensate con il risultato finale.
- Ultima ipotesi è quella in cui la liquidazione dura più di tre esercizi (5 per le società soggette ad Ires): quando ciò avviene, i risultati dei singoli esercizi intermedi cessano di essere provvisori ed assumono carattere di definitività.

8. Il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa.

In tema di disciplina fiscale del fallimento, valida anche per la liquidazione coatta amministrativa, occorre distinguere tra:

- periodi d'imposta pre-fallimentari;
- mini-periodo prefallimentare, che va dall'inizio del periodo d'imposta in corso nel momento della dichiarazione di fallimento alla data di dichiarazione fallimento;
- periodo fallimentare, che va dall'inizio della procedura fino alla chiusura.

I crediti fiscali dei periodi d'imposta pre-fallimentari sono soggetti alle regole del fallimento: per riscuoterli, il fisco deve insinuarsi al passivo su una base di un titolo idoneo.

La dichiarazione di fallimento interrompe il periodo di imposta in corso; il lasso di tempo che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data della dichiarazione di fallimento è un periodo di imposta autonomo, il cui reddito "è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore".

La dichiarazione del curatore è l'unico adempimento, se la fallita è una società soggetta ad Ires. Se invece è fallita una società di persone o un imprenditore individuale o un'impresa familiare, alla dichiarazione del curatore segue quella dell'imprenditore individuale fallito, dei soci, e dei familiari, che dovranno tener conto di quanto dichiarato dal curatore.

Dall'inizio alla chiusura del fallimento si ha, fiscalmente, un unico periodo d'imposta, il cui risultato reddituale è determinato con un criterio del tutto particolare, perché il reddito relativo a tale periodo "è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti".

Il curatore, entro nove mesi dalla chiusura del fallimento, deve presentare la dichiarazione finale, previo versamento dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che fosse in ipotesi dovuta

Parte Seconda: I tributi indiretti.
Capitolo VI - L'IVA.
Sezione Prima: La struttura.

1. Origine e natura dell'Iva.

L'IVA è stata ideata in sede europea ed è stata introdotta in tutti i membri dell'Unione in base ad un modello tracciato da due direttive comunitarie del 1967.

La disciplina europea del tributo è ora racchiusa nella **Dir. 2006/112/CE**.

In Italia è stata istituita con **D.p.r. 633/1972**; in ogni caso la disciplina deve essere ricostruita tenendo presente in via prioritaria il diritto dell'UE. L'Iva è una delle risorse dell'UE; gli Stati membri sono tenuti a devolvere all'Unione parte del gettito del tributo e devono garantirne la corretta applicazione e l'effettiva riscossione.

Per questo motivo la Corte di giustizia con la sentenza Taricco ha stabilito che il giudice italiano può disapplicare le norme interne sulla prescrizione dei reati in materia Iva quando tali norme ostano all'inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive e ledono gli interessi finanziari dell'UE.

Per la stessa ragione, in base al diritto dell'UE, l'Iva non può essere oggetto di condono. Può essere però oggetto di falcidia nel concordato preventivo e nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, ma solo se un esperto indipendente attesti che l'Eraio non otterrebbe un pagamento maggiore in caso di fallimento.

L'Iva appartiene alla categoria delle *imposte sui consumi*, che possono essere *monofase e plurifase*: le prime sono applicate una sola volta; le seconde invece sono applicate nelle varie fasi del processo produttivo-distributivo. Le imposte plurifase sono *cumulative o a cascata*, se il tributo dovuto in ciascuna fase si somma agli altri; o *sul valore aggiunto* (come l'Iva), se i diversi prelievi non si cumulano, ma colpiscono solo il maggior valore che ciascuna fase aggiunge al bene. L'imposizione sul valore aggiunto è stata preferita alle imposte "a cascata", perché l'imposta a cascata non è neutrale rispetto alla tassazione complessiva di una merce, che dipende dalla lunghezza del ciclo distributivo (i prodotti che pervengono al consumatore dopo un numero maggiore di passaggi sono tassati di più). Inoltre l'imposta a cascata influisce sull'organizzazione produttiva, in quanto favorisce le aziende integrate colpendo di più quelle specializzate.

L'*Imposta sul valore aggiunto*, invece, grava sul consumatore in proporzione del prezzo finale del bene, ed è neutrale rispetto al numero dei passaggi, per cui non interferisce con l'organizzazione dell'impresa.

Le ragioni per la CE ha imposto ai paesi membri l'adozione dell'Iva sono diverse: per impedire che uno Stato membro applichi, ai prodotti provenienti da altro Stato membro, tributi superiori a quelli che gravano sui prodotti nazionali.

La Corte di giustizia ha osservato che le caratteristiche essenziali dell'Iva sono quattro:

- si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi;
- è proporzionale al corrispettivo dei beni e servizi forniti;
- è riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione, compresa la vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
- gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, così che il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto, e, in definitiva, il peso dell'imposta grava solo sul consumatore finale.

1.1. La neutralità.

E' importante distinguere tra "soggetti passivi" e "consumatori finali": i primi sono gravati da una serie di obblighi formali e sostanziali, ma possono detrarre l'imposta pagata (o da pagare) a monte; per essi l'Iva non è un costo.

Soggetti passivi dell'Iva sono gli imprenditori, i lavoratori autonomi e coloro che importano beni e servizi; essi sono debitori verso lo Stato, ma hanno il diritto di detrarre l'Iva dagli acquisti. Ad ogni

passaggio, lo Stato deve incassare la differenza tra Iva sugli acquisti e Iva sulle vendite di ogni soggetto passivo.

L'imposta è neutrale per i soggetti passivi, che sono debitori verso lo Stato dell'Iva commisurata ai corrispettivi, ma sono contemporaneamente creditori (di rivalsa) verso i cessionari o committenti. Inoltre i soggetti passivi sono debitori (per l'Iva di rivalsa) verso i propri fornitori, ma al tempo stesso l'iva dovuta per rivalsa può essere detratta nei confronti dello Stato.

La risultante economica di queste quattro situazioni soggettive è la neutralità dell'imposta per i soggetti passivi (imprenditori e lavoratori autonomi).

Il consumatore finale, invece, effettua solo operazioni di acquisto per le quali è debitore di rivalsa verso colui che gli cede un bene o presta un servizio, ma non ha il diritto di detrarre l'imposta; perciò, *"una volta giunto al consumatore finale, che non sia un soggetto passivo, il bene resta gravato dall'Iva per un importo proporzionale al prezzo che detto consumatore ha pagato al proprio fornitore"* e, quindi, solo sul consumatore finale grava alla fine *"l'onere di pagare l'importo dell'Iva proporzionale al prezzo del bene acquistato"*. Il consumatore finale è il soggetto definitivamente inciso dal tributo.

In conclusione, l'imposta dal punto di vista giuridico-formale, ha come soggetti passivi imprenditori e lavoratori autonomi, che cedono beni o prestano servizi; dal punto di vista economico, invece, grava solo sui consumatori finali.

Altra peculiarità del tributo attiene alle esenzioni; solitamente, l'esenzione si risolve in un vantaggio per il soggetto passivo. Nell'Iva invece l'esenzione può risolversi in uno svantaggio, perché alle operazioni attive esenti corrisponde la non detraibilità dell'imposta sugli acquisti.

1.2. Il fondamento costituzionale

L'Iva è un'imposta sul consumo; il consumo è comunque un fatto espressivo di capacità contributiva e ciò consente di giustificare l'imposta.

Vi è un divario tra aspetto giuridico-formale e aspetto economico-sostanziale: dal primo punto di vista il tributo ha come presupposto determinate operazioni (cessioni e prestazioni di servizi), poste in essere da determinati soggetti che sono anche i soggetti passivi in senso tecnico-formale; dal punto di vista economico-sostanziale grava sul consumatore finale che è quindi il portatore della capacità contributiva incisa dal tributo.

2. I soggetti passivi.

L'Iva ha come soggetti passivi imprenditori e lavoratori autonomi e si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, oltre che sulle importazioni da chiunque effettuate. Ai fini dell'applicazione della disciplina dell'Iva bisogna rilevare:

- che è imprenditore chiunque svolga un'attività commerciale, anche se non organizzata in forma di impresa;
- che la definizione Iva di imprenditore comprende anche gli imprenditori agricoli, che sono soggetti ad imposta come imprenditori commerciali.

Ai fini Iva, sono considerate in ogni caso imprenditoriali le operazioni effettuate da società commerciali e da enti che abbiano per oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciali o agricole. Sono dunque soggetti ad imposta tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delle società commerciali e degli enti commerciali.

Per gli enti non commerciali sono imponibili *"soltanto le cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di imprese commerciali o agricole"*.

Tutte le attività economiche rese a titolo oneroso sono soggette ad imposta, ma vi è una deroga per gli organismi di diritto pubblico che non sono soggetti passivi per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità; al contrario l'imposta si applica anche alle attività economiche svolte dagli enti pubblici come pubbliche autorità quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza.

Ai fini Iva "*per esercizio di arte o professione si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo*"; possono essere persone fisiche, società semplici e associazioni professionali. Si richiede:

- che l'attività sia svolta modo autonomo (senza vincolo di subordinazione)
- che non vi siano i connotati dell'imprenditorialità.

3. Il "campo di applicazione" delle operazioni "escluse".

Una operazione economica è rilevante ai fini dell'Iva se sussistono tre condizioni:

- se è posta in essere da un imprenditore o da un lavoratore autonomo (presupposto soggettivo);
- se rientra nel "campo di applicazione" del tributo (presupposto oggettivo);
- se è effettuata nel territorio dello Stato (presupposto territoriale).

Le operazioni che rientrano nel "campo di applicazione" dell'Iva si distinguono in: operazioni imponibili; non imponibili; esenti:

- Le **operazioni imponibili** comportano il sorgere del debito d'imposta e non limitano il diritto di detrazione.
- Le **operazioni non imponibili e quelle esenti** non fanno sorgere il debito d'imposta, ma comportano gli stessi adempimenti formali delle operazioni imponibili.

L'elemento caratteristico delle operazioni "esenti" risiede nel fatto che esse eliminano il diritto di detrazione, a differenza delle operazioni "non imponibili", che non incidono su tale diritto.

Infine, le **operazioni "fuori campo Iva o escluse"**, sono quelle che non hanno alcun rilievo ai fini dell'applicazione dell'imposta: non comportano né il sorgere del debito di imposta, né di obblighi formali; non incidono sul diritto di detrazione e non rilevano ai fini del calcolo del "volume di affari".

3.1. Le operazioni imponibili. Le cessioni di beni.

Nella categoria delle "**operazioni imponibili**" sono comprese quattro specie di operazioni:

- le cessioni di beni (all'interno del territorio nazionale);
- le prestazioni di servizi (rese nel territorio nazionale);
- gli acquisti intra-UE;
- le importazioni da Paesi extra UE.

Secondo l'art.2 d.p.r.633/1972, "costituiscono cessioni di beni, gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere". Il termine "cessione" comprende dunque non solo il trasferimento della proprietà (o di altro diritto reale), ma anche la costituzione di un diritto reale. Rientrano nella fattispecie in esame non solo i contratti, ma tutti gli atti giuridici che determinano effetti traslativi o costitutivi di diritti reali.

Le cessioni di beni immateriali non sono considerate cessioni, ma prestazioni di servizi.

Le cessioni imponibili sono quelle a titolo oneroso; le cessioni a titolo gratuito non sono sempre escluse da imposta perché sono imponibili le cessioni gratuite di beni-merce (beni che l'impresa produce o commercia).

Sono assimilate alle cessioni di beni alcune operazioni, che non presentano uno dei requisiti delle "cessioni", e cioè:

- le vendite con riserva di proprietà;
- le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;
- i passaggi dal committente al commissionario e dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione dei contratti di commissione;
- le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa;
- la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo o ad altre finalità estranee all'esercizio di impresa o della professione (cd. autoconsumo);

- le assegnazioni delle società ai soci, nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

Vi sono in fine delle operazioni che, pur presentando tutti i requisiti delle "cessioni", sono "escluse" dal campo di applicazione dell'Iva; tra queste le cessioni e i conferimenti di azienda. Sono "escluse" le cessioni di beni non edificabili; le cessioni gratuite di campioni di modico valore ecc..

3.2. Le prestazioni di servizi.

Le prestazioni di servizio sono le prestazioni che danno esecuzione ad obbligazioni di fare, non fare o permettere, dietro corrispettivo, come ad esempio, le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, ecc. Anche per le prestazioni di servizi è richiesta l'onerosità, a meno che non si tratti di autoconsumo.

Anche qui vi sono fattispecie assimilate e fattispecie escluse: tra le *fattispecie assimilate* vi sono: le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; le cessioni di diritti su beni immateriali; i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci; le somministrazioni di alimenti e bevande; le cessioni di contratto.

L'elenco delle *prestazioni di servizi escluse* comprende: le cessioni di diritti d'autore effettuate dagli autori; i prestiti obbligazionari; le cessioni di contratti che hanno per oggetto beni la cui cessione è esclusa da imposta (denaro, terreni non edificabili ecc.).

3.3. Le esenzioni.

Le *operazioni esenti* non comportano il sorgere del debito di imposta ma come le operazioni imponibili e non imponibili rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e perciò comportano adempimenti formali e non consentono la detrazione dell'Iva a monte.

Il trattamento giuridico delle operazioni "esenti" è diverso da quello delle operazioni "escluse"; quest'ultime non hanno alcuna rilevanza ai fini Iva, mentre le operazioni esenti fanno parte del "campo di applicazione" del tributo e incidono sul diritto di detrazione, per cui viene meno la neutralità del tributo (assume la natura economica di costo). Per questo motivo, per il soggetto passivo, il fatto che un'operazione attiva sia esente non è un vantaggio.

L'esenzione dovrebbe giovare al consumatore che acquista il bene o il servizio ad un costo non maggiorato dell'Iva.

Sono esenti:

- alcune operazioni di carattere finanziario (operazioni creditizie, assicurative, relative a valori mobiliari);
- operazioni relative alla riscossione dei tributi;
- l'esercizio di giochi e scommesse;
- le prestazioni di mandato di mediazione;
- le operazioni in oro;
- alcune operazioni mobiliari;
- alcune operazioni socialmente rilevanti (cessioni gratuite di beni a determinate categorie di soggetti, le prestazioni sanitarie, le attività culturali ecc.);
- le cessioni di beni acquistati senza detrazione dell'Iva.

Le ragioni che giustificano l'esenzione sono di vario genere: alcune operazioni sono esenti per ragioni sociali (ad esempio prestazioni sanitarie); altre per ragioni di tecnica tributaria.

4. Il momento impositivo.

Il momento impositivo è quello in cui un'operazione si considera effettuata e si determina la "esigibilità dell'imposta".

Per "esigibilità dell'imposta" il diritto comunitario intende "il diritto che l'erario può far valere a norma di legge, a partire da un determinato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito". Nel diritto interno, l'esigibilità è legata al

momento in cui un'operazione si considera effettuata; coincide, quindi, con il cosiddetto momento impositivo.

Tale effetto giuridico ha una doppia valenza: per chi effettua operazioni attive, fa decorrere il termine per la fatturazione e registrazione (15 gg.) per il compratore o committente segna la nascita del diritto alla detrazione.

Vediamo quando un'operazione si considera effettuata: per le **cessioni di beni immobili**, la regola fondamentale è che esse si considerano effettuate al momento della stipulazione; ma, se gli effetti sono differiti, rileva il momento in cui si producono effetti traslativi. Le **cessioni di beni mobili** si considerano effettuate al momento della consegna o spedizione, salvo che gli effetti siano differiti. Le **prestazioni di servizi** si considerano effettuate quando è pagato il corrispettivo. Non ha rilievo quindi la conclusione della prestazione.

Vi sono poi **due fattispecie che anticipano il momento di effettuazione dell'operazione**: l'emissione della fattura e il pagamento del corrispettivo. Sia la fattura, sia il pagamento, costituiscono effettuazione della operazione per le cessioni di beni.

Il momento in cui un'operazione è effettuata ai fini Iva può essere diverso da quello in cui rileva ai fini reddituali. Secondo le norme del reddito d'impresa, un ricavo è da computare in base al principio di competenza, e non hanno rilievo né la fatturazione né il pagamento. E' quindi fisiologico che vi sia un divario tra volume di affari Iva e ammontare dei ricavi imponibili ai fini del reddito.

5. La base imponibile.

La base imponibile è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali; non ha dunque rilievo il valore normale o il valore venale dell'oggetto del contratto, ma il corrispettivo pattuito. Sono compresi nell'imponibile anche gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, nonché i debiti e gli oneri verso terzi.

Solo nel caso in cui non vi è un corrispettivo, o il corrispettivo è di natura, si applica il criterio del "valore normale" (cioè il prezzo di un bene ad un dato stadio di commercializzazione).

Non concorrono a formare la base imponibile:

- gli interessi moratori e le penalità per ritardi o irregolarità;
- il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono, in conformità alle condizioni contrattuali;
- l'importo degli imballaggi e dei recipienti che devono essere restituiti
- le anticipazioni fatte in nome e per conto di altri: ad esempio, i rimborsi di spese fatte da professionisti in nome per conto dei clienti.

6. Le aliquote.

Vi è una aliquota normale del 22%; un'aliquota ridotta per i generi di largo consumo del 10%; un'aliquota ancora più ridotta per i generi di prima necessità del 4%.

Le operazioni non imponibili possono essere considerate come operazioni a tasso zero (si distinguono dalle operazioni esenti che non determinano un debito di imposta ma incidono sul diritto di detrazione).

L'imposta dovuta dal soggetto passivo si quantifica applicando alle operazioni effettuate le relative aliquote, ma l'imposta astrattamente dovuta sulle operazioni attive è cosa diversa dalla somma da versare: quest'ultima è data dalla differenza tra imposta dovuta sulle operazioni attive e imposta detraibile.

7. Il diritto di rivalsa.

Il soggetto passivo cedente o prestatore che effettua una operazione imponibile (e che è debitore d'imposta verso l'Erario), ha diritto di rivalersi nei confronti del cessionario o del committente. Il debito tributario è quindi neutralizzato dalla rivalsa.

Il diritto di rivalsa è quindi un credito del soggetto passivo dell'Iva (cedente o prestatore), nei confronti della controparte (cessionario o committente), che si aggiunge al corrispettivo pattuito. Il credito sorge dall'addebito dell'Iva nella fattura. La fattispecie da cui scaturisce il diritto di rivalsa è composta, perciò, di due elementi: l'effettuazione dell'operazione imponibile e l'emissione della fattura.

Il soggetto passivo Iva, quando effettua una operazione imponibile, deve emettere *fattura* addebitando "la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente". La rivalsa, oltre che diritto, è un obbligo. L'obbligo ha per oggetto l'emissione della fattura, con addebito della rivalsa. La mancata emissione della fattura e il mancato addebito dell'Iva in fattura sono sanzionati. Nel commercio al minuto non è obbligatoria l'emissione della fattura: il prezzo si intende comprensivo dell'imposta.

Al diritto-dovere del cedente o prestatore corrispondono simmetriche situazioni soggettive del cessionario o committente, che deve corrispondere l'Iva di rivalsa, e ha diritto di ricevere la fattura con addebito dell'imposta; tale diritto è in funzione della detrazione, che presuppone il ricevimento della fattura con addebito dell'imposta e l'annotazione della fattura nel registro degli acquisti. Il rapporto di rivalsa non è disponibile; infatti i patti volti ad escluderlo sono nulli.

Non vi è una norma che limiti nel tempo la rivalsa, che quindi può essere esercitata anche in ritardo, anche dopo che il cedente o prestatore ha ricevuto un avviso di accertamento. In caso di accertamento, il contribuente ha diritto di rivalersi, ma dopo che ha pagato l'imposta, con le sanzioni e gli interessi; simmetricamente sorge, per il cessionario o committente il diritto di detrazione entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui l'imposta è addebitata.

Il rapporto di rivalsa è un rapporto tra privati, distinto dal rapporto tributario che intercorre tra fisco e contribuente, ma correlato al rapporto tributario; di conseguenza appartiene giurisdizione del giudice ordinario.

8. Il diritto di detrazione. Esigibilità e inerenza.

Il diritto di detrazione ha per oggetto "l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione".

Gli acquisti e le importazioni di beni e servizi danno diritto alla detrazione se sono effettuati nell'esercizio di impresa, arte o professione, cioè se sono inerenti all'attività esercitata.

Nel caso di importazioni, è detraibile l'Iva risultante dalle bollette doganali; nel caso di acquisto "interno", il soggetto passivo Iva può detrarre l'imposta che gli è stata addebitata nella fattura di acquisto.

Per poter esercitare il diritto di detrazione, i contribuenti devono annotare nel registro degli acquisti le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (comprese le autofatture); l'importo detraibile risulta quindi dalla somma dell'Iva di rivalsa annotata nel registro degli acquisti. La detrazione è effettuata nelle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale.

Il diritto di detrazione è soggetto decadenza; può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Il diritto di detrazione, come la rivalsa, realizza la neutralità dell'Iva; perciò la legislazione nazionale non può sottoporlo a limiti non compatibili con il principio di neutralità sancito dal diritto dell'UE.

8.1. Esclusioni della detrazione.

Non è detraibile l'imposta relativa ad acquisti direttamente destinati al compimento di operazioni esenti o al compimento di operazioni non soggette o escluse dal campo di applicazione dell'Iva. Questa forma di indetraibilità è detta "analitica o per destinazione" in quanto concerne singoli beni o servizi destinati ad operazioni che escludono la detrazione.

Vi sono beni servizi per i quali il legislatore esclude la detraibilità dell'Iva relativa ad essi, in quanto presume in modo assoluto la non inerenza, o ammette la detraibilità in modo parziale.

Non è detraibile: l'imposta relativa all'acquisto di aerei e imbarcazioni; l'imposta relativa all'acquisto di auto è detraibile nella misura del 40%; l'imposta relativa all'acquisto di carburanti e lubrificanti segue il regime di non detraibilità, o di detraibilità limitata. Non è inoltre detraibile l'IVA relativa alle spese di trasporto di persone, alle spese di rappresentanza ed a spese per alimenti e bevande, né l'Iva relativa all'acquisto o alla locazione di fabbricati ad uso abitativo.

Gli enti non commerciali possono detrarre soltanto l'Iva relativa agli acquisti fatti nell'esercizio di attività agricole o commerciali, purché gestiscano tali attività con contabilità separata.

8.2. Il *pro-rata*.

Quando non vi sono legami diretti tra acquisti e specifiche operazioni attive che non sono soggette ad imposta, ed il soggetto passivo Iva esercita sia attività che danno diritto, sia attività che non danno diritto alla detrazione, la quota di Iva detraibile è calcolata in modo forfettario (*pro-rata*).

