

L' IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF - IRE)

3 concezioni di reddito.

Il reddito può essere visto secondo 3 diverse concezioni:

- reddito-prodotto, puntualizzando la sua origine da una fonte produttiva;
- reddito-entrata, comprende qualsiasi incremento patrimoniale da parte del soggetto;
- reddito-consumo, per cui la tassazione dovrebbe essere rivolta solamente alla parte di reddito che viene consumata e non a quella parte risparmiata.

Reddito secondo il TUIR.

Il Tuir non definisce il reddito in generale, ma si limita a indicare le diverse categorie di reddito che confluiscono nella definizione globale di reddito. L'unica costante riscontrabile è quella di considerare come reddito e sottoporre a tassazione solamente quegli incrementi patrimoniali che derivano da una fonte produttiva.

Categorie di redditi:

- **Redditi fondiari;**
- **Redditi di capitale;**
- **Redditi di lavoro dipendente;**
- **Redditi di lavoro autonomo;**
- **Redditi di impresa;**
- **Redditi diversi** (natura residuale).

Tale classificazione è basata sui caratteri di omogeneità della fonte produttiva al loro interno e di omnicomprensività all'interno della categoria attraverso anche un' allargamento nelle descrizioni delle fonti produttive.

Il presupposto dell' IRPEF è il *possesso* di un reddito. La nozione di possesso del reddito è diversa per ogni categoria di reddito descritta dal legislatore.

Differenza tra reddito e patrimonio.

Il patrimonio è la variabile stock rappresentata dall' **insieme delle situazioni soggettivi** a contenuto economico riferite da un dato soggetto in un dato momento.

Il reddito rappresenta invece una parte delle **variazioni patrimoniali** riferite tra due distinti periodi. Non si considerano come reddito quei flussi che costituiscono **mera reintegrazione del patrimonio già posseduto** (come in una società i conferimenti dei soci).

Generalmente i redditi che vengono tassati sono quelli acquisiti a titolo oneroso (dietro corrispettivo), escludendo i proventi da donazioni e successioni.

Redditi in denaro e redditi in natura. Il valore normale.

I redditi possono avere struttura monetaria (in danaro) o non monetaria (in natura). Per proventi in natura si intendono i beni e i servizi ricevuti. Essi sono tassati sulla base di un valore monetario a cui vengono associati, il cosiddetto **valore normale** del bene.

Per valore normale si intende il **valore di mercato**, ossia “il **prezzo o il corrispettivo mediamente** praticato per i beni o i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di **libera concorrenza** e al **medesimo stadio di commercializzazione**, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”.

Per le azioni, obbligazioni e titoli quotati in mercati regolamentati il valore normale di essi si ottiene come media aritmetica dell'ultimo mese delle loro quotazione; per gli stessi titoli però non negoziati in mercati regolamentati, si fa affidamento alla frazione del patrimonio netto che rappresentano.

Redditi lordi e redditi netti.

La tassazione grava sul reddito netto. Il reddito lordo si trasforma in reddito netto decurtandovi gli **oneri inerenti alla produzione del reddito**. Tali costi spesso sono determinati in modalità analitica, in altri casi in via forfetaria.

Reddito netto = Reddito lordo – costi inerenti alla produzione del reddito

Redditi e deprezzamento monetario.

Il deprezzamento monetario impatta sulla tassazione dei redditi a livello di provocare la tassazione degli incrementi patrimoniali puramente nominali e sul fenomeno del cosiddetto **fiscal drag**, ossia dell'inasprimento della progressività dell'imposta per via dell'incremento del reddito percepito in termini nominali per via dell'inflazione, ma non invece dal punto di vista reale. In generale il Fisco non riconosce tale fenomeno e considera solo l'aspetto monetario, eccezion fatta per leggi apposite che prevedono le rivalutazioni monetarie con apposite deroghe fiscali sulla tassazione dei relativi proventi.

Periodo d'imposta.

Persone fisiche => anno solare
Società e enti => esercizio sociale

Ad ogni periodo d'imposta viene associata un'obbligazione tributaria e degli obblighi formali (dichiarazioni) e sostanziali (versamenti).

Imputazione dei componenti di reddito.

Persone fisiche => principio di cassa (momento in cui il reddito si percepisce) Società => principio della competenza (correlazione ai costi => momento della maturazione; si considera il momento di scambio con le terze economie, indipendentemente dal momento in cui si realizza la manifestazione numeraria).

I redditi del de cuius percepiti dagli eredi.

Gli eredi vengono tassati sui redditi prodotti dal de cuius prima di diventare tale. Gli eredi sono obbligati in solido. Gli eredi vengono tassati come se fossero loro redditi per quei redditi prodotti dal de cuius ma percepiti dagli eredi dopo la sua morte, quando essi sono soggetti alla tassazione per cassa (come avviene per i redditi da lavoro).

I redditi di provenienza illecita.

Si è discusso molto in merito al fatto che fossero o meno tassabili i proventi di un'attività costituente illecito civile, penale o amministrativo. (è mai possibile prevedere come tassabile ciò che arriva da un fatto ritenuto illecito?).

Il legislatore è intervenuto stabilendo espressivamente che anche i proventi derivante da attività illecita costituiscono reddito imponibile confluyente nelle normali categorie tipizzate sempre che tali redditi non siano già stati sottoposti a sequestro o confisca.

La residenza fiscale.

Si intendono residenti in Italia le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno comunque nel territorio dello Stato il domicilio o stabilito comunque la loro dimora abituale (= residenza secondo codice civile).

Regimi:

Residenti => Tassati per i redditi ovunque prodotti;

Non residenti => Tassati solamente per i redditi prodotti in Italia.

Soggetti passivi.

E' debitore di imposta chiunque abbia rapporti giuridici a contenuto patrimoniale, anche se privi della capacità di agire; l'unica eccezione è rappresentata dalle società in regime di trasparenza fiscale in cui i soggetti passivi sono gli stessi soci. Gli obblighi formali possono essere a carico di soggetti diversi dal debitore di imposta.

Redditi dei coniugi.

In origine era stabilito il regime di cumulo tra i redditi dei coniugi (formando un unico imponibile); successivamente, a seguito della dichiarazione di incostituzionalità del regime cumulativo, si è venuto a consolidare il regime di formazione di due distinte basi imponibili.

Comunione legale e fondo patrimoniale => Il reddito prodotto da essi viene ripartito a metà su entrambi i coniugi (ad. Es la rendita catastale di un immobile è divisa al 50% tra i coniugi).

Figli minori => In caso di usufrutto legale del bene del minore, tale reddito è imputato per metà a ciascun genitore; se invece il minore svolge attività lavorativa il genitore presenta la dichiarazione per il figlio come rappresentante legale.

Redditi prodotti in forma associata.

Nelle società commerciali di persone (e anche per altri enti) vige il regime della **trasparenza fiscale**, ossia i redditi della società sono, fiscalmente, redditi dei soci nel momento della loro formazione. Essi sono qualificati come "redditi di partecipazione".

Oltre ai redditi vengono attribuiti ai soci anche le perdite fiscali da usare in compensazione con gli altri redditi in sede di determinazione dell'imponibile; il socio può riportare le perdite fiscali così ottenute anche nei successivi periodi di imposta, ma non oltre il quinto. (vi è la peculiarità che i soci accomandanti nelle s.a.s. Non possono vedersi attribuire una perdita maggiore al loro apporto

di capitale sociale). Le ritenute operate sui redditi della società sono scomutate dall'imposta dovuta dai soci.

La società non è un soggetto passivo di imposta, ma su di essa ricadono solo obblighi formali: la presentazione annuale della dichiarazione e tenuta della contabilità.

Un caso particolare è rappresentato dalle **società semplici** (società di persone che non possono esercitare attività commerciale), per le quali è preclusa ai suoi soci l'attribuzione delle perdite fiscali rilevate dalla società e alcuni costi della società sono imputati come oneri deducibili in capo ai soci. La stessa disciplina fiscale prevista per le società semplici si estende alle **associazioni professionali**.

Impresa familiare.

La definizione fiscale dell'**impresa familiare** si discosta da quella civilistica. L'impresa familiare assume rilievo per il fisco quando all'inizio del periodo d'imposta è redatto un **atto** in forma pubblica o di scrittura privata autenticata, da cui risultano i familiari che nell'ambito dell'impresa prestano in **modo continuativo e prevalente** la propria attività lavorativa.

Il reddito conseguito dall'impresa viene suddiviso tra imprenditore e i collaboratori-familiari, anche se a questi non può spettare più del 49% del reddito totale.

Ai collaboratori-familiari non sono imputate le perdite fiscali dell'impresa.

I redditi soggetti a tassazione separata.

Sono redditi di formazione pluriennale e sottoposti ad un'aliquota differenziata rispetto a quella IRPEF e non vengono computati nella formazione del reddito complessivo. Un esempio è la tassazione del TFR.

Il processo di formazione dell'imposta dovuta.

Reddito complessivo = base imponibile lorda (per i residenti: E redditi ovunque prodotti; per i non residenti E redditi prodotti in Italia; da questa E si dovranno sottrarre le perdite se si possono portare a compensazione; le perdite possono essere portate a nuovo nell'esercizio successivo ma non oltre il quinto).

(-) oneri deducibili (deduzioni ideate per attribuire un carattere personale all'imposta sul reddito; rientrano in tale categoria per esempio: gli assegni corrisposti al coniuge in seguito a annullamento, separazione o scioglimento del matrimonio; deduzione per l'abitazione principale; le cosiddette sopravvenienze passive, individuate in quelle somme che il contribuente deve restituire dopo che hanno concorso alla formazione del reddito imponibile in un precedente periodo di imposta).

= Base imponibile netta

Per mezzo dell'applicazione delle aliquote previste dalla legge, si arriva alla

Determinazione dell'imposta lorda.

(-) Detrazioni di imposta (3 tipi di detrazioni: per carichi di famiglia; sostitutive delle spese di produzione - come quelle concesse ai lavoratori dipendenti e pensionati; per specifici oneri - come per gli interessi dei mutui passivi contratti per l'acquisto della prima casa).

= Imposta netta

Si scomputano quindi:

- crediti per imposte pagate all'estero;
- versamenti d'acconto;
- ritenute alla fonte subite a titolo di acconto.

A questo punto se la **Z** dei crediti di imposta, dei versamenti d'acconto e delle ritenute è superiore all'imposta netta, il contribuente potrà optare per portare questa differenza a compensazione degli acconti per il successivo periodo di imposta oppure richiederne il rimborso.

Redditi fondiari.

Nozione di reddito fondiario.

I redditi fondiari sono i redditi inerenti a **terreni e 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**.

I redditi degli immobili non determinabili secondo il catasto o situati all'estero vengono considerati come “**redditi diversi**”.

I terreni costruiscono reddito fondiario solo se atti alla produzione agricola.

I redditi fondiari di terreni o fabbricati sono tassati in capo al soggetto che ne ha il possesso sia che siano proprietari sia che sull'immobile abbiano un altro diritto reale (ad es. l'usufruttuario).

Nella comproprietà, a ciascun comunista è imputata una quota del reddito dell'imponibile.

Reddito dominicale e reddito agrario dei terreni.

I terreni generano dei redditi che convenzionalmente si suddividono in quattro tipologie diverse di remunerazione:

- per la terra come suolo;
- per il capitale di miglioramento investito nella produzione (pianto una vigna);
- per il capitale di esercizio (trattore, acqua);
- per il lavoro prestato.

Il **reddito dominicale** è correlato alla remunerazione della terra come suolo e del capitale stabilmente impiegato; il **reddito agrario**, invece, al capitale d'esercizio e al lavoro prestato. Snodata alla capacità contributiva, ma allo stesso ritenuta costituzionale visto che comunque incentiva la produttività.

Sia il reddito dominicale che il reddito agrario sono determinati in base al reddito medio ordinario così come derivante dagli estimi catastali. (medio = stimato sulla base dei valori riscontrati in un dato periodo storico; ordinario = in quanto considerano le normali capacità di un coltivatore che utilizzi le usuali tecniche produttive).

Impresa agraria.

L'impresa agraria è l'impresa che ha per oggetto attività agricole, in modo diretto o per **connessione** (allevamento bestiame, manipolazione, trasformazione e commercializzazione), ossia attività che diventano agricole per via di un particolare **fattore di collegamento al terreno**. Il reddito dell'impresa agraria si differenzia come trattamento rispetto a quello dell'impresa commerciale. Vi è da notare che i redditi delle società commerciali sono sempre determinati come redditi di impresa.

Reddito fondiario dei fabbricati.

Anche esso è determinato sul reddito medio ordinario secondo l'estimo catastale, il quale distingue le unità immobiliari in categorie e classi. Vi sono casi specifici in cui il valore di estimo catastale viene disatteso (ad esempio per gli immobili locati il reddito è pari al canone di locazione al netto di una quota deduttiva di tipo forfetaria delle spese).

L'immobile adibito ad abitazione principale non viene colpito da tassazione, poiché il suo reddito fondiario viene inglobato del reddito complessivo, dal quale poi si detraerà un ammontare pari

proprio al suo reddito fondiario.

Fabbricati rurali ed immobili strumentali. (immobili con reddito non autonomo).

Il reddito dei **fabbricati rurali** è inglobato nel reddito dei terreni su cui sorgono.
Non generano nemmeno reddito fondiario gli **immobili strumentali** all'esercizio di attività di impresa o professionale.

Il **rapporto di strumentalità** può essere di **natura** o di **destinazione**: lo sono per destinazione quando sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa o della professione da parte del possessore; per natura quando relativamente alle loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione e per questo si considerano come beni strumentali anche se dati in locazione o comodato.