Il criterio del *pro-rata* si applica quando il contribuente pone in essere operazioni esenti in modo sistematico.

Il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alle operazioni che danno diritto alla detrazione.

Vi sono operazioni attive che non devono essere considerate nel calcolo della percentuale di detrazione, tra cui le cessioni di beni ammortizzabili e alcune operazioni esenti. Limitano il diritto di detrazione non tutte le esenzioni, ma solo quelle relative all'attività propria dell'impresa. In sostanza, l'impresa che effettua un'operazione esente in via occasionale, o la effettua in aggiunta ad un'operazione imponibile, conserva intatto il diritto di detrazione; in tal modo, la neutralità del tributo non è intaccata da operazioni sporadiche, non significative della attività dell'impresa.

8.3. La rettifica della detrazione.

La detrazione può essere operata al momento dell'acquisto, senza bisogno di attendere l'effettivo utilizzo; ma, se il bene o servizio è impiegato in modo difforme, la detrazione operata deve essere rettificata, in aumento o in diminuzione, alla stregua del concreto utilizzo che ne viene fatto.

Una particolare disciplina concerne la rettifica della detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di beni ammortizzabili.

La percentuale di detraibilità può variare dunque di anno in anno per effetto del mutamento del rapporto tra operazioni esenti e volume d'affari. Tale sistema è detto *pro-rata temporis*. Precisamente, è detraibile di regola l'intero ammontare dell'Iva dovuta sull'acquisto di beni ammortizzabili, ma tale ammontare viene rettificato nei quattro anni successivi a quello d'acquisto se si verifica una variazione della percentuale di detrazione superiore a 10 punti.

Sezione seconda: L'applicazione.

9. Il numero di partita Iva, la fattura e i registri

Il primo adempimento imposto ai contribuenti è quello di identificarsi, cioè di presentare la dichiarazione di inizio dell'attività: i soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa, arte o professione e i non residenti che costituiscono una "stabile organizzazione" devono farne dichiarazione al fisco, il quale attribuisce al neo-contribuente un **numero di partita Iva**. Correlativamente, deve essere dichiarata anche la cessazione d'attività.

I soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie devono iscriversi nell'archivio VIES (VAT Information Exchange System).

I soggetti passivi sono tenuti a emettere fattura per le operazioni che effettuano e a registrare le fatture emesse: l'obbligo riguarda tutte le operazioni che rientrano nel "campo di applicazione" dell'imposta e, quindi, non solo le operazioni imponibili, ma anche quelle "non imponibili ed esenti".

La fattura non deve essere sottoscritta; deve essere datata e numerata in modo progressivo per anno solare e deve indicare:

- i soggetti tra cui è effettuata l'operazione, con il numero di partita Iva del cedente o prestatore;
- l'oggetto dell'operazione, cioè natura, qualità e quantità dei beni ceduti e di servizi prestati;
- la base imponibile;
- il valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- imponibile, aliquota imposta;
- il numero di partita Iva del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore;
- la data della prima immatricolazione o iscrizione nei pubblici registri e numero dei km percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se si tratta di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi;
- l'annotazione che la fattura è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.

La fattura può essere emessa sia in forma cartacea, sia in forma elettronica; quella cartacea si ha per emessa all'atto della consegna o spedizione; quella elettronica all'atto della sua trasmissione per via elettronica.

La fattura vale come "effettuazione" della operazione imponibile e rende dovuta l'imposta in essa indicata, per il solo fatto che è indicata in fattura. La fattura è necessaria sia ai fini della rivalsa, sia ai fini della detrazione.

Ogni soggetto passivo deve tenere, ai fini Iva, due registri: uno per le operazioni attive, uno per gli acquisti.

Nel registro delle operazioni attive devono essere annotate le fatture, le autofatture, le note di variazione, le dichiarazioni di intento. Le fatture attive devono essere annotate entro 15 giorni dalla loro emissione.

Nei registri acquisti devono essere annotate le fatture passive, le autofatture e le bollette doganali; la registrazione è *conditio sine qua non* della detrazione.

Dal registro delle operazioni attive risulta l'Iva a debito; da quello delle operazioni passive l'Iva a credito: ogni mese (o ogni trimestre) deve essere liquidata la differenza algebrica tra Iva a debito e Iva a credito.

9.1. Comunicazioni.

Allo scopo di fornire all'Agenzia delle entrate dati utili per contrastare l'evasione, i soggetti passivi sono tenuti a comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate le operazioni effettuate.

Sono esonerati i contribuenti minimi.

Devono essere comunicate, per ciascun cliente e fornitore, i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento e di quelle ricevute e registrate per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute.

Quando il pagamento avviene mediante carte di credito, di debito o prepagate, la comunicazione deve essere effettuata dagli operatori finanziari che le hanno emesse.

9.2. L'inversione contabile (reverse charge)

Di regola, il soggetto passivo dell'Iva è il soggetto che cede un bene o presta un servizio, e che deve emettere fattura con addebito d'imposta.

Vi sono però dei casi in cui l'obbligo di applicare l'imposta e di emettere la fattura con Iva è rovesciato, essendo posto a carico del cessionario o del committente, c.d. inversione contabile o reverse change.

Il cessionario o committente è tenuto ad emettere fattura o ad integrare la fattura ricevuta e a registrare il documento sia nel registro delle fatture emesse, sia nel registro degli acquisti con l'effetto che l'Iva a debito è pari all'Iva detraibile. Anche in questo caso l'Iva è neutrale.

Vi è inversione contabile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti, salvo il caso in cui il non residente ha in Italia un rappresentante fiscale o operi per mezzo di una stabile organizzazione.

Il meccanismo dell'inversione contabile si applica anche come strumento anti-evasione nei casi in cui si teme che il soggetto passivo "naturale" del tributo possa essere evasore, possa cioè emettere fattura, incassare il tributo e non versarlo al fisco (gli adempimenti sono posti a carico del cessionario o committente, ritenuto più affidabile).

Quando il soggetto che cede un bene o presta un servizio omette di fatturare la sua prestazione, l'obbligo si sposta sul cessionario o committente che deve regolarizzare l'operazione; più precisamente, il cessionario o committente:

- se non riceve la fattura entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione deve presentare all'ufficio un documento sostitutivo della fattura non ricevuta e versare la relativa imposta;
- se riceve una fattura irregolare, deve presentare all'agenzia delle entrate un documento che regolarizza la fattura ricevuta, e versare l'imposta o la maggiore imposta eventualmente dovuta.

Il cessionario o committente che non regolarizza l'operazione è punito con sanzione amministrativa pari all'imposta non fatturata.

9.3. Note di variazione.

Dopo che una fattura è stata emessa e registrata può risultare che debba essere apportata una rettifica, in aumento o in diminuzione, all'ammontare dell'imponibile o dell'imposta. Ciò può accadere per ragioni molto varie (come conseguenza di eventi sopravvenuti, o per rimediare ad errori e inesattezze).

La prima evenienza da prendere in considerazione è che, per *eventi successivi* all'emissione della fattura o per inesattezze, siano modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile, con un aumento dell'imponibile o dell'imposta. Quando ciò accade, il cedente o prestatore deve emettere una nota di variazione in aumento (fattura integrativa).

Le ipotesi che possono dare adito a variazioni in diminuzione sono quelle che comportano l'eliminazione del contratto o la riduzione del corrispettivo (nullità, annullamento, risoluzione del contratto). Quando ciò accade, resta ferma la fattura già emessa, e al fatto sopravvenuto può essere data rilevanza tributaria con l'emissione di una "nota di variazione" (o nota di credito), di contenuto uguale e di segno contrario a quello della fattura originariamente messa.

Le note di variazione in diminuzione non possono essere emesse dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, qualora la causa della riduzione derivi da un sopravvenuto accordo tra le parti.

La nota di variazione può essere emessa anche come rimedio all'inadempienza del debitore, che sia stato assoggettato ad una procedura concorsuale o una procedura esecutiva individuale.

Alla procedura di variazione si può ricorrere anche per rimediare ad inesattezze della fatturazione o della registrazione. Gli errori materiali e di calcolo commessi nelle registrazioni o nelle liquidazioni possono essere corretti mediante annotazione nei registri delle fatture emesse e nel registro degli acquisti.

10. Volume d'affari, contribuenti minori e minimi, regimi speciali.

Il regime degli adempimenti cui sono tenuti i soggetti passivi varia in ragione del volume d'affari, che è dato dall'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso dell'anno solare, conteggiando tutte le operazioni che devono essere registrate (imponibili, non imponibili, esenti).

Il volume d'affari è dato dalla somma di tutte le operazioni che rientrano nel campo di applicazione del tributo.

Sono definiti "contribuenti minori" i contribuenti con volume d'affari che non supera un dato ammontare (400.000 euro per le imprese che prestano servizi, 700.000 euro per le altre). I contribuenti minori:

- possono adempiere gli obblighi di fatturazione e registrazione mediante tenuta di un bollettario a madre e figlia;
- possono effettuare le liquidazioni periodiche con cadenza trimestrale (invece che mensile).

Contribuenti forfettari sono le persone fisiche che esercitano attività di impresa, arti o professioni e che conseguono ricavi o percepiscono compensi entro determinati limiti.

Vi sono poi norme speciali per i produttori agricoli, per l'editoria e le agenzie di viaggi.

10.1. Versamenti, eccedenze e rimborsi.

Ogni mese i contribuenti soggetti al "regime normale" devono calcolare l'Iva a debito e l'Iva a credito; la differenza a debito deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo; la differenza a credito è riportata in avanti.

Vi sono poi soggetti che liquidano l'imposta trimestralmente (banche assicurazioni).

Alla fine dell'anno, entro il 27 dicembre, deve essere fatto un versamento a titolo di acconto, in misura pari ad una percentuale della somma da versare per il mese di dicembre dell'anno precedente. Con la dichiarazione annuale è effettuata la liquidazione finale, basata sul calcolo dell'Iva a debito e dell'Iva a credito relativa all'intero anno solare.

La determinazione finale annuale del tributo, che il contribuente espone nella dichiarazione annuale, può comportare un debito o una "eccedenza". L'Iva a debito deve essere versata, ma il contribuente può effettuare la compensazione con i crediti relativi ad altre imposte.

L'eccedenza è un credito del contribuente che può essere: compensato con debiti d'imposta diversi dall'Iva; riportato a nuovo, per essere compensato con le situazioni debitorie degli anni successivi; chiesto a rimborso.

La compensazione o il riporto a nuovo delle "eccedenze" è la regola.

Il contribuente può chiedere nella dichiarazione annuale il rimborso se di importo superiore a 2.582 euro quando:

- esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni
- quando effettua operazioni non imponibili (esportazioni) per più del 25% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate ecc.

Il rimborso può essere chiesto anche da chi cessa l'attività e da qualsiasi soggetto passivo, quando la dichiarazione sia risultata a credito per tre anni di seguito.

La esecuzione dei rimborsi, effettuata prima della scadenza del termine per la rettifica della dichiarazione, è circondata da particolari cautele: il contribuente deve garantire la restituzione, nell'eventualità che il rimborso si rivelasse indebito.

Il rimborso ha per oggetto il credito che emerge dalla dichiarazione annuale, ma talune categorie di contribuenti possono anche richiedere il rimborso dei crediti emergenti dalle liquidazioni infrannuali. Sono questi i **rimborsi cd. accelerati**, che possono essere richiesti: **a)** dai soggetti passivi che effettuano in modo prevalente operazioni attive con aliquote inferiori a quelle degli acquisti; **b)** da soggetti passivi le cui operazioni attive sono costituite, per almeno il 25%, da operazioni non imponibili.

10.2. Split payment

L'art. 17 ter del DPR 633 prevede che alcune pubbliche amministrazioni invece di versare l'Iva ai propri fornitori, devono versarla direttamente all'Erario (c.d. **split payment** o scissione dei

pagamenti). La norma concerne le pubbliche amministrazioni che non sono soggetti passivi Iva, ma non quelle che effettuano acquisti nell'esercizio di attività commerciali (soggetti passivi Iva).

Coloro che forniscono beni o servizi alle PA obbligate allo split payment devono emettere fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti" e devono annotarla nel registro delle vendite, senza computare l'imposta a debito nella liquidazione periodica.

Le pubbliche amministrazioni, obbligate allo split payment ricevendo fatture che riportano l'annotazione "scissione dei pagamenti" sono tenute a versare l'Iva non ai fornitori ma allo Stato.

10.3. Dichiarazione annuale ed opzioni.

La dichiarazione annuale deve essere presentata tra il 1 febbraio e il 30 settembre di ogni anno, con la trasmissione in via telematica effettuata da soggetti abilitati.

La dichiarazione annuale deve essere presentata da tutti i soggetti passivi del tributo, anche se nel corso dell'anno non siano state effettuate operazioni imponibili. Sono però esonerati i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti.

Nella dichiarazione devono essere riportati l'ammontare delle operazioni attive e delle operazioni passive; l'ammontare dell'imposta dovuta e delle detrazioni; i versamenti effettuati nel periodo di imposta; l'imposta dovuta a conguaglio o la differenza a credito.

La dichiarazione Iva è mera riproduzione di dati preesistenti, risultanti dai registri IVA, ma può contenere delle opzioni (*l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili*). Per esempio:

- i contribuenti che esercitano più attività possono non applicare l'imposta in modo unitario e cumulativo a tutte le attività se dichiarano di optare per l'applicazione separata;
- in sede di dichiarazione, il contribuente, che risulta a credito, sceglie se riportare a nuovo il credito o chiederne il rimborso;
- in sede di dichiarazione, il contribuente può decidere se applicare il regime normale oppure optare per un regime speciale.

La disciplina della dichiarazione Iva, per alcuni aspetti è simile a quella della dichiarazione dei redditi.

I contribuenti il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare e che, come sostituti di imposta, abbiano effettuato ritenute nei confronti di non più di 20 soggetti, devono presentare la "dichiarazione unificata annuale".

11. Presunzioni di acquisto e di vendita.

Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni. La presunzione non opera se è dimostrato che i beni:

- sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;
- sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto o di altro titolo non traslativo della proprietà.

I beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le operazioni si presumono acquistati se il contribuente non dimostra di averli ricevuti in base ad un titolo non traslativo della proprietà.

12. Le fatture relative ad operazioni inesistenti.

In campo Iva sono frequenti le frodi attuate con false fatturazioni.

Il sistema dell'Iva è fondato sul principio per cui l'imposta, calcolato sul prezzo del bene o del servizio reso, è dovuta allo Stato da ciascun soggetto passivo, che dal debito Iva detrae l'imposta relativa ai suoi acquisti. Ad ogni passaggio, lo Stato deve incassare la differenza tra Iva sugli acquisti e Iva sulle vendite, fino all'ultimo passaggio.

Può però accadere che, nella catena, vi sia un soggetto passivo che incassa l'Iva, ma non la versa allo Stato.

Inoltre vi possono essere fatture false che riguardano operazioni inesistenti, dal punto di vista oggettivo o soggettivo. L'operazione è "soggettivamente" inesistente quando la fattura si riferisce ad un'operazione effettiva, ma posta in essere da un soggetto diverso da colui che è indicato nella fattura. L'operazione oggettivamente inesistente è quella non posta in essere.

L'art.21 d.p.r. 633/1972 prevede che, "se viene emessa fattura per operazioni esistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente all'indicazione della fattura".

La fattura di per sé ha valore costitutivo del debito d'imposta per colui che la emette, anche se ha per oggetto un'operazione inesistente, o se indica un corrispettivo superiore a quello reale, o un'imposta superiore a quella prevista. Chi emette fattura è dunque tenuto a pagare l'imposta, per il solo fatto che l'imposta è stata esposta in fattura; è questa la cosiddetta **cartolarità** dell'operazione.

Il cessionario che ha partecipato alla frode non ha diritto di detrazione, perché "è solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive che il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito". Il cessionario può detrarre l'imposta solo se è estraneo alla frode, e se non aveva e non poteva avere conoscenza della frode.

13. Rimborso dell'Iva non dovuta.

Il soggetto passivo cedente o prestatore, che ha applicato e versato indebitamente l'imposta, può chiederne il rimborso all'agenzia delle entrate, nel termine di 2 anni dalla data del versamento.

Il cessionario o committente, che ha pagato indebitamente un Iva di rivalsa, non può recuperarla né con il diritto di detrazione, perché l'Iva non dovuta non è detraibile; né può agire con azione di rimborso nei confronti del fisco.

Può solo chiedere la restituzione al cedente o al prestatore con azione di ripetizione dell'indebito, dinanzi al giudice ordinario, nel termine ordinario decennale di prescrizione.

Sezione terza - Profili transnazionali.

14. Il principio di territorialità.

Il principio di territorialità svolge un ruolo di grande rilievo nella disciplina dell'Iva. Ai fini di tale principio, rilevano due ambiti territoriali: quello statale nazionale e quello comunitario; infatti si distingue tra operazioni nazionali, operazioni intra-UE, operazioni extra-UE.

Le operazioni intra-UE sono quelle che si svolgono tra soggetti residenti in Stati diversi dell'UE: esse sono soggette ad un particolare regime in vigore dal 1993.

Le operazioni extra-UE sono quelle che comportano uno scambio tra un paese dell'UE e un paese terzo; è solo con riferimento a questi scambi che si può parlare, in senso tecnico, di importazioni ed esportazioni.

Dal punto di vista spaziale dell'Iva è il territorio dello Stato: cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevano in quanto sono effettuate nel territorio dello Stato: la territorialità è dunque una condizione "sine qua non" dell'imponibilità. Inoltre, le nozioni di importazione ed esportazione presuppongono la nozione di territorio.

Il legislatore definisce il territorio statale e i criteri che localizzano nel territorio dello Stato le operazioni soggette ad imposta.

Circa la localizzazione delle operazioni, per le cessioni di beni vale il luogo in cui si trovano i beni ceduti al momento della cessione.

Per le prestazioni di servizi la territorialità varia a seconda del soggetto che riceve il servizio. Per le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi (servizi business-to-business) si applica il criterio territoriale del luogo del committente; invece, per le prestazioni rese nei confronti di privati (servizi business-to-consumer) vige il criterio del domicilio o residenza del soggetto che presta il servizio. Pertanto, le prestazioni rese da un'impresa non residente ad un'impresa residente si

considerano effettuate in Italia; l'imposta deve essere applicata dall'impresa italiana con il reverse charge.

15. Le operazioni intra-UE.

Il trasferimento di beni all'interno della comunità non è soggetto a controlli fiscali e alla tassazione doganale. Gli scambi intracomunitari non sono importazioni e esportazioni in senso tecnico, ma "acquisti e cessioni intracomunitarie", soggetti ad uno specifico regime.

Il regime delle operazioni intracomunitarie è fondato sul **principio di tassazione nel paese di destinazione**, per cui le vendite tra soggetti passivi Iva all'interno dell'Unione non sono tassate nello Stato di origine (a carico del cedente), ma in quello di destinazione a carico del cessionario.

Altro è invece il regime vigente quando uno dei due soggetti è un consumatore finale.

Non esistono dunque controlli e formalità doganali. I controlli delle amministrazioni fiscali sono fatti a posteriori, come per l'Iva interna. A tal fine è stato creato un sistema di scambio rapido di informazioni tra le amministrazioni fiscali nazionali e le imprese devono dichiarare trimestralmente le transazioni effettuate con imprese di altri Stati UE.

Prima di effettuare operazioni intracomunitarie i soggetti passivi Iva devono risultare iscritti negli elenchi dell'archivio VIES; il cessionario deve verificare che il cedente sia presente nell'archivio e fornirgli il proprio numero di partita Iva; il cedente deve verificare la presenza del cliente nell'archivio ed emettere fattura senza addebito di imposta.

Il cessionario deve numerare ed integrare la fattura ricevuta, indicando il corrispettivo in euro, l'aliquota e l'imposta.

La fattura così integrata deve essere annotata nel registro delle vendite e nel registro degli acquisti.

In questo modo l'Iva a debito è neutralizzata dall'Iva detraibile annotata nel registro degli acquisti.

La disciplina in esame ha per oggetto gli acquisti fatti da soggetti passivi Iva; nel caso, invece, in cui l'acquirente sia un consumatore finale, l'operazione è imponibile a carico del venditore (quindi nel Paese del cedente come se avvenisse all'interno di quel mercato).

Ai consumatori finali è assicurata ampia libertà di effettuare acquisti in qualsiasi paese comunitario; il bene così acquistato è liberamente trasportabile e consumabile in altri paesi. Gli acquisti intracomunitari fatti da consumatori finali non sono "acquisti intracomunitari" in senso tecnico: essi non sono tassati nel paese di destinazione ma nel paese di origine (debitore d'imposta verso l'erario è dunque il venditore). Perciò, il viaggiatore che fa acquisti in uno Stato UE (pagando l'Iva al negoziante) può liberamente portare in Italia il bene acquistato (senza pagare l'Iva sulle importazioni).

Le cessioni intracomunitarie (ad esempio: vendita della merce da parte dell'imprenditore italiano ad un commerciante francese) sono operazioni non imponibili in Italia, a condizione che il cessionario sia un soggetto passivo; esse sono imponibili nel paese di destinazione.

15.1. Le operazioni extra-Ue comunitarie. Le importazioni.

In materia di trattamento degli scambi con l'estero, le imposte sul valore aggiunto possono rispondere al principio della "tassazione nel paese di destinazione" o a quello della "tassazione nel paese di origine".

Nell'UE vige il **principio della tassazione nel paese di destinazione**: ciò comporta, da un lato, la tassazione delle importazioni, e dall'altro, la detassazione delle esportazioni.

I beni importati sono tassati come quelli prodotti nello Stato, mentre quelli esportati non sono soggetti ad imposta e comportano la restituzione dell'imposta che ha gravato su tali beni all'interno dello Stato.

L'importazione di un bene o di un servizio è dunque operazione imponibile: l'Iva sulle importazioni ha lo scopo di uniformare il trattamento fiscale dei beni provenienti dal territorio extracomunitario a quello dei beni prodotti all'interno dell'UE. La base imponibile dell'Iva sulle importazioni è il valore pieno della merce; e, non essendovi applicazioni dell'imposta sulle pregresse fasi produttive e distributive opera come imposta monofase, applicata su ciascuna operazione di importazione.

L'Iva all'importazione ha come base imponibile il valore della merce determinato secondo le disposizioni doganali; tuttavia non è un "diritto di confine", ma un tributo interno anche se è amministrata dagli uffici doganali ed è accertata, liquidata e riscossa secondo le norme della legislazione doganale.

15.2. I depositi Iva.

Il diritto tributario prevede tre tipi di deposito:

- il deposito doganale, per le merci non comunitarie soggette ai diritti doganali;
- il deposito fiscale, per i prodotti nazionali e comunitari soggetti ad accisa;
- il deposito Iva, per i prodotti nazionali e comunitari soggetti ad Iva.