Redditi di capitale.

Nozione dei redditi di capitale.

Il legislatore definisce i redditi di capitale per elencazione, includendo comunque, in generale, gli **interessi e gli altri proventi aventi per oggetto l'impiego di un capitale**.

Si escludono dai redditi di capitale le **plusvalenze**, definite come quei proventi derivanti da rapporti attraverso cui si possono realizzare differenziali positivi o negativi sulla base di un evento incerto. (per esempio il capital gain non è considerato reddito di capitale).

Spesso i redditi di capitale non confluiscono nella dichiarazione IRPEF, in quanto per essi sono previsti appositi regimi sostitutivi (ad esempio per gli interessi dei titoli di Stato).

Da notare che gli interessi ricevuti a titolo di mora o relativamente alla dilazione di un pagamento (\leq per crediti commerciali e non finanziari quindi) non sono considerati redditi di capitale, ma sono attribuiti alla categoria di reddito da cui si sono generati (il professionista che dilaziona il pagamento ad un cliente, i relativi interessi confluiranno nel reddito di lavoro autonomo; il lavoratore che riceve interessi per il ritardato pagamento, li farà confluire nel reddito da lavoro).
Rientrano nei redditi di capitale le rendite perpetue.

I dividendi azionari.

Fino al 1° gennaio 2004 era previsto un particolare sistema per evitare la doppia imposizione fiscale sullo stesso flusso finanziario, tale per cui i dividendi erano considerati totalmente materia imponibile, ma al socio percettore di dividendo veniva attribuito un credito di imposta che andava a recuperare quanto era stato prelevato dalla società.

Dal 1° gennaio 2004, invece, è stato **abolito il meccanismo del credito di imposta per i dividendi**, e vi è un diverso trattamento nel caso in cui il socio percettore di reddito sia una società o una persona fisica.

PERCETTORE SOCIETA' => **esenzione** dalla tassazione per i dividendi totale se si applica il consolidato o il regime di trasparenza; l' 81% negli altri casi.

PERSONA FISICA => Vi è un ulteriore distinzione sulla base che esso riceva tali dividendi nell'ambito dell'attività di imprenditore commerciale o meno.

NO IMPRENDITORE => distinguo in base al fatto che la partecipazione sia qualificata o meno.

PARTECIPAZIONE QUALIFICATA => viene tassato in capo al socio il 40% del dividendo.

PARTECIPAZIONE NON QUALIFICATA => ritenuta a titolo d'imposta pari al 12,5% del dividendo. (regime sostitutivo – non confluiscono in dichiarazione dei redditi)

IMPRENDITORE => si applica il regime previsto per le partecipazioni qualificate (il 40% del dividendo confluisce nella base imponibile).

Questa è la disciplina valevole per i dividendi **inbound** (ossia distribuiti da società residenti o meno verso persone fisiche residenti); diversa è la disciplina per i c.d dividendi **outbound** , ossia emessi da società residenti verso persone fisiche non residenti, per cui si applica una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 27%, eventualmente ripetibile per 4/9.

Non rappresentano dividendi, invece le distribuzioni di riserve di capitali non costituite con utili verso gli stessi soci.

La disciplina dei dividendi è estesa a quegli interessi percepiti dai soci in seguito a finanziamenti concessi alla società, ma in misura tale da rendere ineducibili tali oneri da parte della società per effetto della norma **anti-sottocapitalizzazione**.

Si applica inoltre per la quota di utili percepiti dall'associato di un'associazione in partecipazione con apporto di capitale.

La tassazione dei redditi di capitale avviene per cassa e non sono previste possibili deduzioni di spese.

Presunzioni in tema di mutui in genere e di versamenti dei soci.

Vi sono alcune presunzioni legali che operano nel caso di mutuo.

Si presume che gli interessi vengano percepiti alla scadenza e nelle misure pattuite. Se non è stabilita la scadenza, gli interessi si presumono come percepiti nella misura in cui sono maturati nel corso del periodo d'imposta. Il saggio di interessi, se non pattuito, si presume pari al saggio legale.

Altre presunzioni operano per quanto riguarda i finanziamenti dai soci alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice (snc & sas); nella prassi infatti i soci concedono alla società spesso dei finanziamenti a fondo perduto che costituiscono in buona sostanza dei veri e propri conferimenti e non dei prestiti a titolo di mutuo.

Ciò che qualifica fiscalmente il tipo di operazione è ciò che emerge dal bilancio; tali somme si presumono concesse a titolo di mutuo, se dal bilancio non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo.

Redditi di lavoro dipendente.

Nozione di reddito di lavoro dipendente.

Il Tuir definisce come redditi da lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, alle dipendenze e sotto la direzione altrui (la **subordinazione**). La nozione Tuir assorbe anche i pubblici impiegati e i pensionati in tale categoria, nonché i redditi da lavoro a domicilio e le somme che il datore di lavoro deve corrispondere al lavoratore, a seguito di sentenza di condanna del giudice di lavoro.

Nel reddito di lavoro dipendente si assorbono poi tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione al rapporto di lavoro (avente quindi **natura retributiva**). Questa specificazione sancisce innanzitutto, il **principio di cassa** nella tassazione dei redditi da lavoro (la retribuzione è tassata non nel periodo di imposta in cui si è prestata l'attività, ma quella in cui si percepiscono le somme monetarie oppure si fruisce il servizio o riceve il bene nel caso di pagamenti in natura), dopodiché sancisce anche la **onnicomprensività** della categoria, includendovi qualsiasi compenso ricevuto sulla base del rapporto di lavoro seppure slegato all'attività effettivamente svolta.

Sono inclusi nella categoria di reddito da lavoro dipendente anche la quota di partecipazione agli utili attribuita ai lavoratori (in quanto si rileva la sua natura retributiva - gli utili vengono utilizzati solamente come parametro per la quantificazione).

Sono inclusi anche i **compensi dati al datore di lavoro a titolo di rimborso** delle spese sostenute, questo poiché già è prevista una deduzione per il lavoro dipendente a copertura proprio dei costi di produzione del proprio reddito.

Redditi in natura. Fringe benefit.

Fringe benefit = benefici aggiuntivi rispetto alla normale retribuzione in danaro, che spesso il datore di lavoro fornisce in natura, alla generalità o ad alcuni lavoratori.

Essi costituiscono materia imponibile come reddito da lavoro dipendente anche se concessi da terzi rispetto al datore di lavoro e se riferiti a familiari del lavoratore.

Il loro valore imponibile è determinato sulla base del valore normale; non vi è tassazione solamente per i fringe benefit con valore non superiore ai 258,33 €.

Azioni ai dipendenti.

L'assegnazione ai dipendenti di azioni è prevista dal legislatore fiscale con due norme distinte con distinti ambiti di applicazione.

E' prevista la non tassabilità per l'attribuzione di azioni, con finalità retributive, alla generalità dei dipendenti purchè essi le conservino per almeno 3 anni e il loro ammontare non superi un determinato valore.

Un trattamento diverso hanno invece le **stock option**, ossia le opzioni a titolo oneroso date a specifiche categorie di dipendenti o a singoli indipendenti per incentivarli a far emergere il valore del complesso aziendale nel minore tempo possibile. La differenza tra il valore che le azioni hanno acquisito nel momento in cui sono assegnate e l'importo corrisposto dal dipendente non è tassata.

Es. attribuzione opzione a 2€; a un anno il valore delle azioni è 3€; 1€ non è soggetto a tassazione.

Redditi assimilati.

Vi sono poi dei redditi che confluiscono nella categoria dei redditi da lavoro dipendente pure non derivando dalla prestazione di un'attività lavorativa con carattere di subordinazione, come per esempio i compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative e i beneficiari di borse di studio. Spesso a queste categorie assimilate a quelle di lavoro dipendente sono attribuite delle specifiche deduzioni legate all'onerosità della fonte di produzione (oltre a quella forfetaria stabilita dal legislatore).

Anche i compensi delle prestazioni coordinate e continuative (lavoro parasubordinato in quanto a metà tra il lavoro dipendente - l'assenza di mezzi organizzati - e il lavoro autonomo - l'assenza di subordinazione, in quadro sempre comunque di unitarietà e continuità dell'attività svolta).

Redditi di lavoro autonomo.

Nozione di lavoro autonomo.

Il reddito di lavoro autonomo è quello derivante dall'**esercizio di arti e professioni**, in modo **abituale anche se non esclusivo**, di attività **non commerciale**.

Sono 3 quindi i caratteri presenti nel lavoro autonomo:

- assenza di subordinazione;
- la abitualità dell'esercizio di arti e professioni (occasionalità = “redditi diversi”);
- svolgimento di attività non commerciali e senza organizzazione di impresa (No organizzazione di impresa quando l'attività è svolta principalmente con il lavoro proprio);

La determinazione del reddito imponibile per i lavoratori autonomi.

Il reddito imponibile del lavoratore autonomo si determina come differenza tra i compensi percepiti e le spese deducibili sostenute nell'esercizio della propria attività.

I **compensi** vengono tassati secondo un **principio di cassa** e al netto dei contributi assistenziali e previdenziali a carico di terzi. Vengono tassati anche i rimborsi spese e gli interessi moratori o di dilazione del pagamento; sono esclusi dalla formazione della base imponibile gli accrediti effettuati nei confronti dei clienti per recuperare le spese documentate in nome e per conto loro.

Le **spese** sono deducibili secondo un **principio di cassa** e purchè vi sia ineranza tra la spesa sostenuta e l'esercizio dell'arte o professione. Questa è la regola generale a cui si pongono eccezioni riguardanti:

- spese pluriennali per cui si sposa un **principio di competenza economica**: i beni mobili e immateriali sono deducibili secondo quote annue di ammortamento, facendo valere così il principio di competenza economica (se di valore inferiore a 516€ concessa opzione al contribuente per deducibilità immediata o processo di ammortamento); per il leasing su tali beni la deducibilità avviene secondo la competenza economica dei canoni ed è ammessa solo per contratti con durata almeno pari alla metà dell'ammortamento del bene locato. Per i beni immobili non è prevista la deducibilità e i relativi contratti di leasing sono deducibili solamente nella misura massima pari alla loro rendita catastale. Le spese relative alla manutenzione straordinaria sono deducibili in quote costanti in cinque anni.

- Sono stabiliti poi costi che pure se inerenti all'esercizio dell'arte o della professione sono indeducibili come i compensi dati a coniuge o figli;
- Sono stabiliti costi in cui è posto un tetto alla loro deducibilità o è stabilita in misura forfetaria (50% spese telefonia mobile; spese di rappresentanza deducibili entro il limite dell'1 % dei compensi percepiti).

Redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo.

Compensi relativi al diritto di autore e all'utilizzazione economica di brevetti ed opere dell'ingegno => stabilita deduzione forfetaria pari al 25% del compenso per coprire le spese di produzione del reddito;

Utili attribuiti all'associato che ha apportato proprio lavoro nei contratti di associazione in partecipazione (se apporta il capitale => gli utili sono redditi di capitale);

Utili attribuiti ai soci fondatori e promotori per l'attività svolta in sede di costituzione della società di capitale.

Redditi di impresa.

Nozione del reddito di impresa.

Il reddito di impresa è quel reddito derivante dall'**esercizio di un'impresa commerciale** e riguarda sia i soggetti IRPEF che IRES.

Per le società commerciali l'intera loro attività è considerata attività di impresa e i relativi redditi prodotti sono tutti considerati come reddito di impresa. Non è così però per le persone fisiche che assumono la veste di imprenditore individuale, visto che la PF potrà porre in essere delle attività non rientranti nell'ambito dell'attività di impresa e generatrice di redditi appartenenti ad altre categorie.

Ai fini fiscali si ha l'esercizio di un'impresa commerciale l'**esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva**, di una delle attività dell'**art. 2195 del codice civile** (attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi, attività intermedie nella circolazione dei beni, attività di trasporto, attività bancaria o assicurativa e attività ausiliarie alle precedenti), a cui si aggiungono le attività agricole connesse non giudicate però come tali vista la modalità e le dimensioni di svolgimento della propria attività e lo sfruttamento di cave, torbiere, miniere, acque interne... E sono considerati tali anche se l'attività commerciale non è svolta con un'organizzazione in forma di impresa.

In merito all'organizzazione dell'attività in forma di impresa e alla sua non necessarietà per l'attribuzione di imprenditorialità ai fini fiscali ad una data attività, vi è da notare come nel caso in cui si crei un'organizzazione in forma di impresa per la prestazione di servizi non rientranti nell'elencazione art. 2195 c.c., tale prestazione di servizi sarà considerata come attività di impresa. Questo carattere è importante per la distinzione tra reddito di impresa e reddito di lavoro autonomo. Si ritiene comunque che l'attività intellettuale non rappresenti attività di impresa ma sempre lavoratore autonomo anche se svolta con un'organizzazione simile a quella tipica delle imprese.

Determinazione del reddito degli imprenditori individuali.

Il reddito d'impresa delle persone fisiche e delle società di persone è determinato con le regole, in generale dettate per le società e gli altri enti soggetti ad Ires, salvo qualche variazione come:

- tra i ricavi viene compreso il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o comunque destinato a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- **participation exemption** => le plusvalenze da partecipazione sono tassate per il 40% del loro ammontare; allo stesso modo le minusvalenze sono deducibili solamente per il loro 40%; tassazione al 40% sul loro ammontare anche per i dividendi distribuiti dalle partecipate;
- la plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda può essere soggetta facoltativamente a tassazione separata;
- non sono ammessi in deduzione i compensi corrisposti a coniuge, figli e allo stesso imprenditore;
- nelle imprese individuali sono beni relativi all'impresa sia i beni-merce, che i beni strumentali, i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa e i beni di proprietà personale dell'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario.

Le imprese minori.

Il Fisco considera come imprese minori, quelle esercitate da persone fisiche o società di persone con ricavi inferiori ad un determinato ammontare (300.000€ per le società che prestano servizi; 516.000€ per le altre società).

Le imprese minori possono tenere una contabilità semplificata (volendo possono optare comunque per la tenuta della contabilità ordinaria). Oltre ad una semplificazione sulla tenuta della contabilità, è anche prevista qualche regola diversa per la determinazione analitica del reddito d'impresa. Infatti, gli unici accantonamenti consentiti sono quelli di quiescenza e previdenza; gli ammortamenti dei beni strumentali sono possibili solo a condizione che sia tenuto il registro dei cespiti ammortizzabili.

Redditi diversi.

La categoria dei “redditi diversi” accoglie categorie eterogenee di redditi, ai quali manca qualche elemento che specifica le altre tipologie di reddito.

Tra i redditi diversi innanzitutto sono comprese le c.d plusvalenze isolate, in quanto non legate allo svolgimento dell'attività di impresa.

La **tassazione delle plusvalenze originate al di fuori dell'attività di impresa** avviene solo quando vi è un intento speculativo del cedente, determinato nel caso in cui la vendita sia stata preceduta da una lottizzazione dei terreni o opere dirette a renderli edificabili, oppure la vendita a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da meno di 5 anni, salvo non siano stati acquisiti per successione o donazione e non siano state l'abitazione principale del cedente o dei familiari per la maggior parte del periodo intercorrente tra il loro acquisto e la loro vendita.

Capital gain. (tassazione delle plusvalenze da partecipazione).

Per capital gain si intende la plusvalenza realizzata quando un titolo (azionario o obbligazionario) viene venduto ad un prezzo superiore a quello di acquisto (un'azione la acquisto a 1.5€ e la vendo a 1.8€ => non esiste l'ammortamento delle azioni, tale per cui realizzo una plusvalenza di 0,3€ ad azione).

La tassazione del capital gain è differenziata in base al fatto che la partecipazione ceduta sia qualificata o meno.

Una partecipazione si definisce qualificata secondo criteri diversi a seconda che i titoli siano negoziati in mercati regolamentati o meno:

- Titoli negoziati in mercati regolamentati (non negoziati in mercati regolamentati):

La partecipazione è qualificata quando:

- da essa derivi una percentuale di diritti di voto superiore al 2% (20%);
oppure
- una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% (25%).

Le plusvalenze da partecipazioni qualificate sono soggette ad imposizione per il 40% del loro ammontare; le minusvalenze per il rispettivo 40% del loro ammontare sono compensabili in sede di determinazione della base imponibile, nell'esercizio in cui si realizzano e nei periodi successivi, ma non oltre il quarto.

Le plusvalenze da partecipazioni non qualificate, sono invece, soggette ad imposta sostitutiva del 12,5% sul loro intero ammontare, con la possibilità per il contribuente di optare per regimi alternativi come la tassazione “analitica” (ossia passante per la dichiarazione dei redditi), la tassazione secondo i regimi del “risparmio amministrato” o del “risparmio gestito”.

Altri redditi diversi.

Si comprendono i redditi fondiari, la cui quantificazione non è data dal catasto, come per esempio gli immobili non presenti nello Stato italiano; il lavoro autonomo occasionale; i proventi dell'affitto d'azienda e comunque tutti quei redditi che derivano da una qualsiasi assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere.

REDDITO DI IMPRESA.

Applicazione.

La normativa sancita dal TUIR per la determinazione del reddito di impresa è stabilita nella parte in cui si disciplina l'IRES, ma tali regole si estendono in generale anche per la determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF, valevole quindi anche nei confronti degli imprenditori individuali e delle società di persone.

Generalità.

Il reddito di impresa è determinato partendo dal risultato evidenziato dal conto economico relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta ed applicando ad esso le variazioni in aumento o in diminuzione stabiliti dal legislatore tributario, il quale rileva solamente nel momento in cui esprime divergenze rispetto ai criteri civilistici.

Da notare che nelle passività dello Stato Patrimoniali vengono inserite quando sono certi o perlomeno probabili nella loro realizzazione, ma non nel loro esatto ammontare, in quanto costituiscono conseguenza probabile di un evento verificatosi nell'esercizio.

Le norme fiscali sono a tutela del fisco (allargando la base imponibile), a tutela del contribuente (stringendo la base imponibile a fini agevolativi) e neutre (stabiliscono parametri rigidi per dare certezza al rapporto di imposta).

Le norme fiscali poi possono operare sui componenti positivi e negativi secondo la valutazione civilistica in merito alla loro **inerenza** o ad eventuali deroghe al **principio di competenza**.

Le variazioni fiscali possono essere di 4 diversi tipi:

- **variazioni fiscali in aumento della base imponibile (+ * +)** con aumento di un componente positivo del conto economico (ad esempio nelle operazioni infragruppo la differenza positiva tra il valore normale del bene ceduto e il corrispettivo transitato dalla contabilità);
- **variazioni fiscali in aumento della base imponibile (- * -)** attraverso una diminuzione nell'incidenza di un componente negativo (costo parzialmente o totalmente non deducibile);
- **variazioni fiscali in diminuzione della base imponibile (- * +)** attraverso una riduzione di un componente positivo (per esempio con l'esenzione di un ricavo);
- **variazioni fiscali in diminuzione della base imponibile (+ * -)** attraverso un aumento dei componenti negativi o l'inclusione di componenti negativi non inseriti nel conto economico (ipotesi eccezionale in cui è prevista la deducibilità di costi non imputati nel conto economico).

Le variazioni fiscali poi possono avere **effetti permanenti** o **effetti temporanei** (temporanee significa che saranno controbilanciate nell'esercizio successivo).

Principio di competenza e sue deroghe in materia fiscale.

Il principio di competenza prevede che i ricavi si rilevino nel momento in cui vi è lo scambio con le economie terze ed i costi siano imputati alla gestione nel momento in cui si manifestano i correlati ricavi. Il legislatore tributario sposa tale principio, specificando che per la cessione dei beni mobili si considera la loro consegna o spedizione e il momento in cui la prestazione è ultimata per le

prestazione dei servizi e per quelle periodiche in ragione dei compensi maturati. Identici criteri valgono per i costi. Vi sono poi norme fiscali specifiche che operano per aggiustare alla competenza economica il criterio di deducibilità dei costi legandoli al periodo d'imposta in cui si manifestano i correlati ricavi (ammortamenti, rimanenze).

I costi se non certi nella loro realizzazione e sono oggettivamente determinabili, non sono deducibili nell'esercizio di competenza, ma nel successivo esercizio in cui diventa certo il verificarsi dell'evento ed il relativo debito (questo comporterà una variazione in aumento alla base imponibile).

Anche gli utili vengono tassati nel momento in cui essi diventano certi ed oggettivamente determinabili. Spesso il legislatore deroga al principio della competenza economica per legarsi al principio di cassa (compensi ad amministratori, gli utili derivanti dalla partecipazioni in società di capitale entrando nella base imponibile nel momento in cui vengono percepiti).

I beni dell'impresa e il “valore fiscalmente riconosciuto”.

Per una società i beni dell'impresa sono tutti quelli di cui essa ne è proprietaria; per l'impresa individuale invece bisogna considerare i beni destinati all'attività dell'impresa anche se di proprietà dell'imprenditore, purchè siano stati inventariati. Si individuano:

- **beni-merce**, ossia quelli alla cui produzione o allo scambio è diretta l'attività dell'impresa, la cui alienazione genera **ricavi** e se non sono alienati nell'esercizio confluiscono nelle rimanenze finali di magazzino;
- **beni-strumentali**, ossia quelli inseriti durevolmente nella struttura produttiva dell'impresa;
- **beni meramente patrimoniali** si determinano per esclusione. L'alienazione dei beni strumentali e dei beni meramente patrimoniali generano plusvalenze o minusvalenze.

I ricavi.

I ricavi innanzitutto nascono dalla cessione di beni-merci o anche di materie prime, sussidiarie e di consumo e anche di altri beni mobili non strumentali e dalla prestazione di servizi. Inoltre costituiscono ricavi i corrispettivi ottenuti dalla cessione di azioni o quote di partecipazione in società che non costituivano immobilizzazioni finanziarie.

Si inglobano nei ricavi anche le indennità conseguite a titolo di risarcimento per la perdita o il danneggiamento di beni, la cui vendita avrebbe generato ricavi, oltre ai contributi ricevuti in conto esercizio o sulla base di un contratto.

Nei casi di fuoriuscita del bene dall'attività di impresa per finalità diverse rispetto a quella inerente la gestione della stessa (come nell'ipotesi di autoconsumo => consegna dei beni all'imprenditore stesso o ai familiari), si considera il valore normale del bene.

Le plusvalenze patrimoniali.

La plusvalenza/minusvalenza si definisce, in generale, come la differenza tra il valore che un bene ha in un dato momento ed il valore che ha in un successivo momento.

Ai fini fiscali si parla di plusvalenza relativamente alla cessione dei beni strumentali e dei beni meramente patrimoniali: in buona sostanza non generano plusvalenze le cessioni dei beni-merci in quanto generano ricavi.

A livello fiscale la plusvalenza si determina come differenza il **valore fiscalmente riconosciuto** (il costo del bene non ancora fiscalmente ammortizzato) e quello di **mercato** (o in mancanza di un corrispettivo al suo **valore normale**).

Le plusvalenze si generano all'atto della cessione a titolo oneroso o mediante risarcimento del bene, l'assegnazione ai soci o comunque a finalità estranee all'attività di impresa e poi in fine nel caso di trasferimento all'estero della sede dell'impresa o della residenza dell'imprenditore (sfuggono quindi alla tassazione per lo Stato italiano).

RATEIZZAZIONE: Per i beni posseduti da almeno 3 anni è permessa, come opzione per il contribuente, la rateizzazione della plusvalenza in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni.

Le partecipazioni nel capitale di rischio di altre società possono essere iscritte nel bilancio della partecipante nella classe delle *immobilizzazioni* quando l'investimento ha carattere durevole, e se così non vengono iscritte nell'*attivo circolante*. La cessione delle partecipazioni non immobilizzate generano ricavi, le altre invece generano plusvalenze date dalla differenza tra il corrispettivo ed il valore fiscalmente riconosciuto.

PARTECIPATION EXEMPTION: Particolare regime di esenzione dalla tassazione IRES sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni, previsto dal legislatore tributario per evitare la doppia tassazione della stessa ricchezza, prima in capo alla società partecipata e poi alla società partecipante.

Si applica tale regime se congiuntamente coesistono 4 condizioni (di cui le prime due attengono alle intenzioni d'acquisto della partecipante/alienante e due alle condizioni soggettive della partecipata ed essere presenti ininterrottamente nei tre esercizi precedenti il realizzo della plusvalenza e in caso si tratti di un holding l'ultima condizione deve essere verificata anche nelle sue società partecipate):

1. **detenzione** ininterrotta dei titoli da almeno un anno; si presume che i titoli venduti siano quelli acquistati più di recente;
2. che le partecipazioni siano state **iscritte tra le immobilizzazioni nel bilancio dell'esercizio in cui esse vennero acquistate** (valuta quindi la considerazione dell'investimento quando esso è sorto, essendo indifferente il fatto che poi siano state iscritte nell'attivo corrente);
3. la società partecipata non deve avere la sede fiscale in uno dei *Peasi a regime fiscale privilegiato* (inserito in un'apposita black list);
4. la società partecipata sia una società che svolga effettivamente un'attività commerciale (il patrimonio non deve essere costituito prevalentemente da beni meramente patrimoniali invece che di beni-merce e beni strumentali).

Il regime participation exemption comporta **esenzione totale** per i soggetti ires, mentre esenzione limitata al 60% per gli imprenditori individuali (viene tassato per il 40%; la stessa percentuale di tassazione prevista per le persone fisiche che effettuano le cessioni fuori dall'attività di impresa – e le cui plusvalenze in quel caso rappresentano “redditi diversi”).

Le **minusvalenze** realizzate sono deducibili nella misura di esenzione con cui è intervenuta la participation exemption (totale indeducibilità quindi per i soggetti IRES; per il loro 40% per gli imprenditori individuali).

L'esenzione delle plusvalenze comporta l'indeducibilità dei costi connessi alle partecipazioni. (per quanto attiene alla deduzione degli oneri finanziari, per i quali ne è permessa la deduzione pure se afferenti a partecipazioni esenti, si inserisce il meccanismo del pro-rata patrimoniale, da cui si escludono le plusvalenze realizzate con la cessione di partecipazioni in società incluse nel

consolidato fiscale o a cui si applica il regime della trasparenza fiscale).

Le sopravvenienze attive.

Le sopravvenienze nascono dal sorgere di eventi che danno, ad un fatto già contabilizzato, esito diverso da quello contabilizzato (il credito sorto in un precedente esercizio non è più esigibile). Le sopravvenienze possono essere positive o negative.

Per sopravvenienze in senso lato si intendono quelle che derivano da un evento estraneo alla normale gestione dell'impresa, ad esempio le indennità conseguite a titolo di risarcimento per danni subiti su beni la cui cessione non genera ricavi oppure i contributi in conto capitale e le liberalità. Sono in senso lato perchè non vanno a modificare le rilevazioni fiscali effettuate negli esercizi precedenti.