Il deposito Iva è un luogo fisico; l'immissione di un bene nel deposito Iva consente la sospensione temporanea dell'imposta.

I depositi Iva agevolano gli scambi commerciali in ambito UE perché l'introduzione delle merci nel deposito comporta il differimento dell'imposta al momento della loro estrazione dal deposito. Sono considerati depositi Iva anche depositi fiscali ed i depositi doganali.

L'imposta si applica quindi quando il bene è estratto dal deposito con il meccanismo dell'inversione contabile.

I beni extracomunitari possono essere inseriti in un deposito Iva solo dopo che sono stati immessi in libera pratica, cioè dopo che sono stati pagati i dazi doganali.

16. Le esportazioni.

Le esportazioni al di fuori dell'UE non sono soggette ad imposta; esse sono dette convenzionalmente, "operazioni non imponibili" o "operazioni ad aliquota zero". Le operazioni "non imponibili" sono di tre specie:

- cessioni all'esportazione;
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione;
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

16.1. Cessioni interne non imponibili nelle operazioni "triangolari".

Le imprese che vendono all'estero parte della loro produzione sono permanentemente in credito verso il fisco. Ciò può costituire un danno finanziario per gli esportatori, che sono costretti a versare al proprio fornitore l'Iva di rivalsa, per poi aspettare a lungo che il fisco rimborsi. Si prevede perciò che l'esportatore possa acquistare senza imposta nelle operazioni "triangolari", cioè quando il bene è ceduto da un soggetto residente che lo esporta, su incarico del cessionario residente, per cui i beni vengono inviati all'estero direttamente dal cedente.

L'operazione triangolare richiede l'intervento di tre soggetti (cedente, cessionario residente e acquirente estero) e si realizza con due passaggi "non imponibili": il primo dal cedente al cessionario e il secondo da quest'ultimo all'operatore straniero. Il cedente emette la fattura nei confronti del cessionario, ma invia direttamente i beni all'estero; il cessionario, a sua volta, emette la fattura nei confronti dell'acquirente estero.

Abbiamo quindi due passaggi di proprietà e due fatture, ma il passaggio fisico è uno soltanto.

Con tale congegno, l'imposta non è applicata neppure sull'ultimo passaggio interno. L'esportatore acquista il bene in Italia in regime di non imponibilità, con il vantaggio finanziario di non dover versare al cedente un'Iva di cui si troverà ad essere creditore verso lo Stato.

16.2. Cessioni non imponibili ad esportatori abituali.

L'acquisto senza imposta è permesso anche ai cd. esportatori abituali, cioè soggetti che, in un dato periodo di tempo, hanno effettuato esportazioni per almeno il 10% del loro volume d'affari. Ad essi viene concesso il diritto di acquistare, nell'anno successivo, la stessa quantità di beni senza pagamento di Iva.

Il regime di "non imponibilità" può riguardare oltre che le esportazioni, anche le cessioni interne agli esportatori abituali. La norma è fondata su una presunzione che vi sia continuità nell'esportazione di un'impresa.

L'esportatore deve previamente manifestare per iscritto al suo fornitore l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta mediante un atto formale (**cd. dichiarazione di intenti**) che unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate va consegnata al fornitore o prestatore o in dogana.

Se il bene è esportato, l'acquisto in Italia senza pagamento d'imposta equivale a definitiva non tassazione di quel bene. Se invece il bene è rivenduto in Italia, l'imposta sarà applicata sulla rivendita nel mercato interno.

Il meccanismo si presta ad operazioni fraudolente da parte di chi, sedicente esportatore abituale, acquista dei beni senza Iva, esibendo al fornitore una dichiarazione d'intento falsa, per poi rivenderli applicando l'Iva, ma omettendo di versarla al fisco. È stato perciò previsto l'introduzione dell'obbligo di comunicazione telematica delle dichiarazioni di intento, per mettere in grado l'amministrazione finanziaria di effettuare controlli tempestivi.

17. Le operazioni dei non residenti. La stabile organizzazione.

I non residenti possono agire in Italia per adempiere gli obblighi, o esercitare i diritti, connessi all'Iva in tre modi:

- mediante "identificazione diretta",
- mediante nomina di un rappresentante fiscale
- mediante una stabile organizzazione.

L'identificazione diretta del non residente avviene a seguito di apposita dichiarazione e della attribuzione del numero di partita Iva.

Il non residente può inoltre nominare un rappresentante fiscale, incaricandolo di adempiere gli obblighi, di esercitare i diritti, derivanti dall'applicazione dell'imposta.

I non residenti operano in Italia mediante identificazione diretta o mediante rappresentante fiscale solo se non vi è stabile organizzazione. Ben altra è la disciplina se vi è stabile organizzazione.

La disciplina Iva non fornisce una definizione di stabile organizzazione per cui è utilizzabile il concetto di stabile organizzazione materiale, definito nel modello OCSE; si richiede l'esistenza di una struttura dotata di risorse materiali ed umane deputata alla gestione di un'effettiva attività di impresa che non sia meramente preparatoria o ausiliaria.

Un non residente può effettuare in Italia operazioni sia attive, sia passive. Se un soggetto passivo non residente effettua operazioni attive nei confronti di soggetti passivi d'imposta residenti in Italia, gli obblighi fiscali devono essere adempiuti dal cessionario o committente italiano, applicando il *reverse charge* (o autofatturazione). Se dunque l'impresa non residente vende un bene, o presta un servizio, ad un'impresa residente, è l'impresa residente che deve sottoporre ad imposta l'operazione, mediante autofattura. Questa regola non si applica quando il soggetto non residente, che effettua una operazione territorialmente rilevante in Italia, ha qui una stabile organizzazione.

Se vi è una stabile organizzazione, il non residente non può operare con la identificazione diretta o nominare un rappresentante fiscale, ma deve operare solo mediante una stabile organizzazione. Le operazioni compiute dalla stabile organizzazione sono imputabili ad essa, che si pone, ai fini degli adempimenti e dei diritti in materia di Iva, come se fosse un soggetto distinto dalla casa madre, rispondendo quindi "in proprio" delle operazioni da essa effettuate. Le operazioni effettuate dalla stabile organizzazione devono essere fatturate dalla stabile organizzazione.

I soggetti passivi non residenti possono recuperare l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati in Italia solo per il tramite della propria stabile organizzazione.

17.1. Il commercio elettronico diretto.

La Dir. 2002/38/CE prevede la tassazione dei beni digitalizzati immessi al consumo nell'UE e la detassazione di quelli che, forniti da un operatore UE sono destinati al consumo al di fuori dell'UE.

Tutte le operazioni del commercio elettronico sono da qualificare come prestazioni di servizi e il luogo di tassazione è sempre quello in cui risiede il cliente, ossia il luogo di utilizzazione. Di conseguenza tali operazioni non sono soggette ad Iva se fornite ad un residente in un paese extra UE; devono, invece, essere tassate se fornite da un operatore extra UE ad un cliente dell'UE. Secondo la direttiva, gli operatori extracomunitari, quando prestano servizio a consumatori finali comunitari, devono registrarsi ai fini Iva in uno Stato membro, e le operazioni da essi compiute sono imponibili in tale stato. Se la prestazione è effettuata da un operatore extra UE nei confronti di un soggetto passivo residente nell'UE, è quest'ultimo a dover applicare l'imposta mediante autofatturazione.

18. Le frodi carosello.

Sono frequenti le frodi all'Iva realizzate in ambito UE, tra cui le "frodi carosello". Nello schema tipico delle frodi carosello vi è anzitutto una prima società (conduit company), Alfa, che effettua una cessione intracomunitaria (cessione non imponibile) ad una società Beta (cartiera o missing trader), residente in un altro Stato membro.

Ad esempio, vi è una società tedesca Alfa che vende beni ad una società italiana Beta. La società italiana Beta è un soggetto interposto (tra venditore Alfa e acquirente effettivo Gamma), che acquista l'auto senza pagamento dell'Iva (operazioni intracomunitaria). L'auto è poi rivenduta a Gamma, denominata *broker*, che paga l'Iva di rivalsa a Beta e rivende il bene.

La società Beta acquista senza sborsare Iva e vende con Iva; essa incassa l'Iva sulle vendite fatte al broker, ma non versa l'Iva all'erario (e scompare).

A sua volta, il broker Gamma detrae l'Iva versata a Beta per i beni acquistati presso Beta.

Il danno per l'erario è duplice. Da un lato, vi è Beta che sottrae all'erario l'Iva che ha incassato per la vendita a Gamma; al tempo stesso, Gamma acquisisce il diritto di detrazione, per cui l'erario diventa debitore verso Gamma per un Iva mai incassata.

Il perno della frode è dunque Beta, che incassa e non versa l'Iva. L'omesso versamento dell'Iva, pur in presenza di consistenti importi non versati, era solo una violazione amministrativa. Ma, proprio per contrastare le frodi, è stato previsto che sia reato.

La frode carosello vera e propria (carosello chiuso) si verifica quando la società Gamma non vende ad un consumatore finale italiano ma ad una società di un altro Stato comunitario, la quale rivende ad Alfa (i beni così tornano al punto di partenza). Con queste frodi, a parte il profilo fiscale, si verifica una distorsione della concorrenza, perché i beni possono essere venduti a prezzi più competitivi rispetto a quelli praticati dalle imprese concorrenti (grazie all'illecito risparmio di imposta).

Nelle frodi carosello, non sempre tutte le società coinvolte sono partecipi della frode. Il broker ha diritto alla detrazione se è estraneo alla frode; non ha invece diritto se ha partecipato alla frode o ne è soltanto consapevole. Il diritto alla detrazione è dunque negato al cessionario, quando "sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'Iva". Per contrastare questi fenomeni, il legislatore ha previsto che il cessionario sia corresponsabile con il suo fornitore del pagamento dell'Iva. La norma si applica alle cessioni di determinati beni, quando la cessione avvenga per un corrispettivo inferiore al valore normale.

Capitolo VII - L'imposta di registro.

1. Le imposte sugli affari e l'imposta di registro.

L'imposta di registro rientra nella categoria delle "imposte sugli affari", che comprende:

- le imposte sugli atti e negozi giuridici (come l'imposta di bollo);
- le imposte sugli scambi o sulla cifra d'affari (come l'Iva);
- le imposte sui trasferimenti e sulla circolazione della ricchezza (imposta sulle successioni).

L'imposta di registro è solitamente definita come **imposta sui trasferimenti**, anche se ha un campo di applicazione che va al di là dei trasferimenti, in quanto sono soggetti ad imposta di registro anche gli atti non traslativi, purché abbiano contenuto economico.

La disciplina dell'imposta di registro è contenuta nel T.U registro D.P.R. 131/1986.

2. Presupposto e natura del tributo.

Il tributo di registro può atteggiarsi imposta e come tassa:

- è una tassa quando è dovuto in misura fissa; in tal caso, ha come presupposto e giustificazione la prestazione del servizio, cioè la registrazione e conservazione di un atto.
- È imposta quando il tributo è rapportato, in ragione proporzionale, al valore dell'atto registrato: in tal caso il tributo ha come sua *ratio* la stipulazione o formazione di un atto a contenuto economico, considerato dal legislatore indice di capacità contributiva.

3. Richiesta di registrazione e registrazione di ufficio.

La registrazione avviene a seguito di richiesta di registrazione o d'ufficio, a tal proposito, gli atti giuridici sono distinti in tre categorie:

- atti soggetti a registrazione in termine fisso;
- atti soggetti a registrazione in caso d'uso;
- atti non soggetti a registrazione.

Per gli **atti soggetti a registrazione in termine fisso**, la legge pone, a carico di determinati soggetti (contraenti, notai ecc.) l'obbligo di richiederne la registrazione entro un dato termine (20 gg. per gli atti formati in Italia, 60 gg. per gli atti formati all'estero).

Obbligo di richiedere la registrazione e obbligazione tributaria sono situazioni giuridiche distinte che, in alcuni casi, gravano su persone diverse.

Per gli **atti da registrare in caso d'uso**, non vi è alcun obbligo di richiedere la registrazione; ma l'atto non può essere "usato" se non è stata previamente effettuata la registrazione e pagata l'imposta. In questo caso, la registrazione non è un obbligo ma un onere.

Infine, per gli **atti non soggetti a registrazione** (non vi è né l'obbligo, né l'onere di registrazione), è ammessa la c.d. registrazione volontaria, essendo previsto che, per qualsiasi atto scritto, può chiederne la registrazione "chiunque vi abbia interesse".

La **richiesta di registrazione** comporta la materiale presentazione dell'atto all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che liquida l'imposta e ne richiede il pagamento.

La richiesta di registrazione dei contratti verbali e delle operazioni societarie è stata presentata all'ufficio che apposita denuncia (non essendovi un atto scritto da registrare).

La registrazione degli atti relativi a diritti su immobili deve essere richiesta in via telematica.

Le richieste devono essere precedute dal pagamento dei tributi, autoliquidati dal richiedente.

Gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e, se risulta dovuta una imposta maggiore, notificano entro 30 gg. dalla presentazione del modello informatico, un **avviso di liquidazione** per l'integrazione dell'imposta versata.

Di regola, la registrazione avviene a seguito di richiesta di parte, ma, se non è stato osservato l'obbligo di richiederla, la **registrazione è fatta d'ufficio**. In particolare:

- per gli atti dei notai e dei pubblici ufficiali, la registrazione d'ufficio è possibile solo che si rinvercano, nei registri o nei repertori, gli estremi di atti non registrati; qui non vi è un problema di riservatezza;

- si avverte più intensamente il problema della riservatezza delle scritture private non autenticate: per esse, quando non sia stato osservato l'obbligo della richiesta di registrazione in termine fisso, la registrazione d'ufficio è prevista solo nei seguenti casi:
 - a) quando le scritture siano depositate presso pubblici uffici
 - b) quando l'AF ne sia venuta legittimamente in possesso in base ad una legge che autorizzi il sequestro
 - c) quando l'AF ne abbia avuta visione nel corso di accessi, ispezioni e verifiche eseguite ai fini di altri tributi;
- per i contratti verbali e per le operazioni societarie, la registrazione può essere effettuata d'ufficio sulla base di prove anche presuntive.

3.1. La registrazione in termine fisso e la registrazione in caso d'uso.

Al TU dell'imposta di registro è allegata una tariffa, divisa in due parti: la prima elenca gli atti da registrarsi in termine fisso, la seconda quelli da registrarsi in caso d'uso. Segue la tabella degli atti per i quali non vi è obbligo di registrazione.

Sono **atti da registrare in termine fisso** (entro 20 giorni dalla redazione):

- atti scritti indicati nella tariffa;
- contratti verbali (locazione o affitto di beni immobili e trasferimento o affitto di aziende);
- operazioni societarie (l'istituzione o il trasferimento in Italia della sede legale o amministrativa di enti o società estere, ecc.);
- atti formati all'estero che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà dei beni immobili, la costituzione e il trasferimento di altri diritti reali ecc..

In generale, può dirsi che sono da registrarsi in termine fisso tutti gli atti "aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", ad eccezione di quelli per i quali è prevista la registrazione in caso d'uso e di quelli per i quali non vi è obbligo di registrazione.

La seconda parte della tariffa elenca gli **atti da registrare in caso d'uso**. Per "uso" di un atto s'intende l'uso dell'atto ai fini amministrativi: l'atto prima di essere depositato presso una pubblica amministrazione deve essere registrato.

Vi è caso d'uso anche "quando l'atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative".

Va notato che devono essere registrati solo in caso d'uso i contratti formati mediante corrispondenza e le scritture private non autenticate relative ad operazioni soggette ad Iva.

In sostanza i contratti più ricorrenti nella vita economica, conclusi mediante corrispondenza, sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso, e poiché è infrequente che si verifichi il caso d'uso per un contratto commerciale, si comprende perché, in genere, i contratti per i quali sorge l'obbligo di registrazione sono soprattutto quelli estranei alla vita ordinaria delle imprese.

3.2. Modalità ed effetti della registrazione.

La registrazione consiste nella annotazione in apposito registro dell'atto o della denuncia e, in mancanza, della richiesta di registrazione.

Per atti pubblici, scritture private autenticate e atti giudiziari, la registrazione va richiesta all'ufficio dell'agenzia delle entrate, nella cui circoscrizione ha sede il pubblico ufficiale; negli altri casi la registrazione può essere richiesta a qualunque ufficio.

La registrazione ha un doppio effetto di natura probatoria: attesta l'esistenza degli atti e attribuisce ad essi data certa ai sensi dell'art. 2704 cc. La registrazione ha inoltre l'effetto di "liberalizzare" il rilascio di atti formati o autenticati da pubblici ufficiali; infatti i notai non possono rilasciare né l'originale, né la copia degli atti da loro formati, prima che siano stati registrati; e i cancellieri non possono rilasciare copia autentica dei provvedimenti giurisdizionali prima della registrazione.

Vi è insomma nella legge del registro un generale divieto di rilascio di atti non registrati. Il pagamento dell'imposta di registro condiziona quindi l'utilizzo degli atti giuridici, ma vi sono delle

eccezioni (rilascio di copia delle sentenze e degli atti giurisdizionali da utilizzare per l'esecuzione forzata).

5. I soggetti passivi.

Dobbiamo distinguere tra soggetti obbligati a richiedere la registrazione e soggetti obbligati al pagamento del tributo: vi sono infatti soggetti obbligati a pagare l'imposta ma non a richiedere la registrazione, e soggetti obbligati a richiedere la registrazione ma non a pagare l'imposta. Gli obbligati possono perciò essere distinti in tre gruppi:

- Il primo gruppo è formato dalle parti dell'atto da registrare, che sono obbligate sia a richiedere la registrazione, sia a pagare l'imposta; per le scritture private non autenticate, per i contratti verbali e per gli atti formati all'estero le parti dell'atto devono chiedere la registrazione e pagare l'imposta.
- Un secondo gruppo di soggetti è costituito dai notai ed altri pubblici ufficiali, che sono obbligati insieme con le parti degli atti. Per gli atti pubblici e per le scritture private autenticate, l'obbligo di richiedere la registrazione è a carico del notaio; per tali atti, i notai sono tenuti al pagamento della sola imposta principale (come "responsabili d'imposta"), non delle imposte complementari e suppletive.
- Vi sono infine soggetti che sono obbligati a chiedere la registrazione ma non a pagare l'imposta:
 - a) cancellieri e segretari di organi giurisdizionali sono obbligati a richiedere la registrazione degli atti giudiziari, ma l'imposta è dovuta dalle parti del giudizio;
 - b) impiegati dell'AF e gli appartenenti alla Guardia di finanza sono obbligati a richiedere la registrazione degli atti per i quali è prevista la registrazione di ufficio; anche in tali casi l'obbligo di pagamento dell'imposta grava sui soggetti che hanno dato vita all'atto.

5. L'interpretazione degli atti. Gli atti collegati

L'imposta di registro è qualificata "imposta d'atto", per indicare che si tratta di un tributo che colpisce l'atto sottoposto a registrazione, quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extratestuali. Occorre quindi individuare i criteri in base ai quali gli atti da registrare devono essere interpretati, al fine di individuarne il regime fiscale.

La norma basilare in materia è l'art. 20 che prevede che l'interprete deve attenersi alla tipologia e agli effetti giuridici degli atti. Non a caso, la tariffa distingue gli atti in base alla loro tipologia giuridica. La sostanza dell'atto prevale sulla forma; ne consegue che gli atti possono essere riqualificati, ma la riqualificazione deve avvenire in termini di effetti giuridici e non in chiave economica.

Dal momento che in sede di interpretazione fiscale non valgono i criteri interpretativi extratestuali, la comune intenzione delle parti, evocata dall'art. 1362 cc., non ha alcun rilievo.

Inoltre l'art. 20 esclude che si possa dare rilievo al collegamento tra più atti.

5.1. Gli atti complessi.

Vi sono atti complessi ai quali si applica una pluralità di imposte e atti complessi ai quali si applica un'imposta unica.

L'art. 21 prevede che "se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per loro natura, le une dalle altre, ciascuna è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto". Se dunque in un solo documento sono racchiusi più negozi giuridici, l'imposta si applica indistintamente a ciascun atto.

Si applicano più imposte anche in caso di collegamento negoziale, se le cause dei singoli negozi, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere che le disposizioni possano ritenersi derivanti le une dalle altre.

Al criterio impositivo in tema di disposizioni plurime si collegano varie altre previsioni:

- quando sono unitariamente negoziati beni per i quali sono previste aliquote diverse, si applicano aliquote diverse per i beni o diritti per cui siano pattuiti prezzi distinti; se non c'è distinzione, si applica l'aliquota più elevata;
- un atto in parte a titolo oneroso, in parte a titolo gratuito, è soggetto all'imposta di registro per la parte onerosa, all'imposta sulle donazioni per la parte gratuita.

Si applica una sola imposta, sulla disposizione soggetta all'imposta maggiore, quando le disposizioni non necessariamente connesse. Secondo la giurisprudenza si applica una sola imposta quando la pluralità di disposizioni sia riconducibile ad un'unica causa e quando, per volontà della legge, o per la intrinseca natura delle diverse disposizioni, vi sia un rapporto di connessione oggettiva, necessaria e inscindibile, tra le diverse disposizioni.

Secondo un principio generale dell'imposta di registro, quando un unico disegno negoziale è realizzato con più atti, su un atto soltanto si applica l'imposta proporzionale, mentre l'altro è tassato in misura fissa. Si collegano a tale criterio le seguenti regole impositive:

- i contratti preliminari sono soggetti alla tassa fissa di registro; la normale imposta proporzionale sarà poi applicata al contratto definitivo;
- in caso di atti sottoposti a condizione sospensiva, approvazione o omologazione, si applica, inizialmente, la tassazione in misura fissa; si ha poi imposizione misura ordinaria quando si verifica la condizione o quando l'atto è approvato o omologato;
- in caso di stipulazione di un contratto e di successiva risoluzione, il contratto è tassato in misura proporzionale, ma si applica la tassa fissa della risoluzione;
- la ratifica, la convalida e la conferma sono soggetti a tassa fissa;
- la dichiarazione di nomina che segue un contratto per persona da nominare è soggetta a tassa fissa, se fatta entro 3 gg. dall'atto.

5.2. Enunciazione di atti non registrati

Quando un atto registrato enuncia atti non registrati sono tassati distintamente l'atto enunciante e quello enunciato. Pertanto se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Ad es. con la sentenza dichiarativa di fallimento si tassa la sentenza di fallimento e l'atto costitutivo della società.

E' chiaro che l'imposta sull'atto enunciato si applica non quando un atto è semplicemente menzionato, ma solo se l'atto non registrato è posto a fondamento dell'atto enunciante.

6. Alternatività tra registro e Iva.

Imposta proporzionale di registro e Iva sono tributi alternativi.