Dividendi.

Non sono tassati i dividendi distribuiti dalle controllate alla controllante, quando queste società abbiano optato per il regime del consolidato fiscale.

Non sono tassati nemmeno i dividendi che ricevono le società che optano per il regime della trasparenza fiscale.

Per tutti gli altri soggetti, i dividendi entrano nella base imponibile solamente per il 5% del loro ammontare; il restante 95% è escluso; sempre nella misura del 5% sono deducibili i costi inerenti. L'unica eccezione alla tassazione del solo 5% la fanno i dividendi ricevuti da società controllate o collegate residenti nei *Paesi a regime fiscale privilegiato* (indicati in apposita black list).

Gli immobili e i proventi immobiliari.

Ad ogni bene posseduto da un'impresa è associato il valore fiscalmente riconosciuto. Tale valore è determinato per i beni-merce (beni che generano ricavi) sulla base del loro costo di acquisto o produzione; per i beni strumentali è determinato dal costo al netto degli ammortamenti cumulati sul cespite e aumentato delle rivalutazioni.

(Mi pongo il problema per gli immobili se i proventi generati da essi sono tassati sui ricavi effettivamente prodotti o sulla loro rendita catastale, e questa va aggiunta o meno ai ricavi effettivi generati dal cespite nel periodo d'imposta?).

Gli immobili, in generale non si considerano come cespiti autonomi portatori di autonomi redditi, ma i proventi derivanti da essi concorrono alla formazione del reddito d'impresa (alla base imponibile non concorre il loro reddito fondiario, ma solamente i costi e proventi effettivi). Si scostano da questa regola solamente i beni meramente patrimoniali che non siano terreni adibiti ad attività agricola, i quali concorrono alla formazione della base imponibile sulla base dell'estimo catastale; i costi e i proventi, rilevati in conto economico, sono irrilevanti.

Proventi non reddituali: (sovrapprezzi di emissione e annullamento di azioni proprie).

Il TUIR sancisce che per il sovrapprezzo di emissione e per gli interessi di conguaglio versato dai soci alla società, esso non costituisca materia imponibile in quanto non hanno natura reddituale, ma patrimoniale. L'eventuale successiva distribuzione che la società farà di queste somme ai soci non verrà nemmeno tassata in capo a loro. Non rappresenta nemmeno materia tassabile l'eventuale sopravvenienza attiva generatasi per una

somma data ai soci per l'annullamento delle proprie azioni inferiore alla quota di patrimonio netto rappresentata dalle stesse. (specularmente non è deducibile la sopravvenienza passiva).

Le valutazioni. Le rimanenze.

Rimanenze di magazzino per i beni-merce.

La base imponibile non si forma solo con i ricavi derivanti dalla cessione dei beni-merce, ma anche con le variazioni che da un esercizio ad un altro subisce la loro valutazione complessiva (valore unitario X quantità). Nei beni-merce vengono naturalmente inclusi anche le materie prime, materie di consumo e sussidiarie, semilavorati...

Civilisticamente al termine dell'esercizio le variazioni delle rimanenze sono valutate al minore tra il costo di acquisto o di produzione e il valore presumibile di realizzo (= valore di mercato); per la determinazione del costo di acquisto o di produzione dei beni fungibili si possono assumere alternativamente tre modelli: il costo medio ponderato, il Lifo ed il Fifo.

Il legislatore tributario prevede che:

1. i beni vengano raggruppati in **categorie omogenee per natura e valore**;
2. Nel **primo esercizio** di formazione delle rimanenze, queste sono valutate sulla base del loro **costo medio** (costo complessivo di acquisizione/q.tà acquistate o prodotte);
3. Negli **esercizi successivi** se vi è **incremento** di quantità, le maggiori quantità costituiscono gruppi distinti di rimanenze da valutarsi con il criterio del costo medio;
4. Negli **esercizi successivi** se vi è **decremento** di quantità, si devono eliminare degli strati di costo medio accumulatisi negli esercizi precedenti e partendo da quelli formati più di recente (= metodo Lifo, si considera uscita la merce acquisita più di recente); sono ammessi anche come "metodi di attribuzione cronologica dello scarico" il Fifo ed il costo medio ponderato;
5. è poi possibile diminuire il valore delle rimanenze di magazzino e farlo combaciare a quello **presumibile di realizzo** quando il valore di mercato dell'ultimo mese dell'esercizio risulta inferiore rispetto a quello determinato in base al costo.

Titoli e partecipazioni sociali non immobilizzate.

I titoli e le partecipazioni sociali non immobilizzate (quindi iscritte in bilancio nell'attivo corrente) sono assimilate ai beni-merce, anche nel momento della valutazione delle loro rimanenze al termine dell'esercizio (i criteri di valutazione sono analoghi a quelli previste per le merci, eccezion fatta per la possibilità di usare come metodo di attribuzione cronologica dello scarico solo ed unicamente il Lifo e come criterio di omogeneità del titolo si usa anche l'emittente. Due casi particolari per la valutazione dei titoli sono rappresentati dal caso in cui vi è aumento di capitale sociale gratuito tale per cui si ricevono azioni senza effettuare versamenti, in tal caso il costo medio della categoria si forma considerando tali titoli proprio come acquistati per 0 unità monetarie, e dal caso in cui sono effettuati versamenti in conto capitale per cui tale versamento rappresenta un costo.

I lavori in corso e le opere di durata ultrannuale.

Si segue sempre il criterio del costo per quanto riguarda i **prodotti in corso di lavorazione** ed i **servizi in corso di esecuzione**.

Per le commesse pluriennali (si pensi all'appalto della costruzione di una diga) si può abbandonare come criterio di valutazione quello del costo per passare a quello dei corrispettivi maturati o liquidati sulla base dello stato di avanzamento del lavoro. Si può utilizzare il criterio del costo se si è utilizzato nella redazione del bilancio e vi è stata autorizzazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

Regole generali in tema di deducibilità dei componenti negativi.

Il TUIR non tratta la deducibilità di tutti i possibili componenti negativi.

Un costo è deducibile se rispetta i principi generali di deducibilità che sono:

- principio di competenza;
- principio di inerenza;
- principio di transizione dal conto economico.

Il TUIR disciplina poi la deducibilità di specifici componenti negativi, quando la normativa fiscale deroga dai principi civilistici o dalle regole generali di deducibilità degli oneri.

Il principio dell'inerenza.

Per inerenza di un costo si intende il suo nesso funzionale con l'attività di impresa. Caso particolare è rappresentato dalle spese sostenute per le altre società facenti parte del medesimo gruppo; tali spese sono deducibili da parte di tutte le società che ne hanno beneficiato.

Correlazione tra costi e proventi imponibili.

I costi per essere deducibili devono avere un certo legame con dei proventi o ricavi imponibili.

Per questo i costi che si riferiscono ad attività o beni imponibili o comunque a **proventi esclusi** sono **totalmente deducibili**;

Vale invece **l'indeducibilità** per i costi riferiti totalmente a **proventi esenti**; è **parziale l'indeducibilità** quando il riferimento dei costi è sia a proventi imponibili che esenti; ci sono costi la cui deducibilità NON è stata legata dal legislatore al principio dell'inerenza (si pensi agli oneri di utilità sociale, i quali sono deducibili per ragioni di incentivazione pure non avendo alcun possibile legame con l'attività tipica e tradizionale di impresa).

Il principio della deducibilità dell'onere se e solo se è transitato dal conto economico.

Questo è un principio generale per la deducibilità di un costo. Esso viene derogato in quattro specifiche situazioni:

1. casi in cui è stata la stessa normativa tributaria ad aver rinviato la possibilità di deducibilità dell'onere ad un momento successivo a quello della sua competenza economica;
2. oneri, per la cui stessa legislazione tributaria, sancisce una deducibilità pure se sono componenti che non transitano dal conto economico (sono per esempio deducibili i compensi a soci fondatori e promotori attribuiti tramite ripartizione degli utili).
3. costi stimati come gli **ammortamenti**, le **altre rettifiche di valore** e gli **accantonamenti** purchè risultino da apposito prospetto integrante la dichiarazione dei redditi in cui sia indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quello dei fondi relativi. Nello S.P. Si dovrà iscrivere una riserva di patrimonio netto in sospensione

d'imposta per la quota di utile su cui non si sono pagate le imposte sul reddito e un corrispondente stanziamento nel *f.do imposte differite*.

Le riserve distribuite in sospensione di imposta se distribuite sono tassate nella misura della differenza tra l'eccedenza netta delle riserve in sospensione d'imposta ed il f.do imposte differite e l'ammontare complessivo delle riserve e degli utili che residuano dopo la distribuzione. 4. i "costi neri", ossia quelle spese ad imputazione specifica non contabilizzata e non considerata quindi nella sommatoria algebrica di partenza per il calcolo della base imponibile, collegati a "ricavi neri" (conseguiti ma non dichiarati) che siano risultanti da elementi certi e precisi. Questo è importato in sede di accertamento della base imponibile da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria, la quale determinerà un dato ammontare di ricavi neri, dal quale dovrà sottrarre l'eventuale presenza dei "costi neri" sostenuti per il conseguimento di tale introito.

Le spese per prestazioni di lavoro.

In generale sono totalmente deducibili.

Taluni fringe benefit sono deducibili nel limite in cui sono tassati in capo al lavoratore che li riceve (il valore normale del bene).

I compensi ad amministratori sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono stati versati (deroga al principio della competenza).

I compensi come partecipazione agli utili conseguiti a soci fondatori e promotori è deducibile anche se non transitante da conto economico.

Gli interessi passivi.

Gli interessi passivi sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare la base imponibile e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. % deducibilità interessi passivi = $\frac{\text{proventi tassati}}{\text{totale proventi}}$ (**pro-rata ordinario**)

Nella determinazione del rapporto di deducibilità degli interessi passivi non si tiene conto del regime di participation exemption e del regime di esclusione pari al 95% per i dividendi.

Costi assunti per l'acquisto di partecipazioni esenti per via del regime di participation exemption non siano deducibili. Si considera innanzitutto che l'acquisto delle partecipazioni esenti siano state finanziate innanzitutto con l'utilizzo del patrimonio netto contabile. I costi rilevanti per la deducibilità sono solamente quelli che eccedono la quota degli interessi attivi.

(pro-rata patrimoniale)

Thin capitalization: Si applica per i finanziamenti erogati **verso** la società da parte del socio che **controlla** la stessa società o comunque tramite anche parti correlate il 25% del capitale e il cui finanziamento eccede per più di 4 volte rispetto alla **quota di patrimonio netto posseduta dallo stesso socio**. Operante la thin capitalization gli interessi passivi non sono deducibili per la quota eccedente ai rapporti sopra indicati ed essi sono tassati in capo al socio come dividendi.

- Socio che controlla la società
- Finanziamento/P.N. Pertinenza del socio > 4

=> Per la parte eccedente il rapporto di 4 => - Per la società gli interessi passivi indeducibili;
- Per il socio gli interessi passivi sono dividendi.

Minusvalenze patrimoniali.

Ai fini fiscali si hanno le minusvalenze, quando si cede un bene strumentale o meramente patrimoniale ottenendo un corrispettivo inferiore al valore fiscalmente riconosciuto. Tali minusvalenze sono indeducibili se provengono dalla cessione di partecipazioni in regime di participation exemption (nel caso degli imprenditori individuali l'ineducibilità delle minusvalenze è nella stessa misura dell'esenzione che si sarebbe ottenuta in caso di plusvalenza).

Oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale.

L'imposta sul reddito non è deducibile per la formazione della base imponibile della stessa. Non sono deducibili le imposte per cui è prevista la rivalsa.

Sono deducibili, invece, le altre imposte (eccetto l'Irap) secondo il **principio di cassa**. Vale il principio di cassa anche per i contributi ad associazioni sindacali e di categoria.

Le sopravvenienze passive.

Le sopravvenienze passive si formano in modo speculare rispetto a quelle attive e quindi quando:

- vengono meno ricavi conseguiti e tassati nei precedenti esercizi;
- il sostenimento di spese a fronte di ricavi conseguiti nei precedenti esercizi;
- l'insussistenza di attività.

Le perdite.

Dal punto di vista fiscale si parla di perdite nel caso di perdita senza cessione di un **bene** e nel caso di **mancata riscossione di un credito**. La diminuzione di reddito civilistico derivante da una perdita è deducibile se deriva da **elementi certi e precisi**.

Ovviamente l'eventuale perdita su un credito va confrontata con gli accantonamenti dedotti negli esercizi precedenti per una probabilità di mancata riscossione dello stesso credito.

Accantonamenti.

Civilisticamente il principio della prudenza fa sì che si debbano dedurre dei costi anche se solamente presunti nella loro manifestazione e non determinati nel loro esatto ammontare.

Il principio della prudenza nella determinazione del reddito non ha cittadinanza nel diritto tributario.

Gli unici accantonamenti deducibili sono quelli specificatamente previsti dal legislatore fiscale, quali:

- accantonamenti per la quota maturata nell'esercizio ai fondi per il tfr e la previdenza del personale dipendente (in realtà essi non rappresentano nemmeno degli accantonamenti - in quanto il debito è certo pure se non è ancora esigibile dal creditore);
- accantonamenti al fondo per le manutenzioni cicliche su aerei e navi;
- accantonamenti al fondo di copertura per rischi, anche se qui la deducibilità è limitata:
 - annualmente allo 0,5% del valore nominale dei crediti;
 - fintanto che il f.do non ha superato nel suo ammontare il 5% del valore nominale dei crediti detenuti;

Gli ammortamenti.

La rilevazione dei ricavi e soprattutto dei costi secondo il principio della competenza economica e della correlazione fra rilevazione dei costi e dei ricavi fa sì che i costi pluriennali vengano ripartiti tra i vari esercizi in cui sono utilizzati, ossia ammortizzati.

Il c.c stabilisce che il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è **limitata nel tempo** deve essere **sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in **relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione**.

La normativa tributaria stabilisce in modo rigido i periodi minimi di durata dell'ammortamento mediante la **definizione di appositi coefficienti** determinati sulla base della tipologia di cespiti e al settore produttivo in cui viene utilizzato. Tali coefficienti di ammortamento si applicano sul costo storico del bene. (**AMMORTAMENTO ORDINARIO**)

Sono deducibili solamente i costi per le immobilizzazioni strumentali.

Il processo di ammortamento ha inizio a partire dall'esercizio in cui il bene entra nella struttura produttiva dell'impresa; nel primo esercizio del periodo di ammortamento l'**aliquota fiscale massima di ammortamento deducibile è dimezzata**. (10% aliquota ordinaria => nel primo esercizio max 5%).

Eccezionalmente è ammesso un incremento delle aliquote fiscali in ragione di un maggior utilizzo del cespite rispetto a quello normalmente praticato nel settore in cui opera l'impresa. (**AMMORTAMENTO INTENSIVO o ACCELERATO**).

A fini agevolativi la legislazione tributaria permette di raddoppiare l'aliquota ordinaria per i primi 3 esercizi; nel primo esercizio quindi con tale agevolazione si arriverà alla ricostituzione dell'aliquota ordinaria di ammortamento (**AMMORTAMENTO ANTICIPATO**).

Per i beni strumentali materiali di valore inferiore ai 516,46€ è concessa la possibilità di deducibilità integrale nell'esercizio di acquisizione del bene.

Previsto un tipo particolare di calcolo delle quote di ammortamento per il caso di contratto di concessione tali per cui alla scadenza della stessa vado devoluti gratuitamente dei beni materiali: tali beni si ammortizzano dividendo il costo di acquisizione del bene per gli anni di durata della concessione, al posto della durata di vita del cespite (**AMMORTAMENTO FINANZIARIO**).

Le immobilizzazioni immateriali vengono distinte in 3 categorie ai fini dell'ammortamento:

- diritti di utilizzazione delle opere di ingegno, brevetti e simili => minimo 3 esercizi (per i marchi di impresa minimo 10 esercizi)
- diritti di concessione => il periodo di ammortamento è pari alla durata della concessione
- avviamento => il periodo minimo è di 10 esercizi.

Spese incrementative.

Le spese di ammodernamento, manutenzione, trasformazione e riparazione possono essere patrimonializzate o meno.

Se sono patrimonializzate aumentano il valore fiscalmente riconosciuto del bene. Se invece NON sono patrimonializzate è possibile dedurle nell'esercizio in cui si sono sostenute nella misura del 5% sul totale dei valori al costo storico dei cespiti immobilizzati posseduti e non assistiti da un contratto di "manutenzione in abbonamento", perchè in quel caso il costo

dell'abbonamento di manutenzione è invece totalmente deducibile; per la quota di costi eccedente la soglia del 5% la deduzione è possibile solo a quote costanti nei 5 esercizi successivi.

Vi è la possibilità di dedurre integralmente nell'esercizio in cui vengono sostenute le **spese per studi e ricerche**.

Le **spese di pubblicità e propaganda** (che mirano ad incrementare le vendite o cmq il premium price) di un prodotto o di un marchio sono deducibili integralmente nell'esercizio in cui si sostengono; a differenza invece delle **spese di rappresentanza** (le quali mirano a dare prestigio all'intera attività dell'impresa) che per via della debole risposta al principio di inerenza sono deducibili solamente per 1/3 e in quote costanti su più esercizi.

L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' (IRES):

Soggetti passivi.

L'IRES colpisce 4 soggetti passivi a cui si riferiscono rispettivamente 3 gruppi distinti di norme per la determinazione del reddito imponibile:

- società ed enti commerciali (sia dato un ente esso si definisce come commerciale se ha come **oggetto esclusivo o almeno principale** l'esercizio di un'attività commerciale) ;
- enti non commerciali;
- società ed enti non residenti (un ente si considera fiscalmente residente in Italia se per la maggior parte del periodo di imposta ha o la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto della propria attività nel territorio dello Stato italiano).

Riassumendo non sono soggetti passivi dell'IRES le persone fisiche, le società di persone per via del regime di trasparenza fiscale verso i soci e alcuni enti pubblici specificatamente esentati da questo tributo.

Sul reddito netto è applicata un'aliquota proporzionale, attualmente pari al 33%.

Il periodo d'imposta coincide con l'esercizio o il periodo d'imposta della società o dell'ente soggetto passivo dell'imposta.

Il problema della doppia imposizione fiscale.

Le società, a differenza di altri enti, hanno come fine quello di produrre ricchezza per poi distribuirla ai soggetti che vi hanno apportato il capitale di rischio attraverso lo stacco di cedole (giuridicamente chiamati dividendi). Si pone quindi il problema di evitare una doppia imposizione della stessa ricchezza prima in capo alla società e poi su ciò che è rimasto in capo al socio che percepisce i dividendi. Sono attuabili tre strumenti per evitare questo triste fenomeno:

- attribuzione di un **credito d'imposta** in capo al socio;
- **no tassazione** in capo al socio dei dividendi ricevuti;
- regime della **trasparenza fiscale** delle società, tali per cui essa non è tassata e i suoi redditi sono integralmente imputati a capo dei diversi soci per le rispettive quote di partecipazione.

Nel sistema fiscale italiano fino al 31 dicembre 2003 veniva adottato il sistema del credito di imposta, sostituito poi con un regime di esenzione parziale sui dividendi percepiti dai diversi soci.

Reddito società ed enti commerciali.

Il reddito delle società e degli enti commerciali residenti è onnicomprensivo, inglobando totalmente il reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga. Il reddito tassabile si determina partendo dal reddito risultante dal bilancio ed applicando su di esso delle variazioni in diminuzione o in aumento per via della divergenza esistente tra criteri civilistici e criteri fiscali.

Se si rilevano in un esercizio delle perdite fiscali, esse possono portare in diminuzione il reddito tassabile nei periodi di imposta successivi ma **non oltre il quinto**.

Tale principio è derogato nel caso delle perdite fiscali rilevate nei primi tre periodi di imposta, le quali possono essere riportate in compensazione degli utili futuri senza limite di tempo.

Invece non è ammesso riportare a nuovo le perdite fiscali subite nel caso in cui congiungamente si presentino i seguenti mutamenti societari:

- **mutamento della maggioranza** delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria (non ha rilievo a questi fini il mutamento del socio per cessione delle partecipazioni a società appartenenti allo stesso gruppo o le partecipazioni si riferiscono a società di grandi dimensioni);
- **modificazione dell'attività principale effettivamente esercitata** rispetto a quella in cui si sono conseguite le perdite fiscali che si vogliono portare in compensazione con gli utili tassabili successivamente conseguiti.

Il regime della trasparenza fiscale.

Optabilità.

Regime per cui una società non è più soggetto passivo IRES in quanto il suo reddito viene direttamente tassato in capo ai soci nel momento della sua formazione indipendentemente dalla sua effettiva distribuzione.

Ad esso possono partecipare le società di capitali alle quali partecipino **altre società di capitali** con ciascuna una percentuale di diritto di voto e di partecipazione agli utili compresa tra il 10% ed il 50%. Da tale regime sono escluse le società che hanno emesso strumenti finanziari partecipativi a favore del socio prestatore d'opera o di servizio. Il regime della trasparenza fiscale è opzionale per le società di capitali e deve essere adottato sia dalla società partecipata che da quelle partecipanti. Tale opzione è irrevocabile ed ha la durata di tre esercizi sociali della società partecipata.

Nel momento in cui vengono meno i requisiti per l'opzione del regime della trasparenza fiscale, il regime cessa di applicarsi a partire dall'**inizio dell'esercizio sociale in corso della partecipata**.

Se vi sono società non residenti il regime della trasparenza fiscale è applicabile solo se non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti.

Il regime della trasparenza fiscale è optabile anche per le società di persone di dimensioni ridotte (con ricavi inferiori ad un dato ammontare - 5 milioni di euro circa), i soci devono essere necessariamente ed esclusivamente persone fisiche in numero inferiore a 10 (si dice che la srl deve essere piccola e a ristretta compagine societaria) e non deve possedere partecipazioni a cui si applica la participation exemption.

La disciplina.

Il regime della trasparenza fiscale comporta che il reddito conseguito dalla società partecipata venga imputato alle società partecipanti nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata.

Anche le perdite vengono imputate alle società partecipanti nel limite della corrispondente quota di partecipazione al patrimonio netto contabile della società partecipata (come avviene nelle s.a.s per i soci accomandanti).

La società partecipata è obbligata in solido con le società partecipanti per le loro obbligazioni tributarie derivanti dall'imputazione del suo reddito.

La società partecipata presenta una dichiarazione da cui non scaturisce alcun debito d'imposta. Le

eventuali rettifiche al suo reddito da parte dell'Amministrazione finanziaria vengono effettuate con un unico atto, al quale seguiranno gli avvisi di accertamento ai singoli soci.

Il consolidamento fiscale nazionale.

Con il consolidato fiscale si ha la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica (vantaggio quindi di compensare utili a perdite) dei redditi complessivi netti e per le controllate si tiene conto dell'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione che in essa ha la controllante. Tale reddito complessivo determinato dal consolidato fiscale viene imputato alla controllante, la quale presenta un'unica dichiarazione ed è l'unico soggetto passivo dell'imposta.

Il consolidato fiscale NON viene determinato sulla base del risultato netto determinato dall'eventuale bilancio consolidato civilistico redatto dalla capogruppo.

Il regime del consolidato fiscale è optabile fra le società di capitali legate tra di loro da un rapporto di controllo diretto o indiretto (in tal caso si tiene conto del demoltiplicatore - A possiede l'80% di B e questa il 70% di C: A controlla C per il 56%) determinato in base alla:

- maggioranza dei voti;

E

- alla partecipazione degli utili.

Al regime fiscale deve optare la capogruppo e poi si possono aggregare volontariamente tutte o meno le società controllate da questa. Si arriva alla nascita del regime del consolidato previo “**accordo di consolidamento**” (accordo nel quale si potranno disciplinare gli effettivi carichi fiscali su ciascuna società - rilevanza solamente interna) fra le società consolidate dal punto di vista fiscale.

Per aderire al consolidato è necessaria la coincidenza nell'esercizio sociale delle società che vi partecipano e le controllate devono eleggere a domicilio ai fini degli accertamenti fiscali presso l'ente controllante.

L'opzione ha validità di tre periodi di imposta ed è irrevocabile.

Effetti del consolidato fiscale nazionale.

Optando per il consolidato fiscale nazionale diventano automaticamente esenti i dividendi distribuiti dalle controllate e ricevute dalla controllante e la cessione infragruppo di beni strumentali è fiscalmente neutra e vi è continuità nei valori riconosciuti su opzione congiunta della società cedente e cessionaria. Le plusvalenze realizzate con la cessione infragruppo di beni strumentali diventeranno invece tassabili qualora il regime di consolidato si interrompa prima dello scadere del triennio di durata (generando così variazioni in diminuzione in sede di determinazione del reddito globale del gruppo - dovrà anche ricalcolarsi il pro-rata patrimoniale).

Le perdite degli esercizi precedenti all'adozione del regime di consolidamento fiscale possono essere utilizzate solamente da parte della società che le ha subite. La perdita fiscale di gruppo invece compete alla società controllante.

La controllante è debitrice non solo in base al proprio reddito, ma per il reddito di ciascuna società

del gruppo; le altre società rispondono in modo solidale limitatamente sulla base del loro reddito complessivo e delle eventuali maggiori imposte, sanzioni o interessi tributari dovuti.

Nel consolidato fiscale il reddito delle partecipate è imputato integralmente alla partecipata; nel regime di trasparenza fiscale invece il reddito della partecipata è imputato pro-quota ai partecipanti. Entrambi i regimi bypassano problemi di doppia imposizione fiscale; la scelta tra un regime e l'altra può essere effettuata sulle differenze dei due sistemi:

- per quanto riguarda la cessione dei beni strumentali (nel consolidato l'operazione è neutra; nel regime di trasparenza invece la plus/minusvalenza è un componente reddituale);
- perdite pregresse al sorgere del regime (nel consolidato rimangono in capo alle società che le hanno subite; nel regime di trasparenza sono lo stesso addebitate pro quota ai partecipanti);
- le perdite fiscali delle partecipate rilevate durante il regime si attribuiscono integralmente ad un unico soggetto nel consolidato e solamente pro quota nel regime di trasparenza fiscale.

Individuazione degli enti non commerciali.

Il fisco qualifica sempre le società come enti commerciali, indipendentemente dall'attività svolta; per gli enti diversi dalle società invece bisogna fare riferimento alla natura commerciale o meno della loro attività.

Sono enti commerciali, e per complementarietà gli altri sono enti non commerciali, quelli che hanno per loro oggetto (individuato in base alla legge o all'atto costitutivo o allo statuto se esistenti e redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata) un'attività commerciale (secondo la definizione allargata del TUIR) in modo esclusivo o comunque principale (per attività principale viene intesa quell'attività essenziale per realizzare gli scopi primari dell'ente come stabiliti dalla legge, dall'atto costitutivo o dalla statuto).