Un atto scritto, compreso nel novero degli atti soggetti ad imposta proporzionale di registro, se reca cessioni di beni o prestazioni di servizi soggetti ad Iva, non è soggetto a imposta proporzionale, ma alla tassa fissa.

Il principio di alternatività riguarda tutte le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e quindi non solo le operazioni imponibili, ma anche quelle non imponibili o esenti.

Le scritture private non autenticate, se relative ad operazioni soggette ad Iva, sono da registrare solo in caso d'uso. Perciò, quando si applica l'Iva, le scritture private si registrano solo in caso d'uso e a tassa fissa; gli atti pubblici e le scritture private autenticate si registrano in termine fisso, ma il tributo dovuto è la tassa fissa.

7. Misure antiabuso. Presunzione di liberalità.

L'imposta di registro è collegata non tanto alla natura economica degli atti, ma alla loro tipologia giuridica (natura ed effetti giuridici).

Vi sono però atti o contratti che possono prestarsi alla realizzazione di scopi pratici diversi da quelli che ad essi normalmente corrispondono. Vi sono perciò norme specifiche intese ad impedire condotte elusive.

7.1. La presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze.

Nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita o si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che appartengono ad un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo.

Ciò significa ad esempio, che se si trasferisce un suolo, si presume trasferito anche il fabbricato che insiste sul suolo; per superare la presunzione occorre dimostrare che l'edificazione sia stata preceduta da altro negozio avente ad oggetto l'attribuzione, del cedente al cessionario, del diritto di superficie sul suolo.

7.2. Contratto per persona da nominare e mandato irrevocabile.

Secondo le norme del diritto civile, quando viene concluso un contratto, una parte può riservarsi la facoltà di nominare successivamente la persona che acquista i diritti e assume gli obblighi nascenti dal contratto; la dichiarazione di nomina deve essere comunicata all'altra parte nel termine di tre giorni dalla stipulazione del contratto, salvo che le parti abbiano stabilito un termine diverso.

Agli effetti dell'imposta di registro, la dichiarazione di nomina, se fatta in tre giorni, è tassata in misura fissa; in tutti i casi in cui è fatta oltre i tre giorni, viene tassata con la stessa imposta che è dovuta per l'atto cui si riferisce la dichiarazione di nomina. La norma è quindi diretta ad impedire che, con l'artificio del contratto per persona da nominare, taluno possa acquistare per sé con l'intento di vendere ad un terzo, ed invece di far risultare il doppio trasferimento ne faccia risultare uno soltanto.

Il mandato irrevocabile, con dispensa dall'obbligo di rendiconto, è soggetto all'imposta stabilita per l'atto per il quale è conferito. Anche questa norma ha una funzione antifrode.

7.3. Nullità dei patti contrari alla legge del registro.

Nell'ottica delle misure antifrode può essere considerata anche la disposizione dell'art. 62 TU secondo cui "i patti contrari alle disposizioni del presente testo unico, compresi quelli che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente, sono nulli anche tra le parti".

8. Atti invalidi e atti dichiarativi della nullità.

L'imposta di registro è dovuta anche sugli atti invalidi. Prevede infatti l'art. 38 che "la nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta".

In linea di principio l'imposta è ugualmente dovuta anche se l'atto è invalido e non è restituibile quando emerge l'invalidità.

La restituzione dell'imposta pagata per la registrazione dell'atto invalido è ammessa per la parte eccedente la misura fissa, solo se sussistono tre condizioni:

- l'invalidità non deve essere imputabile alle parti
- la nullità o l'annullamento devono essere sanciti da una sentenza passata in giudicato
- l'atto non deve essere suscettibile di ratifica, conferma o convalida.

Se le parti stipulano un contratto traslativo, e questo viene poi dichiarato nullo (perché simulato), se ne deve dedurre: **a)** che il primo atto, benché improduttivo di effetti, resta soggetto all'imposta prevista per tale tipo di atti; **b)** che l'imposta su tale atto non è restituibile, non essendo restituibile l'imposta quando la nullità sia imputabile alle parti; **c)** che l'atto dichiarativo della simulazione è un atto, appunto, dichiarativo.

9. La Direttiva sulla raccolta di capitali e la tassazione dei conferimenti.

La Direttiva sulla raccolta di capitali del 1969 mira a favorire la realizzazione del mercato comune ed esige che i capitali possano circolare liberamente all'interno della comunità senza ostacoli alle frontiere e in condizioni di neutralità fiscale. La Direttiva prevede l'istituzione di un'imposta sui

conferimenti, da applicare una sola volta ed unicamente nello Stato in cui ha sede la direzione effettiva o la sede statutaria della società.

I presupposti dell'imposta sono:

- la costituzione di una società di capitali;
- la trasformazione in società di capitali di una società, associazione o persona giuridica che non sia una società di capitali;
- l'aumento del capitale sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura;
- l'aumento del patrimonio sociale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, remunerato non con quote rappresentative del capitale o del patrimonio stesso, bensì con diritti della stessa natura di quelli dei soci, quali il diritto di voto, la partecipazione agli utili o all'attivo risultante dalla liquidazione.

Sono inoltre tassati i trasferimenti, da un Paese terzo in uno Stato membro, o da uno Stato membro in un altro Stato membro.

La Direttiva vieta che possano essere applicate alle società di capitali imposte indirette diverse da quelle configurate dalla Direttiva.

La giurisprudenza ha ritenuto che il trattamento di favore accordato nelle direttive ai conferimenti debba essere applicato anche alle fusioni, dato che le fusioni si realizzano mediante conferimenti.

I conferimenti di immobili sono soggetti ad imposta proporzionale; sono invece soggetti a tassa fissa i conferimenti di aziende, danaro e beni mobili.

10. La tassazione delle sentenze.

Un altro gruppo di atti che merita una particolare attenzione è quello degli atti giudiziari.

Quando si conclude un procedimento giudiziario, il fascicolo viene trasmesso dalla cancelleria all'Agenzia delle entrate, la quale liquida il tributo dovuto sulla sentenza, e su altri atti presenti nel fascicolo.

Il tributo è innanzitutto dovuto e liquidato sulla sentenza di primo grado; e, secondo la giurisprudenza, la riforma totale o parziale della prima sentenza non si riflette sul tributo liquidato sulla sentenza riformata, ma fa sorgere un autonomo diritto al rimborso, che deve essere azionato in modo autonomo. Si ritiene dunque che il tributo non cessa di essere dovuto sulla sentenza di primo grado, anche quando essa è sostituita da quella di appello.

Le aliquote sono diverse a seconda della natura della sentenza (costitutive, dichiarative, di condanna); le sentenze che non hanno contenuto patrimoniale sono soggette a tassa fissa.

11. Base imponibile giudizio di congruità.

La base imponibile è data dal valore dell'atto registrato, intendendosi, per valore dell'atto, il valore della prestazione, o delle prestazioni, che sono oggetto dell'atto.

Secondo l'art. 43 TU per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali la base imponibile è costituita dal valore del bene. Ai sensi dell'art. 51 si assume come valore dei beni o dei diritti quello dichiarato dalle parti nell'atto. Vi sono però prestazioni per le quali, se il prezzo o valore indicato nell'atto non è ritenuto congruo dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, si rende necessaria una stima o **giudizio di congruità**.

Il giudizio di congruità non è ammesso per le cessioni di immobili ad uso abitativo, nei casi in cui intervengono tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, se l'acquirente richiede che l'imposta sia applicata sul valore catastale. In tali ipotesi l'acquirente può richiedere, con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto, che, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, la base imponibile sia costituita dal valore catastale dell'immobile, determinata attraverso i coefficienti catastali rivalutati e moltiplicati, (**principio del prezzo valore**). Il corrispettivo diviene così irrilevante ai fini della tassazione, ma le parti hanno l'obbligo di indicare nell'atto l'effettivo corrispettivo pattuito per la cessione, fermo restando che la tassazione avviene sulla base del valore catastale.

Se le parti occultino il corrispettivo effettivamente pattuito e lo dichiarino nell'atto in misura inferiore, viene meno la tassazione sul valore catastale e la base imponibile sarà costituita dal corrispettivo effettivamente pattuito, con sanzione amministrativa dal 50 a 100% della maggior imposta dovuta in base al corrispettivo effettivo.

Normalmente l'imposta non si applica dunque sul valore catastale, ma sul valore venale. Vale la regola generale, secondo cui l'imposta, in sede di registrazione dell'atto, è applicata a prezzo pattuito, ma l'ufficio può accertare come dovuta un'imposta complementare, se il valore normale dell'immobile è superiore al prezzo.

Sono soggetti a giudizio di congruità anche i conferimenti in società: in caso di conferimento di immobile da parte di persona fisica in una società a responsabilità limitata, l'Agenzia delle entrate può determinare il valore del bene conferito, senza essere vincolata dalla perizia redatta ai sensi dell'art.2343 del c.c.

Vi sono atti per i quali non è ammesso il giudizio di congruità; in tali casi il valore imponibile è costituito:

- per i contratti costitutivi di obbligazioni di fare, dal corrispettivo;
- per le cessioni di contratto, dal corrispettivo pattuito;
- per i contratti che importano obbligazioni, che non costituiscono corrispettivo della prestazione, dall'ammontare della somma o dal valore del bene dovuto;
- per gli atti di garanzia, dalla somma garantita;
- per i contratti di associazione in partecipazione, dal valore dei beni apportati dall'associato;
- per i contratti diversi da quelli indicati, dall'ammontare dei corrispettivi in danaro.

12. Poteri istruttori. Avvisi di liquidazione e di accertamento.

I poteri di indagine e di controllo, previsti per le imposte sui redditi si applicano anche all'imposta di registro. Pertanto, gli uffici, anche ai fini dell'imposta di registro, possono eseguire accessi, ispezioni e verifiche; invitare il contribuente a comparire di persona e inviare questionari; richiedere alle banche dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata.

Agli effetti dell'imposta di registro, l'ufficio può emettere due tipi di atto: **avvisi di liquidazione e avvisi di accertamento.**

Emette avvisi di liquidazione quando, essendo già determinata la base imponibile, si tratta soltanto di quantificare l'imposta. La liquidazione non è operazioni puramente matematica: essa implica la qualificazione giuridica dell'atto registrato, la scelta dell'aliquota, e altre scelte. Perciò l'avviso di liquidazione è un atto impositivo, le cui determinazioni divengono definitive se non impugnate. In quanto atto con cui viene richiesto il pagamento dell'imposta, l'avviso di liquidazione è atto della procedura di riscossione; se ad esso non segue il pagamento del tributo, l'amministrazione può iscrivere a ruolo il debito.

L'ufficio, quando rettifica il valore imponibile, emette un avviso di accertamento, che deve altresì liquidare l'imposta, con gli interessi e le sanzioni. L'imposta può essere definita mediante accertamento con adesione. A seguito della definizione, le sanzioni dovute per ciascun tributo oggetto dell'adesione si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge. L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio.

Il termine per accertare l'imposta sugli atti non presentati alla registrazione è di 5 anni da quando doveva essere richiesta la registrazione; il termine per rettificare la liquidazione dell'imposta principale è di 3 anni da quando è stata richiesta la registrazione.

12. Imposta principale, suppletiva e complementare.

Non sempre si distingue tra richiesta di registrazione e dichiarazione e perché, generalmente, gli elementi da dichiarare al fisco sono, in massima parte, contenuti nell'atto da registrare (che quindi funge da dichiarazione).

Sulla base di ciò che emerge dall'atto da registrare, o di altri elementi appositamente dichiarati ai fini dell'applicazione del tributo, il fisco procede alla liquidazione e alla richiesta dell'imposta principale.

L'**imposta principale** è dunque definibile come quella che è liquidata sulla base dell'atto da registrare e di eventuali dichiarazioni complementari, ed è riscossa in sede di registrazione dell'atto.

L'**imposta suppletiva** è quella richiesta dopo la registrazione, quando sia "diretta a correggere errori o omissioni dell'ufficio". Si tratta quindi di un'imposta che l'ufficio avrebbe dovuto richiedere al titolo di imposta principale, sulla base dell'atto o della dichiarazione; l'ufficio la richiede in seguito, quando si avvede dell'errore o dell'omissione.

L'**imposta complementare** è, residualmente, ogni imposta richiesta dopo la registrazione, che non abbia carattere suppletivo. Il caso più frequente di imposta complementare si ha quando l'ufficio rettifica in aumento la base imponibile dell'imposta. Si ha poi imposta complementare nelle varie ipotesi in cui la prima applicazione dell'imposta avviene su di una base imponibile provvisoria, cui deve seguire un nuovo momento applicativo, tenendo conto del valore imponibile definitivo. Di solito l'imposta complementare, poiché scaturisce da una nuova determinazione dell'imponibile, è applicata con l'emanazione di un avviso di accertamento del nuovo valore.

14. La riscossione.

La distinzione tra imposta principale, suppletiva e complementare è rilevante soprattutto in sede di riscossione.

L'imposta principale è dovuta per intero in sede di registrazione.

E' invece frazionata la riscossione dell'imposta complementare derivante dall'accertamento di un valore imponibile maggiore del dichiarato. Il ricorso contro l'accertamento dell'imposta complementare sospende in parte la riscossione: in tal caso, l'Agenzia può riscuotere, in pendenza del giudizio di primo grado, un terzo della maggiore imposta accertata. Sono poi riscuotibili i due terzi dell'imposta dovuta; dopo il secondo grado è riscuotibile l'intera imposta dovuta in base alla sentenza di tale grado di giudizio.

L'imposta suppletiva, invece, è riscossa per intero solo dopo la decisione di secondo grado.

L'imposta deve essere versata entro 60 gg. dal ricevimento dell'avviso di liquidazione.

14.1. Registrazione a debito.

La registrazione a debito è effettuata senza contemporaneo pagamento delle imposte dovute: la riscossione è rinviata. Si ha così una eccezione alla regola per cui l'imposta deve essere pagata dopo la richiesta di registrazione, e prima della registrazione.

Tale procedura è ammessa in tre casi; sono registrati a debito:

- le sentenze e gli atti dei procedimenti contenziosi in cui sono interessate le amministrazioni dello Stato e i soggetti ammessi al gratuito patrocinio;
- gli atti relativi alla procedura fallimentare;
- la sentenza che condanna al risarcimento del danno prodotto da reato.

La registrazione a debito realizza dunque una sospensione della riscossione; concerne situazioni pendenti, e l'imposta sarà riscossa quando sarà cessata la pendenza; l'imposta sarà richiesta al soggetto che risulti soccombente.

Capitolo VIII - L'imposta sulle successioni e donazioni.

1. Vicende dell'imposta sulle successioni.

Quando la ricchezza era soprattutto immobiliare, l'imposta sulle successioni svolgeva un ruolo importante come strumento di tassazione dei patrimoni e di redistribuzione della ricchezza. La rilevanza crescente della ricchezza mobiliare ha sottratto all'imposta sulle successioni la sua funzione perché essa colpisce di fatto quasi soltanto la ricchezza immobiliare.

E' stata riformata nel 2000. Prima della riforma del 2000 aveva una duplice base imponibile, in quanto colpiva da un lato le singole quote ereditarie e dall'altro l'asse ereditario globale. L'imposta sull'asse globale fu soppressa nel 2000 e l'anno successivo fu abolita anche l'imposta sulle singole quote.

Nel 2006 l'imposta sulle singole quote è stata ripristinata.

2. Il presupposto.

L'imposta si applica "sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione".

L'elenco dettagliato dei presupposti del tributo comprende:

- il trasferimento di beni e diritti mediante successioni mortis causa;
- le donazioni e le altre liberalità tra vivi, escluse le erogazioni liberali effettuate per le spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia;
- le liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione;
- la costituzione di vincoli di destinazione;
- trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito;
- costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia ai diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

Non sono soggetti ad imposta i trasferimenti gratuiti, effettuati anche mediante i patti di famiglia (art.768 bis), a favore dei discendenti e del coniuge, aventi ad oggetto aziende o rami di esse, quote sociali o azioni.

Per la definizione del presupposto dell'imposta successoria, occorre considerare che la legge fa discendere obblighi fiscali limitati dalla chiamata ereditaria e obblighi fiscali in senso pieno soltanto dall'accettazione dell'eredità. In questa imposta vi sono dunque due tipi di presupposti: la chiamata da un lato e la devoluzione dell'eredità dall'altro.

3. I soggetti passivi.

L'art.5 stabilisce che "l'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari". L'art.28 stabilisce che obbligati a presentare la dichiarazione sono:

- i chiamati all'eredità (per legge o per testamento) e i legatari;
- i soggetti immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente;
- gli amministratori dell'eredità;
- il curatore dell'eredità giacente;
- gli esecutori testamentari;
- i trust.

L'art.36 pone una disciplina articolata, in quanto prevede: che i chiamati all'eredità e gli altri soggetti obbligati a presentare la dichiarazione rispondono solidamente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti; gli eredi rispondono in solido dell'imposta globalmente dovuta; che i legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati.

Pertanto bisogna distinguere tra soggetti obbligati a presentare la dichiarazione e i soggetti obbligati a pagare l'imposta.

I chiamati all'eredità sono obbligati, in ogni caso, a presentare la dichiarazione, e sono obbligati a pagare l'imposta solo se sono nel possesso dei beni ereditari e nel limite del valore dei beni posseduti.

I legatari sono obbligati a presentare la dichiarazione ma sono obbligati a pagare soltanto la parte d'imposta che grava sul legato; solo gli eredi quindi sono obbligati in modo pieno.

4. Profilo territoriale.

La legge distingue tra soggetti residenti e soggetti non residenti: in caso di morte di un soggetto residente nello Stato "l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero"; invece, se alla data dell'apertura della successione il defunto era residente all'estero, l'imposta è dovuta soltanto sui beni esistenti in Italia.

L'imposta non è dunque informata al principio di territorialità, ma ad un criterio di tipo soggettivo.

5. Base imponibile e attivo ereditario.

La base imponibile è costituita dal "valore complessivo netto" dei beni devoluti a ciascun beneficiario; il valore netto si ottiene sottraendo, al valore dell'attivo, le passività e gli oneri deducibili.

Si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al 10% del valore globale netto dell'asse ereditario; la presunzione può essere vinta con la formazione di un inventario analitico. Allo stesso modo i titoli di qualsiasi specie indicati dal de cuius nell'ultima dichiarazione e le partecipazioni in società si considerano compresi nell'attivo ereditario.

Non sono compresi nell'attivo ereditario:

- i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione volte a finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;
- i titoli del debito pubblico e i valori iscritti nel pubblico registro automobilistico,
- i beni culturali.

6. Valutazione dei beni.

La legge detta regole minuziose per la valutazione di: beni immobili e altri diritti reali immobiliari; aziende, navi, aeromobili, azioni, obbligazioni, quote sociali, rendite, pensioni, crediti e altri beni. Per gli immobili, la base imponibile è data valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione, ma il valore dichiarato non può essere rettificato quando sia determinato in base al reddito catastale.

Per le aziende la base imponibile è data dal valore complessivo dei beni e diritti che compongono l'azienda, al netto delle passività.

La base imponibile per azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali è determinata assumendo:

- per i titoli quotati in borsa la media dei prezzi dell'ultimo trimestre
- per le azioni e per le quote di partecipazione non quotate il valore risultante dal patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio.

7. Le passività.

Base imponibile dell'imposta è il patrimonio netto. La regola generale è che le passività deducibili sono costituite: dai debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione; dalle spese mediche e chirurgiche sostenute dagli eredi negli ultimi sei mesi di vita del defunto, e dalle spese funerarie, ma questa regola base è accompagnata da numerose altre norme, che pongono limiti e condizione alla deduzione.

Vanno ricordate le seguenti:

- i debiti del defunto devono risultare da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o dal provvedimento giurisdizionale definitivo;

- i debiti inerenti all'esercizio di imprese sono deducibili anche se risultano dalle scritture contabili obbligatorie del defunto;
- se il defunto non era obbligato alla tenuta di scritture contabili, i debiti cambiari e i debiti verso aziende e istituti di credito sono ammessi in deduzione.

8. Le aliquote.

L'imposta è proporzionale, con la previsione di aliquote diverse in relazione al grado di parentela dei successori con il defunto:

- il 4% nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta da calcolare sul valore eccedente, per ciascun erede, 1 milione di euro;
- il 6% per fratelli e sorelle da calcolare sul valore eccedente, per ciascun erede, 100.000 euro;
- il 6% da calcolare sul valore totale per gli altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- l' 8% da calcolare sul valore totale per le altre persone.

Nel computo della franchigia rilevano soltanto le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che abbia assorbito l'imposta dovuta.

9. Procedimento applicativo.

Esaminiamo alcune peculiarità del procedimento applicativo dell'imposta in esame considerando: la dichiarazione, la liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione, l'accertamento in rettifica o d'ufficio, e la riscossione.

Sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità e i legatari; gli immessi nel possesso temporaneo dei beni; gli amministratori dell'eredità e i curatori dell'eredità giacenti; gli esecutori testamentari. Quando vi sono più obbligati, è sufficiente che la dichiarazione sia presentata da uno degli obbligati.

Il termine per la presentazione della dichiarazione è di 12 mesi dall'apertura da successione.

Il chiamato è obbligato fino a quando conserva lo status di chiamato; non lo è più se rinuncia all'eredità prima di sei mesi.

Il contenuto della dichiarazione è piuttosto complesso; in essa devono essere indicati: i beni che compongono l'eredità, quelli alienati negli ultimi sei mesi di vita e quelli donati; il valore di tali beni; i crediti contestati e quelli verso enti pubblici non ancora liquidati; le passività, ecc. Insomma, nella dichiarazione di successione deve essere indicato tutto ciò che rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta. Devono essere allegati diversi documenti (certificato di morte, stato di famiglia del defunto e degli eredi, testamento, estratti catastali, bilancio e inventario se in successione cadono aziende, documenti di prova delle passività, ecc.).

Sulla base della dichiarazione di successione, l'ufficio liquida l'imposta principale, e notifica l'apposito **avviso di liquidazione** entro il termine di decadenza di tre anni dalla presentazione della dichiarazione. In sede di liquidazione dell'imposta principale, l'ufficio corregge gli errori materiali di calcolo commessi nella dichiarazione, ed esclude le passività e gli oneri deducibili e non provati, nonché le riduzioni e le detrazioni dell'imposta non spettanti perché non previste dalla legge o non provate.

Se la dichiarazione richiede rettifiche diverse da quelle già indicate (cioè se sono accertati beni non dichiarati), l'ufficio emette un atto denominato **avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta**. Con tale atto l'ufficio rettifica la dichiarazione accertando beni dell'asse ereditario non dichiarati; donazioni non denunciate.

Se la dichiarazione è omessa, si ha accertamento d'ufficio.

La riscossione dell'imposta avviene previa emissione, da parte dell'ufficio, dell'avviso di liquidazione, dell'avviso di rettifica e liquidazione o dell'avviso di accertamento e liquidazione. Il pagamento deve essere effettuato entro 90 giorni dalla notifica di tali atti. In caso di pendenza di giudizio, la riscossione è frazionata se l'imposta è complementare.

L'imposta supplementare è esigibile per intero dopo il secondo grado. Se l'imposta non è pagata entro 90 giorni dall'avviso, si procede alla riscossione coattiva mediante iscrizione a ruolo.

10. L'imposta sulle donazioni.

L'imposta si applica alle donazioni e, in generale, ai trasferimenti a titolo gratuito, oltre che alla costituzione di vincoli di destinazione.

Il presupposto del tributo non è costituito soltanto dalle donazioni e dalle liberalità, ma dagli atti gratuiti in generale. Gli atti gratuiti che non determinano il trasferimento di diritti, come per esempio, il comodato, non sono tassati con questa imposta, ma con imposta di registro.

Le dichiarazioni indirette sono soggette ad imposta in due casi:

- quando l'esistenza di esse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi
- quando le liberalità hanno determinato da sole o unitamente a quelle già effettuate un incremento patrimoniale superiore ai 350 milioni di lire.

11. La costituzione di vincoli di destinazione.

Sono soggetti all'imposta in esame gli atti costitutivi di vincoli di destinazione, e cioè negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni vincolati.

Il vincolo di destinazione può essere privo di effetti traslativi, come nel caso di un fondo patrimoniale. Se la costituzione del vincolo di destinazione avviene mediante testamento o con atto inter vivos, è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni.

La costituzione di vincoli non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni, ma all'imposta di registro in misura fissa, prevista negli atti privi di contenuto patrimoniale.

12. Fiscalità dei trust.

Gli atti relativi al trust, rilevanti ai fini delle imposte indirette, sono: l'atto istitutivo del trust; l'atto che vincola i beni in trust; il trasferimento dei beni del trust ai beneficiari.

L'atto istitutivo del trust, se non contempla il trasferimento di beni nel trust, è soggetto ad imposta di registro in misura fissa, quale atto privo di contenuto patrimoniale. Invece, l'atto con cui il disponente vincola i beni in trust, è un negozio a titolo gratuito, soggetto all'imposta sulle successioni e donazioni, in misura proporzionale.

Capitolo IX - Altri tributi indiretti.

1.Premessa.

Accanto a quelli fin qui esaminati, il nostro ordinamento conosce numerosi altri tributi. Alcuni di essi appartengono al *genus* delle “imposte sui trasferimenti” (imposte ipotecarie e catastali), altri a quello delle “imposte sui consumi” (imposte di fabbricazione o accise, imposta sugli intrattenimenti).

2.Il bollo e l'imposta di bollo.

Il bollo, nel significato di marca o valore bollato, è una “carta valore”, come le banconote e i francobolli. Il fisco realizza una entrata con la vendita delle carte da bollo. La contraffazione e l'uso di valori bollati contraffatti sono puniti penalmente.

I valori bollati sono usati per assolvere l'imposta di bollo. Il tributo è assolto non tanto con l'acquisto del bollo, ma con il suo uso. Sono marche da bollo anche i contrassegni che attestano l'esenzione fiscale di prodotti normalmente soggetti a tassazione, o ne comprovano la regolarità fiscale.

Il presupposto dell'imposta di bollo è costituito dalla redazione, o dall'uso, di atti, documenti e registri. Il D.p.r. n. 642/1972, che disciplina l'imposta, è accompagnato da una tariffa che indica, nella parte prima, gli atti, i documenti e i registri soggetti all'imposta fin dall'origine e, nella parte seconda, i casi d'uso. Segue la tabella delle esenzioni.

Tra gli atti soggetti all'imposta sin dall'origine vi sono gli atti rogati o autenticati da notai e da altri pubblici ufficiali, le scritture private, i ricorsi e le istanze ad organi amministrativi, i certificati e le copie rilasciate da organi amministrativi su domanda di privati, le cambiali, i vaglia cambiari, gli assegni bancari e circolari, i registri delle società.

Sono soggetti ad imposta di bollo in caso d'uso gli atti, documenti e registri che non sono compresi né nell'elenco degli atti per i quali il bollo è da applicare sin dall'origine né in quello degli atti esenti: si tratta, dunque, di una categoria residuale. Si ha caso d'uso quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'Agenzia delle Entrate per la registrazione.

Esenti da bollo sono gli atti del processo penale e del processo dinanzi alla Corte costituzionale, gli atti relativi all'accertamento e alla riscossione di tributi, i titoli del debito pubblico e le azioni e titoli di quote sociali, gli atti in materia di assicurazioni sociali obbligatorie e di pensione, ecc.

Bollo e Iva sono tributi alternativi.

L'imposta di bollo assolta

- mediante pagamento dell'imposta ad un intermediario convenzionato con l'Agenzia dell'Entrate, il quale rilascia il contrassegno telematico;
- in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio dell'Agenzia dell'Entrate o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale.

Il pagamento in modo virtuale è l'unico modo di assolvimento del tributo per gli atti che devono essere presentati in via telematica all'ufficio del registro delle imprese. L'imposta è dovuta in misura fissa o proporzionale.

L'imposta in misura fissa è dovuta per un dato importo per ogni foglio. Nei casi in cui è proporzionale, la misura dell'imposta dipende dal valore dell'atto.

Sono soggette all'imposta di bollo le comunicazioni periodiche alla clientela relative ai prodotti finanziari. Qui il tributo assume i caratteri di imposta patrimoniale, perché non colpisce la formazione di un atto scritto, ma il fatto in sé dell'esistenza di prodotti finanziari. Il tributo si applica anche in assenza di un formale rapporto di deposito e custodia dei titoli ed ha per oggetto tutti i prodotti finanziari.

3.L'imposta ipotecaria e catastale.

I trasferimenti immobiliari comportano il pagamento dell'imposta di registro o sulle successioni e dell'imposta ipotecaria, vale a dire dell'imposta sulle formalità della conservatoria della proprietà

immobiliare (trascrizioni di atti e sentenze che trasferiscono la proprietà o costituiscono o trasferiscono altri diritti reali, iscrizioni e rinnovazioni di ipoteche, ecc.).

L'imposta ipotecaria, quindi, non riguarda solo le ipoteche, ma tutte le formalità eseguite nei registri della proprietà immobiliare.

L'imposta sulle trascrizioni è proporzionale ed è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni. L'imposta sulle iscrizioni è proporzionale ed ha come base imponibile il credito garantito.

4. Il contributo unificato per le spese processuali.

Il D.p.r. n. 115/2002 prevede il pagamento del "*contributo unificato di iscrizione a ruolo*" per ciascun grado del processo civile, amministrativo, contabile e tributario. L'imposta di bollo non si applica perciò agli atti processuali. Al processo penale non si applica né il contributo, né l'imposta di bollo.

Nei processi civili e tributari il contributo è dovuto in misura variabile in relazione al valore della controversia. Dev'essere pagato dalla parte che dà inizio al processo con diritto alla ripetizione nei confronti della parte soccombente. Il valore della lite deve essere indicato nelle conclusioni dell'atto introduttivo.

Se non è assolto spontaneamente è riscosso, previo invito al pagamento, mediante iscrizione a ruolo da parte dell'ufficio del Ministero di giustizia che riscuote le spese di giustizia.

5. Le tasse di concessione governativa.

Le tasse sulle concessioni governative colpiscono i provvedimenti amministrativi emessi da amministrazioni statali. Sono soggetti alla tassa non solo le concessioni in senso tecnico, ma gli atti amministrativi concessori in senso lato, ossia gli atti che producono un qualche vantaggio per l'amministrato.

Le tasse in esame possono essere raggruppate in relazione al modo in cui sono collegate al procedimento amministrativo; si dividono però in: a) tasse di domanda, b) tasse di rilascio, c) tasse periodiche, d) tasse cui è estranea ogni forma di attività amministrativa.

Altre tasse devono essere corrisposte prima del rilascio di licenze, autorizzazioni e simili. Vi sono infine tasse di concessione a carattere periodico, che devono essere corrisposte annualmente (ad es. porto d'armi).

In generale, gli atti per i quali sono dovute le tasse non sono efficaci sino a quando il tributo non è stato assolto.

6. L'imposta sugli intrattenimenti.

L'imposta sugli intrattenimenti colpisce le manifestazioni nelle quali prevale l'aspetto ludico ed è assente ogni profilo culturale.

Gli spettacoli non soggetti a questa imposta sono tassati con imposta sul valore aggiunto.

Il presupposto dell'imposta è l'attività spettacolistica e l'elemento essenziale è l'organizzazione dell'intrattenimento. Vi sono comprese le esecuzioni musicali (ma non i concerti) e gli intrattenimenti danzanti. L'imposta colpisce anche i proventi degli apparecchi da divertimento (bigliardini, *flippers*, ecc) e delle sale da gioco.

7. I tributi ambientali.

I tributi ambientali sono tributi a finalità ambientale, come coprire i costi dei servizi ambientali o finanziare la spesa pubblica nel campo ambientale.

Tributi ambientali in senso stretto sono i tributi la cui base imponibile è costituita da una unità fisica che ha un provato e specifico impatto negativo sull'ambiente.

La Dir. 2003/96/CE è stata recepita in Italia dal D. lgs. 26/2007.

La ratio delle nuove norme è di tassare il contenuto energetico di ogni prodotto capace di generare calore o movimento.

Lo scopo di tutela dell'ambiente è evidente nelle norme che prevedono l'esclusione della tassazione di alcuni impieghi in campo energetico.

8. La web tax

L'imposta sulle transazioni digitali compisce le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici, rese nei confronti di imprese residenti e di stabili organizzazioni da imprese residenti e non residenti.

Il presupposto del tributo è la prestazioni del servizio dietro corrispettivo: la base imponibile è data dal corrispettivo e l'aliquota è del 3%.

L'onere tributario ricade su chi presta il servizio.

9. Le accise

I consumi possono essere tassati assumendo come presupposto d'imposta la produzione o la vendita di beni o di servizi con diverse tecniche impositive: può essere tassata l'importazione o l'esportazione; può essere tassato l'uso o il consumo. L'imposta può essere applicata solo sull'ultimo stadio del processo produttivo-distributivo e colpire direttamente il consumatore. Caratteristica comune delle imposte sui consumi è la traslazione del tributo: il soggetto passivo del tributo, cioè l'operatore economico, trasferisce l'onere economico del tributo inglobandolo nel prezzo di vendita, ovvero mediante diritto di rivalsa.

Le imposte di fabbricazione, o accise, sono adottate per colpire beni di grande diffusione, la cui produzione è accentrata.

La realizzazione del mercato unico ha coinvolto anche le accise, che sono state "armonizzate" da una serie di direttive del 1992, concernenti: 1) il regime generale, la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accisa; 2) l'armonizzazione della struttura e delle aliquote delle accise sugli oli minerali, sull'alcool e sulle bevande alcoliche e sui tabacchi lavorati.

Poiché l'imposta si rende dovuta soltanto nel luogo in cui avviene l'immissione al consumo, i prodotti possono circolare liberamente nel territorio comunitario (in regime di sospensione d'imposta).

Le imposte di fabbricazione, o accise, a seguito del processo comunitario di armonizzazione, colpiscono un numero limitato di prodotti: 1) imposte sugli oli minerali (benzina, gasolio, GPL) e sul gas metano; 2) imposta sull'alcol e le bevande alcoliche; 3) l'imposta sul consumo dell'energia elettrica; 4) l'imposta sui tabacchi lavorati; 5) l'imposta sui fiammiferi.

Fatto generatore dell'obbligazione tributaria è la fabbricazione. L'immissione al consumo rende esigibile l'imposta.

L'imposta è dovuta nel Paese dell'UE in cui avviene l'immissione al consumo, in conformità al principio di "tassazione nel Paese di destinazione". Quando un prodotto è importato ed immesso al consumo nell'Unione, si applica la sovrimposta di confine, che colpisce il prodotto importato con imposizione uguale all'accisa che si applica all'interno dell'Unione.

Il deposito fiscale è *"l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria"*.

Soggetti passivi delle accise sono il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione al consumo e ogni soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti della esigibilità dell'imposta. In particolare, quando la merce è trasportata da un deposito fiscale ad un altro, il titolare del deposito da cui la merce è estratta deve fornire garanzia, in solido con il trasportatore. L'immissione al consumo è il fatto che determina l'esigibilità dell'imposta.

Il pagamento deve avvenire entro il giorno 16 del mese successivo. Il prodotto, dalla fabbricazione alla immissione al consumo, è soggetto ad un regime di controllo costante. La fabbricazione, lavorazione e detenzione del prodotto soggetto ad accisa sono effettuate in regime di "deposito fiscale". Il deposito fiscale può essere esercitato solo dopo che è stata concessa la licenza da parte dell'Amministrazione finanziaria, che deve vigilare in modo continuo sul deposito, oltre che sul trasporto. Il fabbricante deve denunciare l'inizio di attività e può iniziare l'attività solo dopo essere

stato autorizzato. Il fabbricante deve, poi, presentare la denuncia di lavorazione nella quale è esposta una molteplicità di dati sulle caratteristiche dell'attività produttiva. Deve inoltre tenere un sistema di contabilità.

10. I diritti doganali. Le fonti

Il diritto doganale ha la funzione di disciplinare lo scambio di merci tra stati ed è costituito da un sistema armonizzato di fonti di diritto internazionale, fonti dell'UE e fonti nazionali.

In ambito internazionale la fonte principale sono i trattati tra gli Stati ed in particolare il trattato che ha dato vita all'organizzazione mondiale del commercio WTO e ai relativi accordi.

In ambito UE, il TFUE prevede l'unione doganale tra gli Stati membri e il divieto di dazi doganali e misure ad effetto equivalente tra Stati membri, nonché l'adozione di una tariffa doganale comune nei rapporti tra i paesi terzi.

In Italia abbiamo il TU doganale DPR 43/1973 e successive modifiche.

L'applicazione della normativa doganale è affidata all'Agenzia delle dogane e dei monopoli riformata nel 2012.

10.1 I diritti doganali e di diritti di confine

Il TU doganale denomina "diritti doganali" tutti i crediti che sorgono, a favore della dogana, in relazione alle operazioni doganali. Nell'ampia categoria dei "diritti doganali" la specie più importante è dunque costituita dai "diritti di confine" (dazi o imposte doganali). Essi vanno suddivisi in più sottogruppi:

- dazi doganali di importazione e di esportazione,
- prelievi agricoli ed altri prelievi all'importazione e all'esportazione,
- prelievi corrispondenti a tributi interni (es. Iva all'importazione).

10.2. I dazi doganali.

I dazi doganali sono da distinguere in: dazi di esportazione, di transito e di importazione. La categoria più importante è l'ultima perché negli scambi internazionali viene generalmente applicato il principio della tassazione nel paese di destinazione.

Dal punto di vista del loro scopo, i dazi sono fiscali ed extrafiscali: i primi hanno il solo scopo di procurare un entrata allo Stato, i secondi hanno prevalentemente altre finalità, tra cui, di solito, quella di favorire le produzioni interne.

Secondo il principio della tassazione nel paese di destinazione gli Stati detassano i prodotti che vengono esportati, non applicano imposte all'esportazione e restituendo all'esportatore i tributi la cui merce è stata assoggettata nello Stato, per contro lo Stato in cui la merce è importata la sottopone alle stesse imposte cui sono soggette le merci prodotte nello Stato.

Il processo di integrazione europea ha comportato la soppressione dei dazi sugli scambi tra Paesi membri della Comunità europea (oggi Unione). I dazi doganali colpiscono soltanto gli scambi con i Paesi terzi. L'art. 28 del TFUE prevede che *"L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i Paesi terzi"*.

I dazi doganali colpiscono solo gli scambi con i Paesi terzi, in applicazione della tariffa doganale comune, che è deliberata dal Consiglio, su protezione della Commissione.

10.3. I regimi doganali

Per gli operatori dell'UE le merci si distinguono dal punto di vista del loro status doganale in:

- merci di provenienza UE ab origine o già immesse in libera pratica all'interno del territorio dell'Unione
- merci di provenienza extra UE.

I regimi doganali consistono nel trattamento applicato dagli operatori delle dogane alle merci sottoposte al loro controllo; sono previsti tre regimi:

- immissione in libera pratica ed importazione definitiva
- esportazione
- regimi speciali

I primi due sono regimi definitivi, ossia modificano la posizione doganale della merce con effetti definitivi anche sulla fiscalità da applicare.

I regimi speciali invece non comportano un mutamento della posizione doganale della merce e non sono funzionali all'applicazione dei diritti doganali.

Secondo il TFUE “sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse”.

L'immissione in libera pratica è dunque lo sdoganamento, presso una dogana UE di merci provenienti da un Paese extra UE.

L'importazione definitiva prevede, invece, oltre all'immissione in libera pratica, anche l'immissione al consumo attraverso il pagamento dell'Iva all'importazione e delle accise ove dovute. L'esito di tale ulteriore procedura di riscossione comporta l'attribuzione alla merce della qualifica di merce nazionalizzata.

Il regime definitivo di esportazione prevede, al contrario, l'assolvimento delle procedure formali e sostanziali connesse alla fuoriuscita delle merci dal territorio UE.

I regimi speciali infine sono regimi che consentono che le merci possano entrare ed uscire dal territorio dell'Unione a determinate condizioni e in determinate ipotesi, senza applicazione di misure doganali o interne; in genere riguardano casi in cui, per ragioni commerciali o di delocalizzazione dei processi produttivi, le merci transitano senza essere realmente destinate al consumo nel mercato interno (es. depositi doganali).

10.4. L'obbligazione doganale

Presupposto dell'obbligazione doganale è l'attribuzione ad una merce del regime di libera pratica nel territorio UE.

L'introduzione della merce è normalmente accompagnata dalla presentazione della dichiarazione alla Dogana, nella quale è indicato il regime doganale cui si intende vincolare la merce.

L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione da parte della dogana.

L'obbligazione sorge anche in caso di introduzione non regolare di merce nel territorio UE o in caso di inosservanza della normativa doganale.

L'obbligazione doganale è quantificata in base a quattro elementi: la quantità, la qualità, l'origine e il valore imponibile della merce; l'origine di una merce è rilevante poiché il dazio applicato alle importazioni varia in ragione del Paese di origine. Il valore imponibile è dato dal valore reale della merce.

10.5. L'accertamento doganale

La procedura doganale inizia con la presentazione della dichiarazione nella quale sono indicati i dati relativi alla merce e la destinazione doganale che si intende dare ad essa. La dichiarazione doganale non è solo una dichiarazione di scienza, ma anche una dichiarazione di volontà. Effetto giuridico delle operazioni doganali, infatti è l'attribuzione alla merce di un nuovo status doganale.

La dichiarazione può essere resa oltre che per iscritto, in via informatica.

Alla presentazione della dichiarazione segue l'accettazione.

La dichiarazione accettata è iscritta nel registro corrispondente alla destinazione doganale richiesta ed è seguita dalla riscossione dei diritti dovuti; l'obbligo del pagamento dei diritti nasce infatti alla data dell'accettazione apposta sulla dichiarazione.

Dopo che sono stati pagati i diritti la bolletta è consegnata al dichiarante e la merce è svincolata.

La Dogana può verificare la documentazione ed esaminare la merce. L'obbligazione doganale è commisurata a quanto risulta dalla dichiarazione purché la dogana non accerti, a seguito di verifica documentale o visita delle merci, dati diversi da quelli dichiarati.

Se non accetta l'importo dichiarato, notifica al debitore la decisione di rettifica.

L'accertamento divenuto definitivo può essere sottoposto a revisione entro 3 anni, su istanza del contribuente o su iniziativa dell'ufficio.

Quando dalla revisione emergono inesattezze, omissioni o errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, l'ufficio rettifica l'accertamento notificando il relativo avviso.

Parte Terza - La fiscalità locale e regionale

Capitolo X - I tributi locali e regionali Sezione Prima - I tributi comunali e provinciali

1. Finanza locale e federalismo fiscale.

Il Testo unico della finanza locale del 1931 prevedeva che i comuni fossero finanziati da una molteplicità di tributi propri. La riforma tributaria del 1971 ridusse fortemente l'autonomia tributaria degli enti locali e dei comuni, per cui gli enti locali furono finanziati quasi totalmente con trasferimenti statali.

In seguito, si è avuta un'inversione di tendenza; la svolta è avvenuta nel 1992 con l'istituzione dell'ICI (imposta comunale sugli immobili), seguita da un'addizionale all'Irpef a favore dei comuni e delle province.

A partire dagli anni '90 il dibattito sulla finanza locale e regionale si è sviluppato in termini di federalismo fiscale. L'espressione "federalismo fiscale" è stata coniata negli USA per indicare il sistema di relazioni finanziarie tra diversi livelli di governo; pertanto non interessa solo gli ordinamenti federali ma tutti gli Stati che presentano più livelli di governo.

In Italia l'espressione è stata adottata per indicare che ogni ente deve essere in grado di finanziarsi con entrate proprie.

L'espressione "federalismo fiscale" è assente nel nuovo titolo V della Costituzione, il cui art.119 prevede che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa e che *"stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"*. Regioni ed enti locali, secondo l'art. 119 sono finanziati oltre che da risorse proprie e *"compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al loro territorio"* anche da un *fondo perequativo* senza vincoli di destinazione a favore dei territori con minore capacità fiscale.

L'art. 119 prevede inoltre che lo Stato possa destinare *"risorse aggiuntive"* ed effettuare interventi per promuovere lo sviluppo economico e la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.

L'art. 119 è stato attuato dalla l. 4/2009 recante "delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione".

La delega è stata attuata con il D. Lgs. 237/2011 che disciplina l'imposta di soggiorno, l'addizionale comunale all'Irpef, l'imposta di scopo, l'imposta municipale propria (IMU sostitutiva dell'ICI). Nel 2014 è stata istituita l'imposta unica comunale (comprende Imu, Tari e Tasi)

2. L'imposta municipale sugli immobili (Imu).

L'imposizione patrimoniale sugli immobili è tradizionalmente riservata agli enti locali, perché si tratta di una forma di imposizione di cui è facile individuare e localizzare i presupposti e quantificare, con il sistema catastale, l'imponibile.

Le imposte patrimoniali generali colpiscono il patrimonio complessivo, le imposte speciali colpiscono il possesso di determinati beni. L'Imu è un'**imposta patrimoniale speciale**, ha sostituito l'Ici ed è alternativa all'Irpef dovuta per i redditi fondiari dei beni non locati.