Regole di tassazione per gli enti non commerciali.

Il reddito degli enti non commerciali si determina come sommatoria fra diverse fonti di reddito (come avviene per le persone fisiche - eccezion fatta per l'inesistenza dei redditi da lavoro) e poi l'applicazione di deduzioni e detrazioni.

L'ente non commerciale che eserciti comunque, seppure necessariamente come attività secondaria, un'impresa commerciale dovrà tenere una contabilità separata.

Il reddito di impresa si determinerà con le normali regole stabilite per gli enti commerciali, con la presenza in questo caso di una sorta di **pro rata di commercialità** per determinare la quota percentuale di deducibilità dei costi ad uso promiscuo fra l'attività commerciale e non commerciale (la percentuale di deducibilità si ottiene rapportando i proventi dell'attività commerciale con la totalità dei proventi conseguiti dall'ente).

Per gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata è possibile determinare il reddito di impresa in modo forfetario.

Particolari disposizioni in merito alla determinazione del reddito valgono per gli **enti associativi**, ossia quegli enti che rivolgono la propria attività verso gli associati e i partecipanti senza ricevere corrispettivi specifici.

FISCALITA' INTERNAZIONALE.

Diversità di tassazione fra i residenti e i non residenti.

I **residenti** vengono tassati per i redditi percepiti **ovunque prodotti**; a differenza dei **non residenti** per i quali è posto a tassazione solamente il reddito prodotto in Italia.

La definizione di residenza fiscale è diversa per le persone fisiche e per gli enti.

Le **persone fisiche si considerano residenti** se per la **maggior parte del periodo d'imposta** è sussistita una delle seguenti condizioni:

- iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente;
- domicilio (luogo in cui si stabiliscono i propri affari) nel territorio dello Stato;
- residenza (luogo in cui vi è la dimora abituale) nel territorio dello Stato.

L'imposizione per le persone fisiche non residenti ha carattere reale (non sono estese integralmente le detrazioni e le deduzioni previste per le persone residenti). Ad essi si applicano le ritenute alla fonte sui redditi di capitale e di lavoro autonomo che effettuano e solo i redditi non assoggettati a tale ritenuta alla fonte devono essere da loro dichiarati.

Gli **enti si considerano residenti** se per la maggior parte del periodo d'imposta è sussistita una delle seguenti condizioni:

- sede legale in Italia;
- sede amministrativa in Italia;
- oggetto principale della propria attività in Italia.

Per gli enti non residenti si considerano facenti parte della base imponibile solamente i redditi conseguiti in Italia; in base al fatto che in Italia sia presente o meno una **stabile organizzazione** (per stabile organizzazione si intende la **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 - si parla di stabile organizzazione personale quando i compiti di svolgimento degli affari nel nome e per conto della società sono svolti per mezzo di un rappresentante dell'ente) i redditi prodotti da tale ente verranno inglobati come reddito di impresa o considerati singolarmente (si pensi alla rilevanza della differenza per quanto riguarda i redditi fondiari).

L'ente quindi non residente ma con stabile organizzazione nel territorio italiano viene tassata considerando il suo reddito di impresa, il quale dovrà risultare da apposito conto economico (è possibile dedurre i costi sostenuti dalla casa madre a favore dell'intero gruppo nella misura percentuale al rapporto di composizione del volume d'affari della stabile organizzazione su quello dell'intero gruppo a cui appartiene).

Gli enti non commerciali non residenti sono tassati allo stesso modo degli enti commerciali non residenti e non avente stabile organizzazione in Italia (ossia la base imponibile è data dalla somma delle diverse fonti reddituali).

Gli enti non residenti con stabile organizzazione si allacciano con l'amministrazione finanziaria per mezzo di essa (per esempio per la notifica degli avvisi di accertamento); gli enti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia devono invece eleggere un rappresentante fiscale, il quale ha però solamente il ruolo di domiciliatario, ossia di soggetto a cui l'amministrazione finanziaria notifica i suoi eventuali accertamenti e con tale atto diventano efficaci anche nei confronti dell'ente

non residente.

Si pone quindi la necessità di localizzare il luogo di produzione dei redditi, quindi di determinare dei criteri. Il TUIR provvede a stabilire tali criteri, che grosso modo distinguono i redditi con **origine patrimoniale**, per cui si considera il luogo in cui è situata la fonte reddituale, da quelli derivanti dallo **svolgimento di un'attività**, dove si considera il luogo in cui si è svolta tale attività.

Transfer price fra soggetti residenti e non residenti.

Per evitare il trasferimento di materia imponibile fra soggetti residenti e soggetti non residenti legati tra di loro dall'appartenenza ad un comune gruppo societario (+ è previsto il caso in cui la società italiana si occupi della commercializzazione dei prodotti di una società non residente), il legislatore tributario ha sancito che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fiscalmente vengano considerate al loro valore normale se esso è in grado di aumentare la base imponibile rispetto al valore pattizio della prestazione/cessione (significherà eventuali aumenti dei ricavi e eventuali diminuzioni dei costi).

I rapporti con imprese domiciliate in “paradisi fiscali”.

Il TUIR sancisce l'ineducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni effettuate con un'impresa estera localizzata in un Paese con tassazione nulla o bassa, ossia in un cosiddetto paradiso fiscale (individuati da apposita black list emanata con decreto ministeriale). Questa ineducibilità vale eccetto che nel caso in cui l'impresa provi che l'operazione posta in essere è avvenuta a fronte di un effettivo interesse economico verso una società estera che svolge effettivamente attività commerciale e che l'operazione sia stata materialmente eseguita.

Il credito di imposta per evitare la doppia imposizione fiscale internazionale.

E' attribuito un credito di imposta al residente italiano che ha prodotto redditi all'estero e che quindi se non intervenisse alcun sistema compensativo si vedrebbero tassata la stessa fonte reddituale sia nello Stato estero di produzione del reddito che in Italia; per evitare questo in Italia viene assegnato al residente percettore di redditi all'estero un credito di imposta che spetta fino a concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero e reddito complessivo. Per usufruire di tale credito di imposta è necessario che la tassazione nello Stato estero sia avvenuta in modo definitivo e che se ne faccia richiesta di attribuzione nella dichiarazione dei redditi.

Imprese estere situate in paradisi fiscali controllate e collegate.

Il TUIR prevede una deroga alla normale imputazione degli utili ricevuti dalle società estere al momento della loro distribuzione nel caso delle società estere controllate (secondo la nozione civilistica) localizzate in paradisi fiscali (individuati da apposita black list per via di tassazione privilegiata o scarso scambio di informazioni); i cui utili sono attribuiti alla società residente controllante nel periodo d'imposta in cui si sono prodotti indipendentemente dal momento di distribuzione (una sorta di estensione del regime di trasparenza fiscale).

Tale regime, detto CFC per Controlled Foreign Companies, si applica nei confronti di tutti i soggetti fiscalmente residenti in Italia, sia che siano società che persone fisiche.

In 2 ipotesi non si applica tale regime se ne è richiesta la inapplicabilità in sede di interpello:

- nel caso in cui il soggetto estero residente nel Paese a fiscalità privilegiata esercita effettivamente un'attività industriale o commerciale nello Stato ove risiede;
- il soggetto residente per mezzo del controllo sulla società estera residente nello Stato a fiscalità privilegiata non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati esteri al fine di usufruire dei trattamenti fiscali privilegiati.

Un regime simile di imputazione degli utili sulla base della loro realizzazione indipendentemente dal periodo di distribuzione è previsto nel caso delle **società collegate** residenti in Stati a fiscalità privilegiata.

Per società collegata il fisco intende una società in cui si ha diritto ad una quota del 20% o del 10%, differenziata in base al fatto che la partecipata sia quotata o meno, sulla partecipazione degli utili (il codice civile fa sorgere il rapporto di collegamento sulla base delle stesse quote ma con riferimento ai diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria).

Il reddito della collegata viene imputato sulla base del maggiore importo tra gli utili ante imposte conseguiti dalla collegata e un valore di presunzione determinato sulla base di specifici coefficienti applicati sui diversi elementi dell'attivo.

Il consolidato mondiale.

Il consolidato mondiale differisce notevolmente dal consolidato nazionale.

Il consolidato mondiale, infatti, consiste in una modalità di tassazione unitaria dei redditi prodotte dalle società estere su cui si esercita il controllo. Si fanno quindi confluire i redditi prodotti dalle società estere controllate nella base imponibile della controllante residente per la quota di partecipazione indipendentemente dal periodo di distribuzione dei dividendi. Il vantaggio di tale regime per la controllante è comunque di vedere compensato il proprio reddito imponibile con le perdite conseguite dalla controllata estera.

La prima opzione esercitata per il consolidato mondiale ha la durata di 5 esercizi; le successive opzioni per un periodo inferiore: 3 esercizi.

E'optabile il regime del consolidato mondiale solamente per le società di capitali e gli enti commerciali che detengono una partecipazione sociale, diretta o indiretta, (in tal caso si tiene conto anche dell'effetto del demoltiplicatore) superiore al 50% e ci si trova al "primo livello della catena di controllo" (ossia non si deve essere a propria volta controllate).

Il regime del consolidato mondiale deve avere per oggetto l'integralità delle società estere non residenti controllate (eccetto quelle di cui si ha il controllo da meno di 6 mesi) e queste società sono sottoposte a revisione. Il regime è applicabile solo previo interpello all' AF da parte della società controllante. E' richiesta inoltre l'identità tra l'esercizio sociale della controllante e delle società controllate.

Il reddito derivante dal consolidamento mondiale si ottiene come sommatoria dei redditi della controllante e delle società controllate con l'integrazione prevista nel caso di CFC e in aggiunta anche alle rettifiche di consolidamento.

Per evitare la doppia imposizione è attribuito un credito di imposta pari alle imposte pagate all'estero da parte delle diverse controllate. Tale credito di imposta è riportabile negli esercizi futuri se la materia imponibile in un dato esercizio non è sufficientemente capiente.

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Generalità.

L' imposta sul valore aggiunto (IVA) è disciplinata dal D.p.r. n. 633 del 1972, che l'ha anche istituita. E' un'imposta di origine comunitaria. E' un'imposta sui consumi (è costituzionalmente lecita proprio per via del fatto di individuare la capacità contributiva nel consumo e il consumatore è il soggetto economicamente e quindi effettivamente colpito dal tributo - il fatto che poi il soggetto passivo venga individuato negli intermediari è solamente un tecnicismo con effetti economici nulli a prima vista) che grava sul valore aggiunto, pure se tecnicamente la base imponibile non è determinata dal valore aggiunto ma sull'intero corrispettivo della cessione o della prestazione (colpisce il valore aggiunto grazie alla presenza del meccanismo di detrazione/deduzione di imposta da imposta).

Le imposte sui consumi possono operare secondo modalità diverse:

- possono applicarsi ad una o a diverse fasi del processo produttivo-distributivo e diventare quindi **monofase o plurifase**;
- le imposte plurifase (che si applicano nelle diverse fasi del processo produttivo-distributivo) possono essere **cumulative** o sul **valore aggiunto** in base al fatto che il prelievo sia effettuata o meno in ciascuna fase si somma agli altri.

L' IVA ha sostituito la precedente imposta sui consumi, l' IGE, la quale era un'imposta plurifase cumulativa (a cascata), in quanto l'imposta si applicava in tutti i diversi passaggi della filiera distributiva e i prelievi si cumulavano con il valore del bene per il prelievo delle fasi successive.

L' IVA ha risolto alcuni difetti presenti in un'imposta sul consumo a cascata, come il fatto di essere neutrale rispetto al numero dei passaggi nella filiera distributiva, essendo proporzionale solamente al valore finale del bene. Inoltre l'IVA essendo proporzionale al valore finale del bene è sempre possibile calcolarne la sua imposizione e permettendo di rispettare i principi comunitari per cui ai prodotti provenienti dagli Stati comunitari non si possono applicare tributi maggiori di quelli gravanti sui prodotti nazionali e di favorire l'esportazione tramite rimborsi sui tributi prelevati nello Stato in misura superiore al carico dei tributi effettivamente riscossi.

La neutralità dell'imposizione per il soggetto passivo dell'imposta.

Per il soggetto passivo l'imposta diventa neutrale per via del combinarsi di quattro diverse situazioni giuridiche, le quali sono:

1. sulle operazioni imponibili per la quota di Iva commisurata al corrispettivo diventa debitore nei confronti dello Stato;
2. Per mezzo della rivalsa è debitore dell'Iva verso il soggetto da cui riceve la prestazione/da cui acquista;
3. Per mezzo della rivalsa diventa creditore dell'Iva nei confronti del soggetto acquirente;
4. Sugli acquisti effettuati ha il diritto di recuperare l Iva dovuta sui beni o servizi acquistati.

Acquisto a 100 + 20 IVA = 120;
Vendo a 200 + 40 IVA = 240

Meccanismo neutralità IVA per il soggetto passivo:

40 l'IVA di cui sono debitore verso l'Erario +
20 l'IVA che mi sono trovato addebitato nella fattura di acquisto +

(- 20) l'IVA che l'Erario mi concede di detrarre visto che deriva da un'acquisto +
(- 40) l' IVA che prendo in rivalsa dal consumatore finale L' imposta grava economicamente poi sui consumatori finali per via del fatto che loro non hanno diritto di rivalsa verso altri soggetti (i 40 dell'esempio di prima che gli vengono addebitati in fattura o comunque al momento in cui ricevono la prestazione/la merce).

Una delle principali peculiarità dell'IVA è la dissociazione tra il soggetto passivo tecnico-giuridico ed il soggetto passivo economico.

Le operazioni economiche diventano rilevanti ai fini IVA quando si realizzano contemporaneamente tre presupposti il PRESUPPOSTO SOGGETTIVO (chi compie l'azione) che il PRESUPPOSTO OGGETTIVO (l'operazione compiuta) ed il PRESUPPOSTO TERRITORIALE (dove e verso che soggetto è stata compiuta).

I soggetti passivi dell'imposta.

Sono **soggetti passivi** gli imprenditori (coloro che compiono l'esercizio di impresa) ed i lavoratori autonomi.

Secondo il D.P.R. Istitutivo dell'IVA per esercizio di imprese si intende l'esercizio per **professione abituale**, anche se non esclusiva, delle attività commerciali o agricole, anche se non organizzate in forma di impresa, e comunque di attività organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile. Sono sempre considerati soggetti passivi le operazioni effettuate da società ed enti commerciali. Si escludono invece dalla definizione di imprenditori (e di conseguenza da essere soggetti passivi IVA) le attività dirette al possesso e alla gestione di immobili e di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni.

Tra la definizione di imprenditore ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette si notano alcuni caratteri comuni come l'onnicomprensività nel reddito d'impresa di tutte le operazioni svolte da società ed enti commerciali, l'attività commerciale prescinde dalla formazione di un'organizzazione in forma di impresa, e la distinzione dell'attività svolta dagli enti commerciali fra attività commerciale e non commerciale.

Ai fini IVA invece che ai fini delle imposte dirette, le attività agricole sono inglobate come soggetti passivi.

Per **esercizio di arti e professioni** si intende l'esercizio per **professione abituale**, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo (che quindi non abbia carattere di imprenditorialità).

Presupposto oggettivo (la classificazione oggettiva delle operazioni economiche).

Il legislatore fiscale ai fini IVA suddivide in quattro categorie le operazioni economiche:

- **operazioni imponibili**, sono soggette al tributo e agli adempimenti formali;
- **operazioni non imponibili**, non sono soggette al tributo, sono soggette agli adempimenti formali;
- **operazioni esenti** (l'esenzione può scaturire da ragioni sociali o da ragioni di tecnica-tributaria come l'assoggettamento ad altri tributi) , le quali non sono soggette al tributo, sono soggette agli adempimenti formali ma il loro compimento limita il diritto di detrazione dell' IVA che è stata pagata a titolo di rivalsa (e per questo aspetto si differenziano dalle operazioni non imponibili - per via di queste limitazioni alla detrazione esse rappresentano effettivamente un costo economico per il soggetto passivo dell'imposta).

- **operazioni escluse**, fuori dall'ambito IVA. No tributo; no adempimenti formali.

Operazioni imponibili.

Le operazioni imponibili si riferiscono sia alla cessione dei beni che alla prestazione dei servizi, sia quelle proprie che quelle assimilate ad esse dalla legge; non si considerano poi come operazioni imponibili quelle cessioni di beni o quelle prestazioni di servizi che vengono specificatamente escluse dall'applicazione IVA da apposita fonte normativa.

Si inglobano nelle operazioni imponibili anche le cessioni di beni e le operazioni imponibili derivante dagli acquisiti intracomunitari (importazioni da paesi UE) che le importazioni vere e proprie (importazioni da paesi extra UE).

Cessione di beni = “atti onerosi che comportano la **traslazione della proprietà** o la **costituzione di un diritto reale di godimento** su beni di qualsiasi tipo”.

Sono poi assimilate alla cessione dei beni le vendite con riserva di proprietà (la proprietà trasla nel momento di pagamento dell'ultima rata del corrispettivo - ma per l'IVA cessione sin dall'inizio), le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti, i passaggi dal committente al commissionario o viceversa di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione, *cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa* (fanno eccezione e quindi sono fuori IVA le cessioni di campioni gratuiti di modico valore), *la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore e comunque per finalità estranee all'esercizio di impresa e le assegnazioni delle società ai soci.*

Sono escluse operazioni che rientrano nell'attività straordinaria di impresa (come il passaggio della proprietà dei beni in seguito alla cessione d'azienda o al conferimento).

Prestazioni di servizi = “qualsiasi **obbligazione di fare, non fare o permettere** derivante da accordi ottenuti dietro corrispettivo”.

Le **fattispecie assimilate** alle prestazioni di servizi sono relative alle concessioni di beni in locazione, alla cessione di diritti su beni immateriali, prestiti di denaro, somministrazioni di alimenti e bevande, cessioni di contratto.

Sono **escluse** invece le cessioni di contratti che hanno per oggetto beni la cui cessione è esclusa dall'imposta, le cessioni di diritti d'autore effettuate dagli stessi autori e l'autoconsumo di servizi se hanno valore inferiore alle vecchie cinquantamila lire.

Momento impositivo.

Per momento impositivo si intende il momento in cui si intende compiuta l'operazione ai fini IVA e l'imposta diventa esigibile, ossia partono i termini per gli adempimenti formali della fatturazione e della registrazione dell'operazione dal punto di vista del soggetto cedente/prestatore di servizi e il diritto alla detrazione per il soggetto cessionario/committente.

Il momento impositivo per l'IVA si individua:

- per la **cessione di beni immobili** alla data della **stipula dell'atto di cessione**;
- per la **cessione di beni mobili** alla data di **consegna o spedizione del bene**;
- per la **prestazione di servizi** alla data di **pagamento del corrispettivo**.

<i>Tipo di operazione</i>	<i>Momento impositivo</i>
Cessione di beni immobili	Stipula dell'atto (eccetto che nel caso di effetti differiti)
Cessione di beni mobili	Consegna o spedizione del bene (eccetto che nel caso di effetti differiti, massimi ad un anno)
Prestazione di servizi	Allatto di pagamento della prestazione

Vi è da notare che vi sono **situazioni che anticipano il momento impositivo**, come per quanto riguarda le cessioni di beni il pagamento anticipato o più in generale l'emissione anticipata della fattura.

Base imponibile e aliquote.

La base imponibile IVA è determinata dall'ammontare complessivo dei corrispettivi contrattuali; si prende in considerazione il valore normale del bene ceduto e del servizio prestato solamente nel caso di corrispettivo non determinato o determinato in natura.

Non concorrono a formare la base imponibile IVA le spese sostenute in nome e per conto dei clienti; l'importo degli imballaggi che devono essere restituiti (le c.d. cauzioni); gli interessi moratori e più in generale le penalità.

Le aliquote applicabili allo stato attuale sono stabilite in tre misure distinte (“**ORM**”):

- **ordinaria** o normale al 20%;
- **ridotta** al 10%;
- **minima** o ridottissima al 4% (Si parla poi dell'aliquota al 0% per le operazioni non imponibili)

Il diritto di rivalsa.

Il diritto di rivalsa è quel **diritto di credito** che il soggetto passivo vanta nei confronti del soggetto che acquista il bene o il servizio in misura pari al debito di imposta che si è determinato nei confronti dell'Erario.

Il diritto di rivalsa sorge con l'effettuazione di un'operazione imponibile e l'emissione della fattura. Per obbligo di rivalsa si intende l'obbligo di emettere la fattura e di addebitare in essa la relativa imposta a titolo di rivalsa. Sono nulli i patti tra cedente e cessionario che la escludono.

Un caso particolare in cui il diritto di rivalsa si estingue è quello in cui vi è l'emissione di un avviso di accertamento; in questo caso l'imposta perde la sua neutralità e grava definitivamente sul soggetto passivo dell'imposizione.

Il diritto di detrazione.

E' la controparte rispetto al diritto/obbligo di rivalsa (senza rivalsa non nasce il diritto di detrazione).

Esso è pari alla misura dell'imposta che in via di rivalsa è stata addebitata al soggetto passivo per gli acquisti o importati di beni e servizi **inerenti all'esercizio dell'impresa**, dell'arte o della professione.

Nel caso di acquisto il diritto di detrazione scaturisce dall'addebito in via di rivalsa sulla fattura ricevuta; nel caso di importazione invece la si costruisce per mezzo della bolletta doganale.

Il requisito dell'inerenza opera tra l'acquisto di un bene e lo svolgimento di attività che danno diritto alla detrazione (quali per l'appunto le operazioni imponibili).

Indetraibilità analitica (o specifica) -> Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi correlati ad operazioni esenti o escluse dal campo di applicazione dell'IVA (si applica tale regime di assoluta indetraibilità quando vi è un **rapporto diretto** tra l'acquisto dei fattori produttivi ed il loro utilizzo in operazioni esenti o escluse). L'indetraibilità analitica opera in misura parziale nel caso di operazioni passive passive promiscue, in quanto relative all'acquisto di fattori produttivi **direttamente impiegati sia** nello svolgimento di operazioni imponibili che di operazioni esenti ed escluse.

Indetraibilità per pro-rata. -> Tale meccanismo si applica quando non vi è un legame diretto tra acquisiti e specifiche operazioni attive non soggette ad imposizione ed il soggetto passivo esercita nella propria attività sia operazioni imponibili che in modo sistematico anche operazioni esenti. Il **pro-rata è quindi una misura del diritto di detraibilità** dell'imposta ricevuta da rivalsa. Esso si misura come il rapporto tra l'ammontare annuale delle operazioni imponibili e l'ammontare annuale sia delle operazioni imponibili che delle operazioni esenti. Vi è da notare che non intaccano il diritto di detrazione le operazioni esenti compiute al di fuori dell'attività propria del soggetto passivo o hanno carattere accessorio rispetto alle operazioni imponibili compiute (si pensi agli interessi di mora o ad attività esenti compiute comunque in modo occasionale).

Indetraibilità oggettiva -> Opera su **particolari beni e servizi** di cui il legislatore presume in modo oggettivo e definitivo che l'acquisto di essi non abbia alcuna inerenza con l'attività svolta dall'esercizio passivo e quindi la relativa Iva a credito sia indetraibile (si tratta delle spese per auto e per il 50% nelle spese per la telefonia mobile).

Indetraibilità soggettiva -> Opera in riferimento agli **enti non commerciali**, i quali possono detrarre l'iva solamente per gli acquisiti relativi all'esercizio di attività agricole o commerciali e per le cui attività abbiano implementato una apposita contabilità separata. (questo tipo di indetraibilità trae origine dal fatto di considerare come consumatore finale l'ente non commerciale quando svolge l'attività propria, ossia un'attività non avente carattere di attività di esercizio di impresa, d'arte o di professione).

La detrazione può essere esercitata al momento dell'acquisto senza quindi il bisogno di attendere l'effettivo utilizzo del fattore produttivo e quindi la constatazione del suo impiego in attività che danno luogo ad operazioni imponibili o ad operazioni esenti; ma se si è effettuato un utilizzo non conforme alla scelta di detrazione o meno si dovrà applicare in quel momento una **rettifica di detrazione** in aumento o in diminuzione alla stregua del concreto utilizzo che se ne è fatto.

Un particolare caso applicativo della rettifica di detrazione si ha nella disciplina di detraibilità della IVA per quanto concerne l'acquisto di beni ammortizzabili; infatti l'IVA può essere totalmente detratta al momento dell'acquisto, ma tale detrazione potrà venire meno in futuro se vi sarà una diminuzione della percentuale di detraibilità concessa al soggetto passivo per effetto di una composizione maggiore delle operazioni esenti sul totale delle operazioni svolte. (meccanismo del pro-rata temporis).

Un problema particolare si pone in merito alla possibilità di detrarre **l'imposta non dovuta o la maggiore imposta** addebitata in una fattura passiva ricevuta (si pensi al caso in cui si effettui la cessione singolarmente di un complesso di beni e poi l'AF qualifichi l'operazione come cessione d'azienda - operazione fuori campo IVA...). Si ritiene che si abbia tale diritto. Se però il cessionario è un soggetto passivo IVA non potrà chiedere la ripetizione dell'indebito perchè trarrebbe un doppio vantaggio (detrazione sul fisco + ripetizione dell'indebito), la quale invece rimarrà permessa al consumatore finale in quanto egli comunque non può trarre vantaggio dal diritto di detrazione del tributo.

Si ritiene che il diritto di detrazione non sussista per l'addebito di imposta dovuto ad operazioni inesistenti derivanti dall'addebito dell'imposta su fatture false, seppure al soggetto emittente della fattura è richiesto allo stesso modo l'imposta (la ratio ha natura sanzionatoria).

Gli adempimenti formali.

Innanzitutto nel momento in cui si inizia l'esercizio di un'attività di impresa o di un'arte o di una professione si deve effettuare la **dichiarazione di inizio attività** e specularmente al termine dell'esercizio dell'attività una **dichiarazione di cessazione dell'attività**.

I soggetti passivi Iva sono obbligati nel momento in cui compiono un'operazione rientrante nel campo Iva (quindi anche se non imponibili o esenti) a **emettere una fattura** in cui indicano una serie di elementi (dati dei contraenti, numero progressivo e data, descrizione merci, importo, sconti abbuoni e premi, base imponibile, aliquota, imposta dovuta). L'emissione della fattura non è tassativamente obbligatoria (in quanto sostituita con altri documenti) nel commercio al minuto. L'emissione della fattura ha come conseguenze il fatto di rendere dovuta l'imposta e di applicare il diritto di rivalsa per il soggetto cedente e per il cessionario permette il diritto di detrazione.