Il **presupposto** dell'Imu è il possesso di immobili, tra cui i fabbricati, le aree fabbricabili e i terreni agricoli. L'unità immobiliare adibita ad abitazione principale (prima casa) non è soggetta ad Imu (tranne le abitazioni classificate come case di tipo signorile, ville, castelli e palazzi con pregi artistici e storici).

Sono esenti dall'Imu gli immobili posseduti dalle amministrazioni pubbliche, nonché alcune categorie di immobili destinati ad usi culturali, di culto, di attività assistenziali ecc.. sono esenti anche i terreni agricoli delle zone montane e collinari e i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.

Infine sono esenti i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (beni-merce), se non siano locati.

La **base imponibile** è costituita dal valore dell'immobile, che per i fabbricati iscritti nel catasto è calcolato applicando alle rendite catastali i moltiplicatori fissati per legge. La base imponibile è ridotta per gli immobili dati in comodato tra genitori e figli e i terreni agricoli.

Per i fabbricati non iscritti in catasto si tiene conto della rendita attribuita a fabbricati simili.

Sono **soggetti passivi** dell'imposta il proprietario dell'immobile o il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie. Per quanto riguarda il diritto di superficie, bisogna distinguere: prima che su un suolo venga costruito un fabbricato, il soggetto passivo del tributo è il proprietario del suolo; dopo è stato fabbricato, soggetto passivo è il titolare del diritto di superficie.

Se l'immobile è dato in affitto, non è previsto che il proprietario possa rivalersi sul conduttore, ma, in caso di locazione finanziaria (leasing), il tributo è dovuto dal locatario.

In caso di concessione di beni demaniali, soggetto passivo del tributo è il concessionario.

L'**aliquota** dell'imposta è dello 0,76% ma è data facoltà ai comuni di modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota. I comuni hanno il potere di disciplinare, con regolamento, diversi profili del tributo (presupposto, esenzioni, base imponibile, accertamento e riscossione).

2.1. La tassa per i servizi indivisibili (Tasi)

La Tasi non ha come **presupposto** specifiche prestazioni rese al soggetto passivo, ma il possesso o detenzione, a qualsiasi titoli, di fabbricati e di aree edificabili, ad eccezione dei terreni agricoli e dell'abitazione principale (come l'Imu). Non è quindi una tassa ma un'imposta.

La **base imponibile** è la stessa dell'Imu.

L'**aliquota** è dell'1 per mille, ma i comuni possono prevedere riduzioni, esenzioni ed aumenti (max. 2,5 per mille).

2.2. La tassa per i rifiuti (Tari)

La tassa per i rifiuti ha come **presupposto** il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Soggetto passivo è chiunque possieda o detenga i locali o le aree che costituiscono presupposto del tributo.

Per determinare il tributo si considera la superficie calpestabile delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano.

Il tributo è dovuto per ogni anno solare e la tariffa è stabilita dai comuni (consiglio comunale) ed è commisurata alla quantità e qualità medie ordinarie dei rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività che vi sono svolte. Riduzioni possono essere previste per abitazioni con unico abitante o tenute a disposizione per uso stagionale ecc. e soprattutto in caso di raccolta differenziata.

3. La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap)

La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ha come presupposto "*Le occupazioni di qualsiasi natura, effettuate, anche senza titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province*".

Presupposto della tassa è l'occupazione di un bene pubblico, quale che sia il titolo giuridico dell'occupazione, ed anche se l'occupazione è abusiva. Il potere dell'ente pubblico di applicare e riscuotere la tassa, avendo natura tributaria, può coesistere con il diritto dell'ente di esigere il canone di concessione.

Soggetto attivo della tassa è il comune o la provincia, che devono anche adottare apposito regolamento per disciplinare i criteri di applicazione e le tariffe, entro i limiti già fissati dal decreto legislativo.

I comuni e le province possono, con regolamento, prevedere che non si paghi la tassa, ma un canone (Cosap), determinato nell'atto amministrativo di concessione dell'uso (esclusivo o speciale) del suolo. Il Cosap non ha natura tributaria.

4.L'imposta sulla pubblicità

La pubblicità è disciplinata da un regolamento comunale, che contiene il piano generale degli impianti pubblicitari e regola le modalità di effettuazione della pubblicità, la tipologia e la quantità degli impianti pubblicitari, la ripartizione della superficie degli impianti pubblici da destinare alle affissioni di natura istituzionale, sociale o comunque prive di rilevanza economica.

L'imposta sulla pubblicità ha come presupposto *"la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visiva o acustica, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile"*.

Soggetti passivi in solido dell'imposta sulla pubblicità sono colui che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso (impresa di pubblicità) e colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi pubblicizzati (impresa pubblicizzata). L'impresa di pubblicità non è obbligata come "contribuente", ossia come soggetto cui è imputabile la capacità contributiva colpita dal tributo, ma come responsabile di imposta. Ha perciò diritto di rivalsa nei confronti del soggetto "pubblicizzato".

I comuni possono anche escludere l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità e prevedere il pagamento di un canone in base a tariffa.

5.L'imposta di scopo

La legge finanziaria per il 2007 prevede che i comuni possono deliberare l'istituzione di un'imposta di scopo, destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche.

L'imposta è dovuta per un periodo massimo di cinque anni ed è determinata applicando alla base imponibile dell'Imu un'aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille.

Il regolamento che istituisce l'imposta determina: l'opera pubblica da realizzare; l'ammontare della spesa da finanziare; l'aliquota di imposta; l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti; le modalità di versamento del tributo.

6. L'imposta di soggiorno.

L'imposta di soggiorno è stata istituita nel 2011; si è attribuito, infatti ai comuni capoluogo di provincia, alle unioni di comuni nonché ai comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte il potere di istituire un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel proprio territorio.

Si tratta di un tributo di scopo, in quanto il gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali.

7. I regolamenti dei tributi comunali.

Il D.lgs. n. 446/1997 (con cui fu istituita l'Irap), all'art. 52 prevede, in via generale, che *"le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti"*.

I regolamenti sono approvati con delibera consiliare e sono comunicati al Ministero dell'economia che può impugnarli per vizio di legittimità dinanzi al giudice amministrativo.

Le tariffe e le aliquote sono deliberate entro la data fissata da norme statali.

Inoltre i regolamenti locali possono prevedere che l'accertamento e la riscossione dei tributi comunali siano affidati a terzi, secondo le norme in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici.

7.1 Accertamento e riscossione. Il baratto.

Anche i tributi locali devono essere dichiarati dai contribuenti. Gli enti locali possono rettificare le dichiarazioni incomplete o infedeli e accertare d'ufficio i tributi non dichiarati emettendo avvisi di accertamento che devono essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata o avrebbe dovuto essere presentata.

Gli avvisi di accertamento dei tributi locali devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che li hanno determinati.

Alla riscossione spontanea dei tributi comunali provvedono gli stessi comuni. Per la riscossione coattiva i comuni e gli altri soggetti cui può essere affidato il compito di riscuotere i tributi comunali, si avvalgono dell'ingiunzione fiscale, che ha valore di titolo esecutivo.

In caso di impugnazione dell'avviso di accertamento, non vi sono norme che prevedano la riscossione frazionata dell'imposta in pendenza di giudizio; l'imposta accertata, quindi, è riscuotibile per intero anche se è proposto ricorso.

Le sanzioni relative ai tributi locali, invece, si possono riscuotere solo dopo le sentenze delle commissioni tributarie, applicando le stesse regole previste per le sanzioni relative ai tributi erariali. Il titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

I comuni possono prevedere riduzioni o esenzioni tributarie per i cittadini che effettuano interventi riguardanti la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade ecc. (**baratto amministrativo**).

Il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto al contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale deve rimborsare entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

8. I tributi provinciali.

Il D.lgs. n. 68/2011 ha disciplinato il federalismo fiscale provinciale e ha rivisto due tributi connessi al trasporto su gomma, cioè: l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore e l'imposta di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli nel Pubblico registro automobilistico, che si paga attraverso l'Aci.

A ciò si aggiungono il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, la tassa o il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche delle province, il tributo per l'esercizio delle funzioni ambientali; l'imposta provinciale di scopo.

Sezione Seconda - I tributi regionali

9. La finanza regionale.

Quando le regioni furono istituite, il finanziamento derivante da tributi propri era irrisorio. Le regioni ricevevano trasferimenti statali, con vincolo di destinazione, decisi anno per anno.

A partire dal 2000 si è realizzato un sistema di finanziamento più autonomistico.

Una svolta si è avuta con l'istituzione dell'Irap che, con l'addizionale regionale all'Irpef, mira a dotare le regioni di una fonte cospicua di finanziamento con cui provvedere, in particolare, alla spesa sanitaria.

10. Il quadro costituzionale.

L'art. 119 Cost. assicura a regioni e ad altri enti territoriali "*autonomia finanziaria di entrata e di spesa*". Le regioni traggono le loro entrate dai tributi propri, dalle partecipazioni ai tributi erariali e dal fondo perequativo statale. Da queste tre fonti debbono provenire risorse in grado di "*finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite*".

Le partecipazioni sono stabilite da leggi statali, sulla base del *principio di territorialità*, cioè collegando la percentuale spettante a ciascun ente al gettito proveniente dal rispettivo territorio.

Le differenze di capacità fiscale dei diversi enti comportano livelli diversi delle entrate che provengono dai tributi propri e dalle compartecipazioni. A ciò pone rimedio il *fondo perequativo statale*, da cui devono provenire trasferimenti senza vincoli di destinazione. In tal modo, tutte le regioni e gli enti locali devono essere ugualmente in grado di assolvere le loro funzioni, assicurando a tutti i cittadini, i medesimi livelli essenziali di prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, stabiliti da legge dello Stato.

Inoltre sono previsti "*interventi speciali*" e "*risorse aggiuntive*" per finanziare interventi straordinari oppure per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni regionali e locali.

L'art. 119 Cost. attribuisce alle regioni il potere di stabilire ed applicare tributi propri "*in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

La L. n. 42/2009 ha previsto tre tipi di tributi regionali:

- 1) tributi "*propri derivati*", istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni, che possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni, nei limiti e secondo criteri fissati dalle leggi statali;
- 2) "*addizionali*" sulle basi imponibili dei tributi erariali; le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote delle addizionali e disporre detrazioni entro i limiti fissati dalle leggi statali;
- 3) tributi "*propri*", istituiti da leggi regionali.

Secondo il D. lgs. 68/2011 le fonti di entrate delle regioni sono: addizionale all'irpef, compartecipazione all'Iva, Irap, tributi regionali propri, gettito derivante dalla lotta all'evasione fiscale, fondo perequativo.

Dal 1 gennaio 2013 sono trasformati in tributi regionali "*propri*" la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili.

11. L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap).

L'imposta regionale sulle attività produttive fu istituita per dotare le regioni di una fonte di finanziamento della sanità. Il gettito è destinato alle Regioni, ma in forza di un rapporto Stato-Regioni, al quale il contribuente resta estraneo, perché è affidato all'AF dello Stato il potere di accertarla e riscuoterla.

L'Irap è regolata da norme legislative statali; è quindi un ***tributo regionale proprio derivato***.

Le regioni a statuto ordinario possono ridurre le aliquote dell'Irap fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile.

L'Irap ha come ***presupposto*** lo svolgimento di una attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi; in altre parole, sono ***presupposti*** dell'Irap lo svolgimento, con autonoma organizzazione, di una attività imprenditoriale, di un'attività artistica o professionale, o di una attività amministrativa.

Perciò vi sono ***tre categorie di soggetti passivi***: imprenditori, lavoratori autonomi, pubbliche amministrazioni. Sono colpiti tutti coloro che producono reddito d'impresa, commerciale o agricolo. Sono inoltre tassati coloro che esercitano un'arte o una professione, vale a dire un'attività professionalmente organizzata di lavoro autonomo. Non sono colpiti coloro che svolgono attività di collaborazione coordinata e continuativa, né coloro che producono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Sono tassati gli organi e le amministrazioni dello stato, le regioni, le province, i comuni e gli enti non commerciali.

Sono esclusi coloro che producono redditi occasionali, gli imprenditori agricoli, i fondi di investimento, i fondi di pensione.

La **base imponibile**, per gli imprenditori, è data dal "*valore della produzione netta*", che per le società di capitali e per gli enti commerciali, è calcolata in base al conto economico, i cui dati si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione dello stesso conto economico. I componenti del reddito d'impresa concorrono a formare la base imponibile dell'Irap nell'ammontare indicato nel conto economico; sono irrilevanti le variazioni da effettuare ai fini dell'imposta sui redditi.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle suindicate; essi devono perciò predisporre un ulteriore conto economico, nella forma prevista dall'art. 2425 cod. civ. (per determinare la base imponibile dell'Irap va preso in considerazione la differenza fra valore e i costi della produzione - rileva solo la gestione ordinaria dell'impresa, non quella finanziaria né quella straordinaria).

Non rilevano tutti i costi della produzione. Non sono deducibili: i costi del personale dipendente e assimilati; i compensi corrisposti per le collaborazioni coordinate e continuative; i costi e i compensi per attività di impresa e di lavoro autonomo occasionale; la quota di interessi dei canoni di leasing, ecc..

Vi sono remunerazioni tassate a carico dell'impresa e non di chi percepisce reddito. Poiché non si deducono i costi per il personale e gli interessi passivi, si può dire, in sintesi, che l'Irap colpisce, a carico dell'imprenditore, il valore aggiunto complessivo realizzato dall'impresa.

Per le società di persone e per gli imprenditori individuali i componenti positivi della base imponibile sono i ricavi e le rimanenze.

La base imponibile non muta per le imprese in contabilità semplificata. Regole specifiche sono previste per il calcolo della base imponibile per i produttori agricoli, per le banche, le società finanziarie e le assicurazioni.

Per i lavoratori autonomi il valore della produzione è dato dalla differenza tra i compensi percepiti nel periodo d'imposta e la somma dei costi inerenti all'attività, sostenuti nel medesimo periodo d'imposta, e degli ammortamenti.

Per gli enti non commerciali e per le pubbliche amministrazioni la base imponibile è pari alle spese per stipendi.

L'aliquota è del 3,9%.

La giustificazione costituzionale dell'Irap, è stata molto discussa. Il presupposto dell'Irap è l'esercizio delle attività dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero la produzione di servizi. Ma, per tassare tali attività, non viene assunto, come parametro del tributo, nessuno dei tradizionali indici di attitudine contributiva, ma una grandezza economica che è misurata dalla differenza tra valore e costo della produzione, con l'aggiunta di taluni costi, tra cui quelli di lavoro e per gli interessi. In tal modo, si colpisce un'entità economica che, per un verso, è assunta come misura del "valore aggiunto prodotto", dall'altro è considerata espressiva di una capacità contributiva oggettiva, derivante dall'organizzazione dell'impresa.

La Corte costituzionale ha ritenuto che il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate colpito dall'Irap è indice costituzionalmente idoneo di capacità contributiva, trattandosi comunque di una nuova ricchezza.

Altro aspetto critico della disciplina dell'Irap è la norma secondo cui tale imposta non è deducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi. Trattandosi di un tributo che si rende dovuto per il mero fatto dello svolgimento di un'attività produttiva, esso costituisce un costo di quell'attività e quindi dovrebbe essere dedotto nel calcolo del reddito imponibile. La norma che impedisce di dedurla fa gravare l'imposta reddituale su un indice fittizio di capacità contributiva, perché l'imposta sul reddito viene pagata anche su quella parte di reddito che il contribuente utilizza per il pagamento dell'Irap. La questione se l'Irap violi la norma comunitaria è stata risolta dalla Corte di giustizia in senso negativo. Secondo la Corte, l'Irap differisce dall'Iva per due aspetti: non è proporzionale al prezzo dei beni e servizi forniti dal soggetto passivo e non deve essere sistematicamente trasferita sul consumatore finale. Essa infatti colpisce le attività produttive senza ripercuotersi a carico del

consumatore finale, come avviene per una imposta sul consumo come l'Iva; non è quindi incompatibile con il sistema dell'Iva.

12. I tributi regionali minori.

Le entrate tributarie regionali sono costituite, oltre che dall'Irap, dai tributi previsti dalla legge per la finanza regionale del 1970. Si tratta di quattro tributi:

- 1) imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile;
- 2) tassa sulle concessioni regionali;
- 3) tassa automobilistica;
- 4) tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

L'imposta (regionale) sulle concessioni statali si applica alle concessioni per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato siti nel territorio della regione, ad eccezione delle concessioni per le grandi derivazioni di acque pubbliche. Le regioni determinano l'ammontare dell'imposta in misura non superiore al triplo del canone di concessione. L'imposta è dovuta dal concessionario ed è riscossa dallo Stato, insieme con il canone. All'accertamento, liquidazione e riscossione provvedono gli uffici regionali.

La tassa automobilistica colpisce il possesso di ciclomotori, autoveicoli e autoscafi, immatricolati nella regione.

La tassa regionale per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche è disciplinata mediante rinvio alla disciplina dell'analogo tributo provinciale ed ha per oggetto gli spazi e le aree appartenenti alle regioni. La misura del tributo è fissata dalla regione entro limiti predeterminati dallo Stato; all'accertamento, liquidazione e riscossione provvedono, per conto della regione, gli uffici provinciali.

La tassa regionale per il diritto allo studio universitario è un tributo di scopo; è dovuta per l'iscrizione ai corsi universitari ed il suo oggetto è destinato all'erogazione di borse di studio e prestiti d'onore.

Altre risorse regionali provengono dalle addizionali a tributi erariali (addizionale Irpef) e dalle compartecipazioni ai tributi erariali (accisa sulla benzina, Iva e accisa sul gasolio).

13. Le regioni a statuto speciale.

La potestà legislativa delle regioni a statuto speciale in materia tributaria è disciplinata dagli Statuti (art. 116 Cost.). La nuova disciplina del Titolo V Cost. si applica alle regioni a statuto speciale solo per la parte in cui prevede *"forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite"*.

La Regione Sicilia, in base all'art. 36 dello Statuto e in base alle norme di attuazione, è dotata di un potere tributario autonomo, potendo direttamente *"deliberare"* tributi propri; a tale regione spettano *"oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette e indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime"*. Le leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione Sicilia, ma è fatto salvo *"quanto la Regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante"*.

Le entrate della Regione Sardegna sono costituite, oltre che da compartecipazioni al gettito dei tributi statali, da imposte e tasse su turismo e da altri tributi propri, che la Regione può istituire con legge, in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato.

La Regione Friuli-Venezia Giulia può istituire tributi propri in armonia con il sistema tributario dello Stato, delle province e dei comuni.

La Regione Trentino-Alto Adige può esigere direttamente e gestire in piena autonomia le *"entrate proprie"*.

Infine, la Regione Valle d'Aosta può istituire imposte, sovrimeposte e tasse osservando i principi dell'ordinamento tributario; ha diritto ad alcune esenzioni dai dazi e dalle imposte sui consumi.

In tutti gli Statuti si prevede il rispetto dei principi del sistema tributario statale, cioè dei principi che *"attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle rationes ispiratrici di detti istituti"*.

Parte Quarta - La fiscalità internazionale.

Capitolo XI - La fiscalità dell'UE.

Sezione Prima - Il mercato interno

1. Le libertà fondamentali e il principio di non discriminazione

Il trattato sul funzionamento dell'Unione Europea prevede che *"il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali"*.

Il Trattato attribuisce al consiglio dell'UE il potere di armonizzare le imposte indirette; l'intervento in materia di imposte dirette, invece, può avvenire all'interno della generale potestà di ravvicinamento delle legislazioni, in funzione del mercato comune.

Le norme fiscali degli Stati devono essere compatibili con le norme del Trattato; in particolare, non devono essere contrarie al principio di non discriminazione e non devono ostacolare le libertà fondamentali; inoltre, non devono alterare il regime di libera concorrenza, concedendo "aiuti di Stato".

Il **principio di non discriminazione** è sancito nell'art. 18 del Trattato: *"nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità"*. La normativa di uno Stato membro, che discrimina gli operatori in base alla nazionalità, prevedendo per i non cittadini un trattamento fiscale deteriore rispetto a quello stabilito per i cittadini, è incompatibile con le libertà fondamentali sancite dal Trattato. Sono vietate non solo le **discriminazioni palesi** in base alla nazionalità, ma anche le **discriminazioni dissimulate o indirette**, basate su criteri diversi dalla nazionalità, come la residenza. Perciò, è vietata ogni discriminazione fiscale tra residenti e non residenti, sia che si tratti di persone fisiche, sia che si tratti di società.

2. La circolazione delle merci

Secondo l'art. 28 del TFUE, *"L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, tra gli stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi"*.

Il Trattato garantisce dunque la libera circolazione delle merci e vieta i dazi e le tasse di effetto equivalente e dazi doganali.

2.1. La circolazione delle persone.

Residenti e non residenti sono assoggettati nei diversi ordinamenti a regimi fiscali diversi, in quanto i residenti sono soggetti all'imposta per la totalità dei loro redditi, ovunque prodotti, i non residenti in modo limitato, ossia solo per i redditi prodotti nello Stato. Il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce solo una parte del suo reddito complessivo; è nello Stato in cui risiede che il contribuente di solito produce la maggior parte del suo reddito. Perciò, in linea di principio, legislazioni che distinguono tra residenti e non residenti non violano il principio di uguaglianza. Può accadere però che un soggetto produca la maggior parte del suo reddito in un Paese dell'Unione diverso da quello di residenza. La Corte ha affermato che a colui che produce la maggior parte del suo reddito in uno Stato in cui non è residente devono essere accordate le stesse attenuazioni del carico fiscale che sono concesse ai residenti; in altri termini, gli deve essere concesso il "trattamento nazionale", equiparando il non residente al residente.

2.2 Il diritto di stabilimento.

Il Trattato sancisce la *libertà di stabilimento*, in virtù della quale le imprese ed i lavoratori autonomi possono stabilirsi e operare in ogni Stato membro alle condizioni definite per i residenti.

La libertà di stabilimento comporta il diritto di ogni imprenditore di trasferirsi da uno Stato membro all'altro, per esercitare un'attività economica in uno stato membro diverso da uno di origine (*libertà di stabilimento primaria*); inoltre ogni imprenditore deve essere libero di aprire filiali, succursali o agenzie in un altro Paese membro (*libertà di stabilimento secondaria*). Le libertà di stabilimento primaria e secondaria devono essere tutelate sia dallo Stato di origine (*divieto di home State restriction*), sia dal Paese ospitante (*divieto di host State restriction*).

La libertà di stabilimento primaria comporta il divieto di ostacolare con norme fiscali il trasferimento di una impresa o di un lavoratore autonomo da uno Stato membro all'altro.

La società che risiede in uno Stato membro ha diritto di creare altre società in altri Stati membri, anche per fruire di una legislazione fiscale più vantaggiosa. Ciò costituisce esercizio, non abuso, della libertà di stabilimento. Occorre però che la società costituita nell'altro Stato non sia una "costruzione di puro artificio", sia realmente impiantata nello Stato di stabilimento e vi eserciti attività economiche e effettive. Senza queste condizioni, si è in presenza di un fenomeno elusivo.

La libertà di stabilimento incide sul trattamento fiscale dei costi e delle perdite transfrontaliere: pertanto è incompatibile con il diritto di stabilimento la normativa di uno Stato membro che impedisce la deduzione, da parte della società madre residente, degli interessi passivi derivanti da prestiti contratti per finanziare società figlie residenti in altri Paesi. In tema di perdite infragruppo, non è compatibile con la libertà di stabilimento la legislazione dello Stato, in cui risiede la controllante, che non ammette la deducibilità delle perdite delle controllate residenti in un altro Stato membro.

La libertà di stabilimento secondaria deve essere garantita dal paese "ospitante", assicurando alle società residenti, controllate da società non residenti, parità di trattamento rispetto alle altre società residenti. Anche alle stabili organizzazioni deve essere assicurata parità di trattamento rispetto alle società residenti. Il principio della libertà di stabilimento implica inoltre per l'imprenditore la libertà di scegliere la forma giuridica con la quale esercitare il diritto di stabilimento (società controllate e stabili organizzazioni devono essere trattate in modo equivalente).

La libertà di stabilimento concerne anche le partecipazioni in società di altri Stati membri, quando le partecipazioni consentono di esercitare una "sicura influenza" sulle decisioni di una società e di determinarne le attività. Per contro, le partecipazioni che hanno solo lo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza intenzione di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, devono essere esaminate esclusivamente alla luce della libera circolazione dei capitali.

2.3. La prestazione di servizi.

La libera circolazione dei servizi interessa gli operatori economici (persone fisiche o giuridiche) che prestano servizi in un Paese diverso da quello in cui sono stabiliti. Mentre la libertà di stabilimento implica il diritto di operare in modo permanente, la libertà di prestazione dei servizi riguarda le attività svolte in modo non permanente, dietro retribuzione e riguarda sia chi presta il servizio sia chi ne fruisce.

Il principio in esame ha carattere residuale: opera quando non valgono le norme sulle altre libertà fondamentali.

In applicazione del principio di libera prestazione di servizi, sono state dichiarate incompatibili con il Trattato le norme fiscali che negano o limitano senza motivo la deducibilità dei costi sostenuti per prestazioni di servizi rese da imprese non residenti.

2.4. La circolazione dei capitali.

Il principio di libera circolazione dei capitali (art. 63, n. 1, TFUE), vieta ai Paesi membri di ostacolare gli investimenti con norme fiscali che possono avere effetti restrittivi della circolazione dei capitali o effetti discriminatori tra gli Stati membri nonché tra gli Stati membri e gli Stati terzi.

I diritti derivanti dalle libertà fondamentali sono riservati ai cittadini UE; invece, la tutela della libera circolazione dei capitali è di tipo oggettivo, essendo tutela la circolazione dei capitali in sé anche nei rapporti con i Paesi terzi.

La libera circolazione dei capitali interessa i dividendi solo quando derivino da partecipazioni detenute a scopo di investimento. In materia di dividendi, la Corte di giustizia ha ritenuto che la legislazione fiscale olandese - che prevedeva una esenzione parziale da imposta per i dividendi distribuiti da società residenti, ma non per i dividendi esteri - non era compatibile con il principio di libera circolazione dei capitali. I dividendi provenienti dall'estero non possono essere trattati in modo diverso rispetto ai dividendi provenienti da società non residenti. Lo stesso principio è stato affermato con riguardo al caso in cui una legislazione non riconosca ai dividendi esteri il credito d'imposta accordato ai dividendi interni.

In conclusione, i dividendi "in entrata" (distribuiti da società non residenti a contribuenti residenti) e i dividendi "in uscita" (distribuiti da società residenti a contribuenti non residenti) non devono essere discriminati rispetto ai dividendi domestici (distribuiti da società residenti a contribuenti residenti).

Il TFUE consente agli Stati di distinguere tra i contribuenti che non si trovano nella stessa situazione per quanto riguarda il luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale, ma le differenze di trattamento non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria; inoltre gli Stati membri possono prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione nazionale.

3. Rule of reason. Le misure antifrode e antiabuso.

La Corte di giustizia ha elaborato altre cause di giustificazione dei trattamenti discriminatori, comunemente denominate "*rule of reason*".

Il *leading case* è la sentenza *Cassis de Dijon*, con la quale è stato sancito che le norme che ostacolano l'esercizio delle libertà sono ammesse "quando siano necessarie per rispondere ad esigenze imperative attinenti, in particolare, all'efficacia dei controlli fiscali, alla protezione della salute pubblica, alla lealtà dei negozi commerciali e alla difesa dei consumatori".

La Corte ha riconosciuto che sono "*rule of reason*": l'esigenza di contrastare le frodi e l'elusione fiscale; l'esigenza di preservare l'efficacia dei controlli fiscali; il principio di coerenza dell'ordinamento fiscale nazionale. Le norme antielusive sono ammesse quando si sia in presenza di "*costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta*".

Lo stesso principio è stato enunciato in tema di *thin capitalization*.

3.1. Il principio di coerenza.

L'esigenza di preservare la coerenza dei sistemi fiscali nazionali può giustificare le deroghe delle legislazioni nazionali rispetto alle regole comunitarie.

Il *principio di coerenza* è stato affermato (sentenza *Bachmann*), in tema di deducibilità dei premi di assicurazione versati a compagnie assicuratrici non residenti. Quando i premi sono versati a compagnie residenti, la deduzione dei premi operata dall'assicurato è controbilanciata dalla tassazione del capitale, mentre ciò non avviene nell'ipotesi di impresa di assicurazione non residente.

Al principio di coerenza la Corte attribuisce rilievo solo se sussiste un "collegamento diretto" fra fattispecie discriminata e fattispecie tassata, cioè quando si ha l'applicazione di una stessa imposta allo stesso contribuente. Esso si traduce, dunque, in un divieto di doppia imposizione.

3.2. Il principio di proporzionalità.

La Corte di Giustizia non si limita a verificare se una misura discriminatoria o restrittiva delle libertà è giustificata, ma anche se sia effettivamente necessaria al fine di raggiungere un obiettivo di interesse generale, e se non siano adottabili misure meno restrittive (*principio di proporzionalità*). In base al principio di proporzionalità deve esservi un rapporto di stretta necessità e di idoneità delle

misure adottate rispetto al perseguimento dei fini propri della normativa comunitaria. Ne consegue che una normativa nazionale che comporti una restrizione alle libertà fondamentali può essere giustificata dal perseguimento di un obiettivo rilevante, ma è ugualmente incompatibile con il diritto comunitario se appare sproporzionata rispetto allo scopo che si vuole raggiungere e se possono essere adottate misure meno restrittive delle libertà fondamentali.

4. Il divieto di aiuto di Stato.

Il TFUE contiene regole sulla concorrenza applicabili alle imprese; reca poi le regole rivolte agli Stati, ai quali sono vietati gli interventi, a favore di imprese o produzioni, che non siano rispettosi delle regole della libera concorrenza.

Perciò l'art. 107 dichiara *"incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza"*.

Il divieto riguarda qualsiasi intervento, in qualsiasi forma, che allevia gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa. Sono aiuti di Stato sia le sovvenzioni fiscali, sia le norme che escludono o riducono i normali oneri fiscali, o che consentono di differire il pagamento di un tributo.

Una misura si considera aiuto quando presenta quattro requisiti:

- 1) vi è un vantaggio sotto forma di alleggerimento dei costi;
- 2) il vantaggio è concesso dallo Stato o mediante risorse statali;
- 3) il vantaggio incide sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri;
- 4) il vantaggio è concesso in maniera specifica e selettiva.

Il divieto non è assoluto, ma vi sono tre deroghe:

- sono innanzitutto fatte salve le deroghe contemplate dal Trattato, in materia di agricoltura, pesca, trasporti, cultura, sicurezza nazionale, ecc.
- Sono poi compatibili *de iure* con il mercato comune gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori e gli aiuti concessi in occasione di calamità naturali o altri eventi eccezionali.
- Infine, vi è un elenco di aiuti che *"possono considerarsi compatibili con il mercato comune"* e sono: 1) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso; 2) gli aiuti diretti a promuovere la realizzazione di importanti progetti di comune interesse europeo; 3) gli aiuti rivolti ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni, purché non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune; 4) gli aiuti indirizzati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio; 5) le altre categorie di aiuti che siano determinate con decisione del Consiglio, che può stabilire, in presenza di circostanze eccezionali, che un aiuto sia compatibile con il mercato comune.

Gli Stati, prima di adottare un provvedimento a favore delle imprese, devono comunicarne il progetto alla Commissione (***obbligo di notifica***) e non devono eseguirlo prima che essa si sia pronunciata. La Commissione può dare inizio ad una speciale procedura, al cui termine può decidere che il progetto non sia compatibile.

Se gli Stati concedono aiuti non notificati o non compatibili, la Commissione può disporre la revoca ed ordinare il recupero dell'aiuto.

Sezione Seconda: L'armonizzazione

5. L'armonizzazione delle imposte indirette.

L'Unione non ha un proprio sistema di imposte e non ha competenza generale in materia tributaria.

L'art. 113 del TFUE prevede che il Consiglio possa adottare disposizioni rivolte ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia di imposte indirette, con deliberazioni che devono essere

adottate all'unanimità, su proposta della Commissione, e dopo aver sentito il Parlamento ed il Comitato economico e sociale.

L'armonizzazione riguarda solo le imposte indirette e mira ad eliminare le differenze dei regimi fiscali nazionali, ma solo nella misura in cui *"detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza"*. L'armonizzazione presuppone la permanenza delle legislazioni nazionali, che non devono essere sostituite da norme dell'Unione, né devono diventare uguali: devono essere, appunto, armonizzate rispetto ad un modello delineato da norme UE.

In materia di armonizzazione delle imposte indirette, sono state emanate direttive in tre settori: imposta sul valore aggiunto, accise e raccolta di capitali.

5.1. L'armonizzazione dell'Iva.

La prima direttiva sull'Iva, emanata nel 1967, fissò il principio dell'introduzione, in tutti gli Stati membri, di un'imposta sul valore aggiunto, congegnata come imposta generale sul consumo, proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero delle transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione, con detrazione dell'imposta sugli acquisti dall'imposta sulle operazioni attive.

La seconda direttiva, del 1967, fissò talune regole basilari, in tema di soggetti passivi, cessione di beni, prestazioni di servizi, importazioni, base imponibile ed esenzioni.

La sesta direttiva, del 1977, ha dettato regole uniformi per la determinazione della base imponibile dell'imposta.

La disciplina è ora racchiusa nella Direttiva 2006/112 in cui sono confluite tutte le norme precedenti.

L'Iva è un'imposta che non ammette doppiioni. Gli Stati non possono istituire tributi che abbiano la stessa base imponibile dell'Iva, perché ciò comprometterebbe il buon funzionamento del mercato comune.

5.2. L'Iva intracomunitaria.

Il sistema tradizionale di tassazione degli scambi internazionali è quello della tassazione nel paese di destinazione che comporta dazi sulle importazioni e detassazione delle esportazioni.

Per gli scambi interni all'unione, invece, è stato programmato il passaggio dal regime di tassazione nel paese di destinazione al regime di tassazione nel paese d'origine. Vige però ancora il regime transitorio.

Il regime che dovrebbe essere introdotto prevede che l'Iva dovrebbe essere applicata sugli scambi intracomunitari come all'interno di ciascun paese: il venditore emetterà fattura nei confronti del compratore (residente in altro Stato membro), applicando l'Iva; il compratore, a sua volta, potrà detrarre l'imposta pagata in via di rivalsa. L'imposta sarà dunque percepita nel paese d'origine, ma si vuole che l'Iva sia alla fine percepita dallo Stato in cui avviene il consumo. Perciò lo Stato di destinazione dovrà recuperare, nei confronti dello Stato di origine, l'Iva concessa in detrazione: sarà necessario introdurre un sistema di compensazione tra gli Stati, gestito dalla Commissione, che dovrà trasferire l'Iva percepita dal paese di origine a quello di consumo.

6. I tributi ambientali

L'ambiente è materia di competenza concorrente dell'Unione degli Stati. Il TFUE prevede che la politica dell'Unione in materia ambientale mira ad un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni. Si fonda sui principi di precauzione e di azione preventiva e sul principio "chi inquina paga"; inoltre il Consiglio può adottare disposizioni aventi principalmente natura fiscale.

7. Il ravvicinamento delle imposte dirette.

Per le imposte dirette, nel Trattato non è espressamente prevista l'armonizzazione delle legislazioni nazionali. Tuttavia, l'Unione può intervenire in base al potere di ravvicinare le legislazioni degli Stati membri, previsto dagli articoli 114 e 115 TFUE.

I soli atti comunitari, in materia di imposte dirette, sono la direttiva in materia di reciproca assistenza tra le autorità fiscali (1977) e il regolamento istitutivo del GEIE (1988). Il 1990 è l'anno della svolta. In quell'anno, il Consiglio accoglie tre proposte della Commissione, ossia:

- la Direttiva sulle fusioni e sulle altre operazioni straordinarie che interessano società di Stati membri diversi,
- la Direttiva sulla distribuzione di utili tra società madri e figlie di Stati membri diversi,
- la Convenzione arbitrale, diretta a porre rimedio alle doppie imposizioni che si verificano quando uno Stato rettifica gli utili di imprese associate residenti in Stati diversi.

Nel 2003 sono state adottate la Direttiva risparmio e quella sul pagamento di interessi e royalties.

8. La Direttiva "fusioni".

La Direttiva sulle fusioni e su altre operazioni straordinarie transfrontaliere è stata emanata allo scopo di eliminare le disparità di trattamento fiscali tra Stato e Stato, dando vita ad un regime fiscale comune, in modo tale che le operazioni di riorganizzazione societaria dei gruppi multinazionali possono avvenire in ambito comunitario come in un mercato interno. La direttiva è stata recepita in Italia nel 1992.

Secondo la Direttiva le operazioni straordinarie transfrontaliere non sono considerate presupposto impositivo delle plusvalenze; la relativa tassazione è differita alla data di effettiva realizzazione. Per fusioni, scissioni e scambi di azioni, la direttiva pone dunque il principio di "neutralità fiscale", in base al quale non sono tassate le plusvalenze risultanti dalla differenza tra valori reali e valori fiscali dei beni coinvolti nelle operazioni.

La Direttiva disciplina le fusioni, le scissioni, i conferimenti di attivo e gli scambi di azioni, che concernono società di Stati membri diversi dell'Unione europea, regola inoltre l'avanzo di fusione e il passaggio dalla conferente alla beneficiaria dei fondi in sospensione di imposta e delle perdite. Anche i conferimenti di attivo sono considerati operazioni straordinarie.

Le operazioni straordinarie transfrontaliere possono essere distinte secondo che comportino un'uscita o un ingresso di un'organizzazione imprenditoriale nell'orbita dell'ordinamento italiano.

Le riorganizzazioni "in uscita" sono quelle in cui l'organizzazione originaria è una società residente in Italia e quella derivata è invece residente in un altro Stato membro. È una riorganizzazione "in uscita", ad esempio, una fusione con la quale una società italiana viene incorporata da una società francese. Per effetto di una simile fusione, l'organizzazione imprenditoriale della società italiana assume la qualificazione di stabile organizzazione della società non residente. Ciò può essere anche la conseguenza di una scissione; se ad es. una società italiana si scinde e conferisce il proprio patrimonio in una società non residente.

La Direttiva prevede la neutralità, disponendo infatti che *"la fusione o la scissione non comporta alcuna imposizione delle plusvalenze risultanti dalla differenza tra il valore reale e degli elementi d'attivo e di passivo conferiti ed il loro valore fiscale"*, né devono essere applicabili altre norme impositive. Le plusvalenze latenti, relative ai beni conferite, sono tassate solo quando sono realizzate, se lo prevede lo Stato di residenza della conferente.

La norma nazionale di recepimento prevede che alle fusioni e scissioni transfrontaliere si applichino le medesime norme che valgono per le fusioni e le scissioni domestiche. Vale la regola per cui *"la fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze delle società fuse"*; i soci delle società che si fondono non sono soggetti a tassazione per le plusvalenze delle azioni scambiate.

Anche il conferimento di azienda è considerato una riorganizzazione.

Per tutte queste operazioni, vale il principio secondo cui le plusvalenze non sono imponibili, e le minusvalenze non sono deducibili, in quanto i beni coinvolti nell'operazione restano nell'orbita

fiscale italiana, quali beni d'impresa inseriti in una stabile organizzazione. In caso contrario, vi è imponibilità.

Vi è infatti imponibilità se una società residente o una stabile organizzazione di una società residente viene assorbita da una società non residente.

Per il riporto delle perdite, la Direttiva prevede l'obbligo per gli Stati di estendere le norme previste per le operazioni nazionali.

In tema di avanzo e disavanzo di fusione si pone il problema se debbano essere tassati. La Direttiva si limita a stabilire che la società beneficiaria (ad es. la società incorporante), quando annulla la partecipazione e realizza una plusvalenza (avendo ricevuto beni di valore superiore alla partecipazione), non è tassata (quindi, l'avanzo di fusione non è tassato). Per quanto concerne il disavanzo, supponiamo che una società francese incorpori una società italiana, con il conseguente configurarsi di una stabile organizzazione in Italia. Supponiamo che il costo della partecipazione (valore fiscale rilevante di fronte al fisco francese) sia superiore al valore della stabile organizzazione (valore fiscale rilevante di fronte al fisco italiano), la società francese, annullando il costo della partecipazione, può allineare il valore fiscale (italiano) dei beni ricevuti a quello della partecipazione (valore fiscale francese).

In proposito la Direttiva non dice nulla; se ne deduce che non è possibile l'utilizzo del disavanzo per rivalutare i beni ricevuti, dato che il nuovo valore (dei beni ricevuti) dovrebbe avere rilevanza in Italia e un simile utilizzo del disavanzo significherebbe trasferire nell'orbita fiscale italiana un "valore fiscale" francese.

Nelle **riorganizzazioni "in entrata"**, vi è una società residente che ha il ruolo di organizzazione derivata (o beneficiaria), in quanto è la società che: incorpora una società non residente; o beneficia della scissione di una società non residente; o riceve il conferimento di una società non residente. In tali casi, vi sono dei beni (aziende) che fuoriescono dalla sfera giuridico-tributaria di un ordinamento estero e passano nella sfera tributaria italiana. A tali beni va attribuito quale valore fiscale, il loro valore normale.

9. La direttiva "madre-figlia".

La Direttiva madre-figlia mira ad impedire la doppia tassazione degli utili distribuiti all'interno dei gruppi (infrasocietari) tra società con sede nell'UE.

La Direttiva i dividendi sia dal punto di vista dello Stato della società madre (utili che la società madre riceve dalla società-figlia – utili in entrata) sia come utili distribuiti dalla figlia (utili in uscita).

La Direttiva prevede che quando una società madre o la sua stabile organizzazione riceve utili in base alla partecipazione nella società figlia, lo Stato in cui risiede la madre o la sua stabile organizzazione deve astenersi dal sottoporre tali utili ad imposizione o, se li tassa, deve ammettere la deduzione di un importo pari all'imposta pagata dalla società figlia.

Può tassarne il 5% a fronte della deduzione in misura forfettaria delle minusvalenze e dei costi relativi alla partecipazione.

Allo Stato della figlia, fermo il suo diritto di tassare gli utili societari, è fatto divieto di tassare i dividendi in uscita. L'art. 5 della direttiva dispone che sono esenti da ritenuta.

Nella Direttiva vi è anche una clausola anti-abuso con cui si prevede che gli Stati non applicano i benefici della Direttiva a una costruzione che, essendo stata posta in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale, e non per valide ragioni economiche, si presenti come artificiosa, non genuina.

In Italia la direttiva "madre-figlia" è stata attuata dalla norma che prevede che i dividendi (utili in uscita) siano esclusi da imposta nella misura del 95%; è tassato solo il 5% a fronte della deduzione dei costi di gestione della partecipazione. Per gli utili in uscita si prevede l'esonero da ritenuta o il rimborso.

10. La direttiva su interessi e *royalties*.

La direttiva 2003/49 disciplina il regime fiscale di interessi e canoni (*royalties*) corrisposti da una società ad altre società o stabili organizzazioni di un medesimo gruppo, con sede in Stati membri diversi (sia il soggetto che paga interessi o royalties sia il soggetto che riceve il pagamento devono essere residenti in Stati membri).

La direttiva sopprime l'imposizione alla fonte di interessi e canoni, permettendo che siano tassati solo nello Stato di residenza del percettore. Si evita così la doppia imposizione.

Anche in questa Direttiva vi è la clausola anti-abuso che consente alle amministrazioni fiscali nazionali di revocare o rifiutare l'esenzione qualora le transazioni abbiano come solo o principale obiettivo l'evasione o l'elusione e quando il percettore non ne sia il beneficiario effettivo.

11. La Direttiva sullo scambio automatico di informazioni

La Direttiva 2003/48 nota come Direttiva risparmio prevedeva che gli interessi fossero tassati solo nello Stato di residenza del titolare di conti finanziari e che gli Stati si scambiassero le relative informazioni.

Tale Direttiva è stata abrogata ed è stata emanata la Direttiva 2011/16 (modificata nel 2014 e nel 2015).

Le nuove norme prevedono che l'autorità fiscale di ciascuno Stato membro comunichi all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili in ordine a tutte le persone fisiche e giuridiche e ad una vasta gamma di istituti giuridici (trust, fondazioni, fondi di investimento ecc.; dal 2014 anche dividendi, plusvalenze, saldi dei conti correnti).

La Direttiva del 2016/881 ha previsto l'acquisizione di informazioni necessarie per effettuare una valutazione del rischio sui prezzi di trasferimento dei gruppi di imprese multinazionali di maggiori dimensioni (*Country by country reporting*)

12. La convenzione arbitrale e al MAP

La Convenzione arbitrale (90/436) ratificata dall'Italia nel 1993 ha lo scopo di eliminare la doppia imposizione causata da rettifiche dei prezzi di trasferimento.

I contribuenti possono chiedere che sia avviata una MAP (*mutual agreement procedure*) quando l'AF italiana o di un altro Stato membri intendano operare, i abbiano operato, una rettifica degli utili delle imprese associate o delle stabili organizzazioni residenti nel proprio territorio. L'istanza deve essere presentata entro 3 anni dalla prima notifica della misura che comporta una doppia imposizione. Vi è una fase amichevole e una fase arbitrale.

Nella fase amichevole le autorità fiscali dei due Stati devono cercare di raggiungere un accordo che elimini la doppia imposizione.

Alla fase amichevole viene affiancato il processo instaurato contro l'avviso di accertamento che, se non fosse impugnato, non sarebbe modificabile da un accordo raggiunto in via amichevole tra le due autorità.

Se l'accordo sopravviene prima che l'accertamento diventi definitivo, prevale sull'avviso di accertamento a patto che il contribuente rinunci al ricorso.

Se l'accordo non è raggiunto entro 2 anni si passa alla fase arbitrale che comporta l'istituzione di una commissione consultiva che esprime un parere vincolante; le autorità fiscali devono accordarsi entro i 6 mesi successivi.

13. Le Direttive antielusione

La Direttiva 2016/1164 intende coordinare le misure degli Stati membri dirette ad attuare il piano BEPS dell'OCSE con cinque misure:

- contrastare lo spostamento dei profitti attraverso operazioni di indebitamento inter-company, per cui gli Stati devono dotarsi di una normativa che limiti la deducibilità degli interessi passivi

- scoraggiare le multinazionali a spostare assets (brevetti e proprietà intellettuali) in Stati con tassazione ridotta, per cui gli Stati membri devono dotarsi di una tassazione in uscita
- *c.d. general anti-abuse rule* ai fini del calcolo dell'imposta dovuta dalle società gli Stati membri devono ignorare una costruzione che, essendo stata posta in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale, non sono genuine, cioè non sono poste in essere per valide ragioni commerciali
- *c.d. controller foreign compagnie* – per evitare che i gruppi societari possano trasferire utili verso società controllate residenti in Stati o territori a bassa fiscalità, si prevede che i redditi delle società controllate estere siano imputati alla società madre
- per evitare che il disallineamento dei sistemi fiscali possa comportare doppie deduzioni o doppie non imposizioni, si prevede che in tal caso la deduzione si applica solo nello Stato membro in cui il pagamento ha origine.

Capitolo XII - La fiscalità internazionale.

1. Le fonti. Le convenzioni.

Le fonti del diritto internazionale tributario sono costituite principalmente dalle convenzioni tra Stati in materia fiscale e secondo alcuni dalle consuetudini.

Invece il diritto tributario internazionale è formato dalle norme interne che disciplinano fattispecie contenenti elementi transnazionali.

I fenomeni di doppia imposizione ostacolano la vita economica internazionale e per prevenirli vengono stipulati, tra gli Stati, dei trattati (bilaterali o multilaterali) che riguardano generalmente le imposte sui redditi e sui patrimoni e l'imposta sulle successioni.

Le prime convenzioni fiscali disciplinavano quasi soltanto questioni di doppia imposizione, ma ora disciplinano anche altre materie, come la collaborazione tra Stati nel contrasto all'evasione.

1.1. I modelli di convenzione e il Modello OCSE

Le convenzioni internazionali in materia fiscale vengono predisposte sulla base di modelli elaborati dalle organizzazioni internazionali. L'Italia, come tutti gli altri Paesi aderenti all'OCSE, utilizza il Modello OCSE che attribuisce rilievo preminente allo stato di residenza fiscale del contribuente.

Il modello è diviso in 7 capitoli:

- il primo delimita il campo di applicazione della convenzione, indicando i soggetti e le imposte a cui si applica;
- il secondo fornisce una serie di definizioni (tra cui la definizione di residenza fiscale e di stabile organizzazione) e le regole interpretative delle convenzioni;
- il terzo contiene le "norme di distribuzione" in materia di imposte reddituali;
- il quarto disciplina le imposte sul patrimonio;
- il quinto prevede i metodi per eliminare la doppia imposizione;
- il sesto disciplina la non discriminazione, le procedure amichevoli, lo scambio di informazioni e l'assistenza in materia di discussione;
- il settimo contiene le disposizioni finali, che regolano l'entrata in vigore e la denuncia (cioè la cessazione).

Il modello OCSE è corredato da un Commentario, a cui è riconosciuto un grande rilievo nella interpretazione delle norme del Modello.

1.2. Rapporti tra convenzioni e norme interne e diritto UE.

Le norme convenzionali, dopo la ratifica, diventano norme legislative interne di carattere speciale: prevalgono perciò sulle norme interne ordinarie (art. 75 del D.p.r. n. 600/1973, secondo cui *"nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia"*).

Le norme delle leggi esecutive delle convenzioni non prevalgono sulle norme interne più favorevoli al contribuente. Le norme interne *"si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione"*. Le norme convenzionali sono norme speciali ed hanno finalità agevolativa, per cui non possono tradursi in un trattamento meno favorevole per il contribuente di quello previsto dalla disciplina interna. Le norme interne non possono essere in contrasto con le norme delle convenzioni. In caso di contrasto sono da dichiarare incostituzionali.

Se vi sono contrasti tra norme dell'UE e diritto convenzionale, prevale il primo. Quando le due parti contraenti sono membri dell'UE, il diritto dell'Unione si impone nei confronti di entrambe le parti; invece, nel caso in cui un trattato sia stato stipulato tra uno Stato membro ed uno Stato terzo, il diritto dell'Unione prevale sul trattato nel diritto dello Stato membro, ma non può avere effetti nei confronti dello Stato terzo. Il diritto dell'UE prevale sia sui trattati tra Stati membri, sia sui trattati tra un Paese membro ed uno Stato terzo.

Se un non residente ha, in uno Stato membro, in base al diritto convenzionale, un trattamento meno favorevole dei residenti, entra in gioco il diritto dell'UE, che impone di accordare il trattamento più favorevole anche al non residente.

Gli Stati membri dell'UE hanno competenza in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni, ma devono esercitarla nel rispetto delle norme dell'UE.

2. Ambito di applicazione delle convenzioni e doppia residenza.

Le convenzioni internazionali si applicano, come prevede l'art. 1 del Modello OCSE, alle "*persone che sono residenti di uno o entrambi*" gli Stati contraenti.

La definizione di soggetto residente è prima desunta dalle leggi interne dei paesi contraenti, e poi, ma solo in caso di conflitto (doppia residenza, con conseguenti problemi di doppia imposizione), è individuata secondo criteri propri della convenzione.

Dal punto di vista soggettivo, la convenzione si applica soltanto a chi è "residente" in senso fiscale in uno o entrambi gli Stati contraenti. L'espressione 'residente di uno Stato contraente' designa una persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata all'imposta nello stato medesimo o in ogni sua suddivisione politica o ente locale, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga". La residenza fiscale non è definita quindi nelle convenzioni, perché le convenzioni rinviavano a quanto previsto dalle leggi interne degli Stati contraenti.

Le norme nazionali dettano le condizioni necessarie affinché un contribuente sia fiscalmente residente; le norme convenzionali, invece, indicano una molteplicità di criteri.

A tal proposito l'art. 4 del Modello OCSE indica i criteri da seguire per risolvere problemi di doppia residenza. In posizione primaria è il criterio dell'abitazione permanente, seguito dal centro degli interessi vitali ed, in terza posizione, dalla dimora abituale; la nazionalità ha valore residuale. Se nessuno di questi criteri permette di risolvere il problema, residua la procedura amichevole, prevista dall'art. 25 del Modello OCSE.

Per le società è previsto invece un solo criterio: in caso di doppia residenza fiscale, vale il criterio della sede della direzione effettiva.

3. Le norme relative alla doppia imposizione e la doppia non imposizione.

Contro le doppie imposizioni sono previste le c.d. norme di distribuzione, cioè le norme che ripartiscono, limitandolo, il potere impositivo tra gli Stati contraenti.

Le doppie imposizioni internazionali possono verificarsi in tre ipotesi:

- quando l'imposizione personale dello Stato di residenza concorre con l'imposizione reale dello Stato della fonte
- quando un soggetto risulti fiscalmente residente in più Stati (in uno ha il centro dei suoi affari e in un altro la dimora)
- può esservi concorso di imposte reali a causa della diversità di criteri di localizzazione dei redditi adottati dagli Stati.

Le norme convenzionali che attribuiscono la potestà impositiva ad uno Stato contraente non generano mai rapporti giuridici d'imposta concreti, o potestà impositive. Dato che ogni Stato è già dotato di potestà legislative in campo tributario, le norme convenzionali pongono dei limiti a tale potestà. Esse possono dunque impedire la tassazione di data a fattispecie, in deroga alle norme fiscali ordinarie, ma non determinarne direttamente la tassazione, che può derivare soltanto da norme interne.

Le norme di distribuzione del Modello OCSE limitano la potestà di imposizione dello Stato della fonte. Può trattarsi di:

- limitazione totale (la tassazione è riservata allo Stato della residenza ed è esclusa la tassazione nello Stato alla fonte)
- limitazione parziale (oltre che nello Stato della residenza, può esservi tassazione anche nello Stato della fonte, con o senza limiti).

Possiamo perciò dividere i redditi in tre categorie.

- 1) La prima è costituita dai redditi tassabili esclusivamente nello Stato di residenza (i canoni, gli utili derivanti dall'alienazione di azioni o titoli, le pensioni private, le somme ricevute dagli studenti per scopi di studio, eccetera). Analogamente, i redditi da lavoro dipendente e da lavoro autonomo sono imponibili solo nello Stato della residenza.
- 2) La seconda categoria è costituita dai redditi che possono essere tassati da entrambi gli Stati contraenti. Vi rientrano i dividendi e gli interessi e, secondo molte convenzioni stipulate dall'Italia, ma non secondo il modello, anche i canoni. Dividendi e interessi sono tassabili da entrambi gli Stati contraenti, ma il potere impositivo dello Stato della fonte è limitato (la tassazione dei dividendi da parte dello Stato della fonte non deve superare il 5%, se l'"*effettivo beneficiario*" è una società che detiene direttamente almeno il 25% del capitale della società che distribuisce dividendi; negli altri casi non deve superare il 15%).
- 3) La terza categoria è costituita dai redditi che possono essere tassati, oltre che nello Stato della residenza, anche nello Stato della fonte, senza limiti. Vi rientrano i redditi degli immobili, i redditi d'impresa attribuibili alle stabili organizzazioni, i *capital gain*, i compensi di amministratori e sindaci, i redditi di artisti e sportivi.

L'opposto della doppia imposizione è la "*doppia non imposizione*", che può verificarsi perché espressamente prevista dalla convenzione, ad esempio per incentivare una determinata attività. La "*doppia non imposizione*" può derivare dall'effetto congiunto di una legge interna e di una clausola convenzionale. Ad esempio, se la convenzione prevede che un reddito possa essere tassato solo dallo Stato di residenza, che, invece, esenta quel diritto, il risultato finale è di doppia non imposizione. In tal caso l'applicazione della convenzione non può porre rimedio a tale effetto indesiderato perché le norme convenzionali restringono e non estendono il potere impositivo degli Stati contraenti.

4. La stabile organizzazione.

La nozione di stabile organizzazione è tracciata nell'art. 5 del Modello di Convenzione, che delinea due figure: la "*stabile organizzazione materiale*" che è costituita da un complesso di beni organizzati; la "*stabile organizzazione personale*", che è costituita da un soggetto che opera svolgendo attività imputabili al non residente.

La "*stabile organizzazione*" è definita come "*sede fissa di affari attraverso la quale un'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*".

Sono stabile organizzazione materiale: una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un giacimento, eccetera. Non sono considerate stabili organizzazioni, in via derogatoria, quelle sedi di affari che, pur rientrando nella nozione generale, svolgono attività solo ausiliarie o preparatorie.

La "*stabile organizzazione personale*" è una persona che agisce per conto di un'impresa non residente ed esercita abitualmente il potere di concludere contratti impegnando l'impresa non residente. I mediatori, i commissionari e gli agenti non sono una stabile organizzazione quando agiscono in modo indipendente, "*nell'ambito della loro ordinaria attività*".

Alla stabile organizzazione devono essere attribuiti gli utili che produrrebbe se fosse una entità indipendente, distinta e separata dalla casa madre. Inoltre sono deducibili "*le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa stabile organizzazione, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione*".

5. Eliminazione della doppia imposizione nello Stato della residenza.

Il Modello OCSE è formulato presupponendo che lo Stato della residenza possa sempre sottoporre ad imposta i redditi dei residenti, ma prevede che certi redditi, tassati nello Stato della fonte, non debbano essere tassati anche dallo Stato della residenza.

L'art. 23 del Modello prevede che lo Stato della residenza esenti il reddito prodotto all'estero, o conceda una deduzione, o credito d'imposta, pari all'imposta pagata all'estero.

Con il sistema dell'esenzione nello Stato di residenza viene assicurato, ai residenti che producono reddito all'estero, lo stesso trattamento tributario che è accordato dallo Stato della fonte ai suoi residenti. La parità di trattamento fiscale, nello Stato della fonte, tra residenti e non residenti, realizza la cd. neutralità esterna o neutralità all'importazione.

Il metodo della deduzione, o credito d'imposta, presuppone che un reddito sia tassato, oltre che nello stato della residenza, anche in quello della fonte, ed implica che lo Stato della residenza attribuisca, al contribuente residente, una deduzione o un credito d'imposta per un ammontare pari all'imposta pagata dall'estero. Questo metodo assicura ai residenti che producono reddito all'esterno lo stesso trattamento tributario che è accordato ai residenti che producono reddito nello Stato di residenza, cioè un regime di pari trattamento tra residenti, detto "regime di neutralità interna".

Il credito d'imposta attribuito per i redditi prodotti all'estero può essere, in teoria, "illimitato" o "limitato". Nel primo caso, lo Stato della residenza concede al contribuente un credito pari alle imposte versate nello Stato della fonte, senza alcuna limitazione. Se il credito d'imposta è rimborsabile, lo Stato della residenza rimborsa una quota d'imposta che è stata riscossa dallo Stato della fonte.

Il credito d'imposta è generalmente limitato, cioè la detrazione è concessa in misura pari alla quota di imposta dovuta, nello Stato di residenza, sul reddito prodotto all'estero.

I due tipi di credito di imposta producono lo stesso risultato solo nel caso in cui le aliquote previste nei due Stati sono le medesime. Al contrario se l'ordinamento dello Stato della fonte prevede aliquote maggiori di quelle applicate nello Stato di residenza, la doppia imposizione è eliminata solo parzialmente.

6. Procedura amichevole (MAP) e arbitrato.

Le amministrazioni fiscali nazionali possono rettificare il "*transfer price*" delle transazioni tra imprese associate, localizzate in Stati diversi. Ciò può essere fonte di una doppia imposizione economica, che è presa in considerazione dal Modello OCSE, ove si prevede che, quando uno Stato contraente rettifica il prezzo di un trasferimento di una transazione infragruppo, l'altro Stato deve operare un corrispondente "aggiustamento della base imponibile". Il cd. "aggiustamento" è affidato alla discrezionalità delle singole amministrazioni fiscali, non è un "diritto" del contribuente.

L'art. 25 del Modello OCSE, per porre rimedio ai fenomeni di doppia imposizione, prevede che le amministrazioni fiscali dei due Stati impositori si consultino per risolvere amichevolmente il conflitto. La "*procedura amichevole*" MAP può essere attivata da un soggetto residente in uno dei due Stati quando le misure adottate da una o da entrambe le amministrazioni finanziarie comportino nei suoi confronti un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione.

La procedura deve essere attivata entro il termine previsto dalle singole convenzioni (generalmente 2 anni dalla notifica della misura); in ogni caso il contraente ha l'onere di impugnare la misura.

La procedura amichevole è uno strumento di tipo amministrativo e la norma del Modello OCSE non vincola le amministrazioni degli Stati contraenti a raggiungere una soluzione (diversamente da quanto previsto in ambito UE).

Il ricorso alla procedura arbitrale è presente in molte convenzioni recenti.

7. Lo scambio di informazioni

Il Modello OCSE prevede, all'art. 26, lo scambio di informazioni "*verosimilmente rilevanti*" per applicare la convenzione e le leggi fiscali interne. Importante è il paragrafo 5, in base al quale uno Stato non può rifiutarsi di comunicare delle informazioni perché in possesso di banche, altre istituzioni finanziarie, delegati, agenti e fiduciari. In sostanza, il segreto bancario, se tutelato dalla legislazione interna, non esonera dallo scambio di informazioni.

Lo scambio di informazioni avviene in tre modi: su richiesta, spontaneamente o in modo automatico.

Lo scambio di informazioni è previsto anche dalla Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (2011), sottoscritta dagli Stati membri del Consiglio d'Europa e dai

Paesi membri OCSE e dall'Accordo multilaterale (Multilateral competent Authority Agreement) firmato a Berlino nel 2014 dai 51 membri dell'OCSE.

Inoltre su impulso del G20 il Consiglio dell'OCSE nel 2014 ha approvato lo standard globale per lo scambio automatico di informazioni.

Tale scambio automatico è previsto anche dalle Direttive UE del 2011 e del 2015.

Il Congresso degli USA ha approvato nel 2010 il FATCA, operativo dal 2014, che è volto a contrastare l'evasione fiscale realizzata da cittadini e residenti USA mediante conti intrattenuti all'estero e da non residenti in USA mediante conti intrattenuti presso istituzioni finanziarie statunitensi.

Il FATCA è una legge interna degli USA cui sono seguiti accordi intergovernativi negoziati da singoli Stati con gli Stati Uniti (IGA) che prevedono l'obbligatoria raccolta e segnalazione delle informazioni bancarie e fiscali all'autorità fiscale nazionale. Anche l'Italia ha sottoscritto l'accordo nel 2015.

8. I paradisi fiscali.

I paradisi fiscali sono stati definiti dall'OCSE nel rapporto sulla "concorrenza fiscale dannosa" del 1998 in base a queste caratteristiche:

- assenza di tassazione o livello di tassazione effettivo solo nominale;
- assenza di un adeguato scambio di informazioni con altri Stati;
- mancanza di trasparenza;
- assenza di disposizioni interne che attribuiscono rilevanza all'attività effettivamente svolta.

Generalmente i "paradisi fiscali" oltre a benefici fiscali assicurano il segreto bancario, consentono la costituzione di società di capitali senza dover sottostare a particolari formalità, non prevedono reati di evasione e falso in bilancio, non ostacolano l'uso del denaro contante, rendono possibile il riciclaggio.

Nel 2000 l'OCSE ha pubblicato un rapporto in cui sono individuati i regimi fiscali "potenzialmente dannosi" e i "paradisi fiscali": erano presenti nella lista anche Stati europei (Liechtenstein, Malta, Svizzera, San Marino), Paesi della Gran Bretagna, Paesi legati agli Stati Uniti, le isole caraibiche ed altri.

Il G 20 tenutosi a Londra nel 2009 richiese all'OCSE di predisporre tre liste:

- la *black list* degli Stati che non si sono impegnati ad adottare lo standard di collaborazione fiscale
- la *grey list* degli Stati che si sono impegnati ad adottare lo standard di collaboratività fiscale
- la *white list* degli Stati che, oltre ad essersi impegnati ad adottare lo standard di collaboratività fiscale, hanno stipulato accordi internazionali che prevedono lo scambio di informazioni.

Molti dei Paesi hanno cercato di soddisfare questi requisiti e sono stati inseriti nella grey list ma in ogni caso l'OCSE ha previsto un'analisi della attuazione dei requisiti, anche se non stati ancora raggiunti risultati soddisfacenti.

Anche i ministri delle finanze dei paesi UE nel 2016 hanno affidato al gruppo "Codice di Condotta" il compito di formare una black list adottando tre requisiti: la trasparenza fiscale, l'equità fiscale e il grado di attuazione delle misure anti-BEPS e nel dicembre 2017 l'Ecofin ha adottato una black list.

In Italia, agli effetti della tassazione delle imprese estere controllate, sono considerati privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori in cui il livello nominale di tassazione è inferiore al 50% di quello applicabile in Italia; vi è anche la black list formata ai fini della presunzione di permanenza dei cittadini che trasferiscono la residenza in paradisi fiscali.

9. La pianificazione fiscale aggressiva e il progetto anti-BEPS

La pianificazione e l'elusione fiscale internazionale sono praticate dalle multinazionali che, operando in una molteplicità di Stati, minimizzano il carico fiscale collocando le proprie strutture operative e i relativi profitti secondo i criteri di convenienza fiscale. Pertanto spesso i profitti non sono tassati dove sono prodotti ma sono trasferiti in Paesi dove la tassazione è nulla o ridotta.

Erosione della base imponibile e spostamento dei profitti (*base erosion and profit shifting* BEPS) è l'espressione utilizzata dall'OCSE per definire gli effetti negativi di tali strategie.

Su mandato del G20 l'OCSE ha predisposto (2013-2015) un piano formato da 15 azioni volto a contrastare le strategie fiscali delle multinazionali:

- la prima concerne l'economia digitale e propone di prescindere dalla presenza fisica di una società o di una stabile organizzazione e di basare la tassazione su forme di presenza digitale significativa
- l'azione 2 prevede la neutralizzazione degli effetti degli ibridi, con cui, sfruttando le asimmetrie tra i diversi ordinamenti, le multinazionali raggiungono risultati di doppia non imposizione o deduzioni della stessa spesa in più ordinamenti
- l'azione 3 riguarda la normativa sulle imprese estere controllate (CFC) e propone norme che evitino lo spostamento fittizio dei redditi verso società domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata
- l'azione 4 punta a limitare l'erosione dell'imponibile derivante dalla deduzione di interessi e costi relativi a finanziamenti effettuati tra società dello stesso gruppo
- l'azione 5 prevede una ristrutturazione delle misure relative alle pratiche fiscali dannose, incrementando la trasparenza e rendendo obbligatorio lo scambio di informazioni che riguardano i regimi agevolati
- l'azione 6 limita con clausole anti-abuso i benefici concessi in circostanze non appropriate
- l'azione 7 modifica il concetto di stabile organizzazione per neutralizzare le strategie poste in essere dalle multinazionali per spostare i profitti
- le azioni da 8 a 10 riguardano il *transfering price* e si propone di far sì che i profitti non siano trasferiti ma siano tassati dove si è svolta l'attività che li ha prodotti
- le ultime azioni riguardano la misurazione del BEPS e le metodologie attraverso le quali possono essere conosciuti i fenomeni di pianificazione aggressiva
- l'azione 14 ha lo scopo di rendere più efficaci i meccanismi di risoluzione delle controversie
- l'azione 15 si prefigge di sviluppare uno strumento multilaterale per adeguare gli accordi bilaterali all'evoluzione dell'economia globale.

Il legislatore italiano ha posto in essere una serie di interventi per adeguarsi a tale progetto e ha sottoscritto la Convenzione multilaterale (MLI – Multi Lateral Instrument) che dovrebbe portare ad una riformulazione dei trattati contro le doppie imposizioni, di stabili organizzazioni, costruzioni ibride e meccanismi di risoluzione delle controversie.