I soggetti passivi Iva devono tenere due distinti **registri** in cui annotano le fatture derivanti da operazioni attive e passive (libro Iva vendite e libro Iva acquisti); da un registro emergerà l'Iva a debito e dall'altro l'Iva a credito. In sede di **liquidazione** (innanzitutto essa ha cadenza mensile) si effettuerà la somma algebrica tra l'Iva a credito e l'Iva a debito.

L' autofattura e il caso di omessa o irregolare fattura.

Per autofattura si intende il caso in cui la fattura viene emessa dallo stesso cessionario/acquirente (e non come normalmente accade dal cedente/venditore) per sanare una situazione particolare in modo tale che non gli venga pregiudicato il diritto di detrazione. Situazioni in cui si emette sono: - l'omessa fatturazione da parte del cedente (in tal caso l'obbligo di autofatturarsi e di versare

l'imposta spetta al cedente trascorsi quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione; è un caso di *responsabilità successiva* dell'imposta in carico al cessionario);

- quando il cedente risiede all'estero e non ha un rappresentante fiscale in Italia;
- nel caso di autoconsumo.

Le note di variazione.

La nota di variazione è un documento che contiene gli stessi elementi della fattura e che va a rettificare, in aumento (nota di debito) o in diminuzione (nota di credito), l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta.

L'emissione della nota di variazione è obbligatoria solamente nel caso di variazioni in aumento dell'imponibile o dell'imposta. Gli effetti dell'emissione della nota di variazione si estendono sia al cedente (con registrazione nel libro degli acquisti) che al cessionario (con registrazione nel libro delle vendite).

Volume d'affari.

Ai fini IVA per volume d'affari si intende la sommatoria di tutte le operazioni economiche rilevanti ai fini IVA (quindi sia le operazioni imponibili, che quelle non imponibili, che quelli esenti).

Per i contribuenti minori (individuati nella modalità in cui non superano un dato volume d'affari differenziato per chi cede beni e chi presta servizi) è concesso di adempiere gli obblighi di fatturazione e registrazione anziché tramite fattura tramite un bollettario madre e figlia e soprattutto di effettuare trimestralmente le liquidazioni periodiche.

Dichiarazione annuale IVA.

Tutti i soggetti passivi dell'IVA, anche se nel corso dell'anno non hanno compiuto operazioni rilevanti ai fini IVA, devono presentare la dichiarazione annuale IVA (unica eccezione è per i soggetti che possono presentare la dichiarazione unificata annuale).

In tale dichiarazione fundamentalmente si riportano globalmente le operazioni registrate nel periodo di riferimento:

- in merito all'ammontare delle operazioni attive e passive rilevanti ai fini IVA;
- l'ammontare dell'imposta dovuta (totale IVA a debito);
- l'ammontare delle detrazioni spettanti (totale IVA a credito);
- i versamenti di imposta effettuati in sede di liquidazione periodica;
- l'imposta dovuta a conguaglio o la differenza a credito nei confronti dell'Erario (Iva a debito - Iva a credito - versamenti).

All'interno della dichiarazione annuale si possono compiere delle opzioni come per esempio in merito alla gestione del credito verso l'Erario (se riportarlo a nuovo o ottenerne sotto certe condizioni il rimborso); applicazione di regime normale o speciale.

I versamenti dell'imposta.

I versamenti dell'imposta effettuati dai soggetti passivi sono a cadenza periodica (in sede di liquidazione infrannuale dell'imposta secondo periodicità mensile o trimestrale) e in sede di conguaglio se emerge un debito verso l'Erario (nelle liquidazioni si è pagato di meno rispetto a

quanto dovuto). Anche per l'IVA è richiesto entro il 27 dicembre il versamento di un acconto pari ad una percentuale sulla somma da versare per il mese di dicembre dell'anno precedente.

Eccedenze, detrazione e rimborso.

Si ha un'eccedenza ossia un credito nei confronti dell'Erario quando il diritto di detrazione ha superato nel suo ammontare il debito di imposta relativo allo svolgimento di operazioni imponibili. Generalmente non si opera in situazione di eccedenza ma in situazioni di debito nei confronti dell'Erario; esso si manifesta quando l'attività svolta presenta delle peculiarità come:

- si effettuano strutturalmente acquisti con aliquote superiori a quelle applicate sulle vendite;
- si effettuano in misura notevole operazioni attive non imponibili;
- si acquistano beni ammortizzabili (la cui Iva è immediatamente detraibile);
- si opera prevalentemente fuori dal territorio dello Stato.

Quando si presenta un'eccedenza le vie percorribili sono di tre tipi:

- compensazione con altre imposte e tributi grazie al modello di versamento F24;
- riportare il credito a nuovo per compensarlo con gli eventuali debiti di imposta degli esercizi successivi;
- richiederne il rimborso (esso è ammesso solamente in casi specifici, a meno che non sia risultato un credito per due anni consecutivi).

Oltre al rimborso derivante dall'eccedenza emersa in sede di dichiarazione annuale è presente anche un'altra tipologia di rimborso dei crediti verso l'Erario per l'IVA; si tratta dei cosiddetti **rimborsi accelerati**, i quali emergono dalle liquidazioni infrannuali. I rimborsi accelerati possono essere richiesti solamente dai soggetti passivi che effettuano in modo prevalente operazioni attive a cui si applicano aliquote IVA inferiori rispetto a quelle applicate sulle operazioni passive e inoltre a quei soggetti passivi che compiono operazioni non imponibili in misura maggiore al 25% del totale delle operazioni imponibile compiute.

Il presupposto della territorialità.

In base alla territorialità dell'operazione esse si distinguono in operazioni nazionali, in operazioni intracomunitarie (svolte tra soggetti residenti in Stati diversi dell'UE) e in operazioni extracomunitarie (svolte tra un soggetto residente in uno Stato UE e un soggetto residente in uno Stato extra-UE), in cui consistono le vere e proprie importazioni ed esportazioni.

L'operazione è soggetta a IVA e disciplinata secondo D.P.R. istitutivo e successive modificazioni se e solo quelle effettuate nel territorio dello Stato.

Per la localizzazione delle operazioni vi è una distinzione di criteri di individuazione tra la cessione dei beni, per cui vale la localizzazione del bene ceduto all'atto della cessione e la prestazione dei servizi, per cui vale la residenza del soggetto che eroga il servizio.

Le importazioni.

Per importazioni si intendono gli acquisti di beni e servizi provenienti da uno Stato extra-Ue. Nella UE vale il principio della tassazione nel paese di destinazione e quindi **le importazioni sono operazioni imponibili.**

Le esportazioni.

Le esportazioni, ossia le cessioni di beni trasportati o spediti al di fuori dell'UE, rappresentano **operazioni non imponibili**. (sono considerate tali anche le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e la prestazione di servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali).

Le operazioni triangolari.

Per operazione triangolare si intende l'operazione per cui un cedente residente cede dei beni ad un cessionario residente, esportatore, il quale a sua volta cede i beni ad un soggetto extra-UE acquirente, ma i beni vengono inviati all'estero direttamente dal cedente.

La legislazione tributaria sancisce che il passaggio tra cedente e cessionario rappresenta comunque un'operazione non imponibile. Con la triangolazione si emettono quindi due fatture per operazioni non imponibili (cedente -> cessionario; cessionario/esportatore -> soggetto extra-UE acquirente).

Esportatore abituale.

I soggetti che prevalentemente esportano la propria attività si potrebbero trovare nella condizione di avere ingenti crediti verso l'Erario visto che le operazioni di reperimento dei fattori produttivi sono imponibili e fanno maturare il diritto di detrazione, ma svolgono molte operazioni (le esportazioni) in regime di non imponibilità e quindi senza veder sorgere alcun debito di imposta verso l'Erario. Questa situazione fa sì che si individuino i soggetti che sono abitualmente esportatori (ossia con una quota elevata di esportazioni nelle operazioni svolte) e si permetta a loro di acquistare i fattori produttivi senza che il soggetto cedente applichi il diritto di rivalsa (i cosiddetti acquisti senza pagamento di imposta).

Operazioni intracomunitarie.

A partire dal 1° gennaio 1993 sono state abolite le dogane tra i vari Stati aderenti all'UE e fra questi Paesi non si hanno più importazioni ed esportazioni ma acquisti e cessioni intracomunitarie. L'IVA viene applicata secondo il **regime transitorio della tassazione nel Paese di destinazione**.

Per gli acquisti intracomunitari non si verificano quindi sdoganamenti e il soggetto Iva estero che cede il bene emette fattura indicante l'operazione come non imponibile (questo perché è tassata in Italia – paese di destinazione dei beni). L'IVA sarà quindi dovuta da parte dell'acquirente, il quale però registrerà la fattura estera sia sul registro delle vendite che degli acquisti restituendo la neutralità all'imposta.

Gli acquisti intracomunitari effettuati dai consumatori finali sono tassati secondo il principio del paese di origine (e quindi è il venditore a liquidare l'imposta); tale regime subisce per particolari beni delle deroghe.

Le **cessioni intracomunitarie** effettuate da un soggetto passivo Iva sono operazioni non imponibili.

Rappresentante fiscale dei non residenti.

I soggetti non residenti in uno Stato UE possono nominare un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato per fare in modo tale che sia lui ad adempiere agli obblighi del tributo e ad esercitarne i diritti. Se vi è un rappresentante quando un soggetto residente esporta merce verso un soggetto non residente, può emettere la fattura verso il rappresentante, anziché provvedere per mezzo dell'autofattura.

L' IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP):

L'IRAP ha come presupposto lo svolgimento di un'attività, autonomamente organizzata (è esclusa dal suo campo impositivo quindi il lavoro subordinato o parasubordinato) per la produzione di beni e servizi.

L'aliquota è stabilita nella misura del 4,25% ma per le Regioni è possibile modificarla nel range di un punto percentuale.

I soggetti passivi dell'IRAP sono gli imprenditori, i lavoratori autonomi e anche le pubbliche amministrazioni che producono reddito d'impresa, commerciale o agricolo che sia. Sono esclusi coloro che producono redditi occasionali o un reddito agricolo minimo.

La base imponibile si determina sottraendo da una componente positiva di partenza talune componenti negative, eccezion fatta per le pubbliche amministrazioni e gli enti non commerciali, la cui base imponibile è determinata sulla base degli stipendi erogati. Sono indeducibili i costi del personale, gli oneri finanziari e alcuni accantonamenti. Le variazioni fiscali sul risultato del conto economico effettuate in sede IRES si estendono alla base imponibile IRAP.

L'IRAP non è deducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Se l'attività è stata svolta in più regioni la base imponibile deve essere suddivisa tra le varie Regioni in cui si è svolta; la suddivisione è effettuata per mezzo dell'applicazione di specifici parametri.

LA FISCALITA' COMUNITARIA.

La Comunità europea nel suo Trattato istitutivo ha sancito che per raggiungere i fini posti è necessaria l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e il sistema fiscale dei paesi aderenti non deve porsi in contrasto con la creazione del mercato comune (diventato poi mercato interno). Questo concretamente ha significato il divieto di dazi doganali e limitazioni quantitative per gli acquisti intracomunitari, una tariffa doganale comune e il divieto di operazioni fiscali discriminatorie come il divieto di concedere ai prodotti esportati ristorni di imposizione interne superiori alle imposizioni effettivamente applicate.

Particolare rilievo in tale ambito assume l'armonizzazione delle imposte indirette (visto che gravano proprio sui consumi e sui trasferimenti dei beni) , per cui viene attribuita alla Comunità un potere limitato all'armonizzazione delle legislazioni fiscali dei diversi Paesi allo scopo di eliminare le disparità dei regimi fiscali nazionali per assicurare un regime di libera concorrenza non alterato da distorsioni fiscali.

Proprio per questo motivo venne ideato un tributo funzionante in modo comune tra i diversi stati membri: l'IVA.

Scambi internazionali.

In generale è valevole il principio della tassazione nel Paese di destinazione.

Negli scambi comunitari invece dovrebbe venire adottato il regime della tassazione nel Paese di origine, tale sistema però non è ancora stato adottato e vige il regime transitorio della tassazione nel Paese di destinazione. Nel frattempo si è comunque provveduto a sopprimere le frontiere fiscali tra

gli Stati membri e all'applicazione integrale del diritto di rivalsa e di detrazione circa gli scambi intracomunitari tra soggetti passivi del tributo.

Tassazione nel Paese di origine ->

Le cessioni di merci all'interno tra Stati della Comunità costituiranno operazioni imponibili e il cedente emetterà fattura in cui esercita il suo diritto di rivalsa, l'acquirente la riceverà e avrà la possibilità di dedurre/detrarre l'imposta pagata. L'imposta viene quindi riscossa dal Paese di origine (dove risiede il cedente), il quale poi la verserà nello Stato in cui avverrà il consumo finale del bene.

Tassazione nel Paese di destinazione ->

Con tale sistema è l'acquirente soggetto passivo ai fini IVA ad essere debitore di imposta nei confronti dello Stato di destinazione; lui registrerà la fattura sia tra gli acquisti che tra le vendite.

Per i privati invece è assicurata la massima libertà di acquistare beni all'estero e portarseli nel loro Paese, eccezion fatta per particolari categorie di beni.

IVA e commercio elettronico.

Il commercio elettronico viene visto come una prestazione di servizi.

Rimane vivo il principio che prevede l'applicazione dell'IVA nello Stato in cui risiede il **prestatore** del servizio.

Tale principio viene derogato per i **beni digitalizzati** (ossia quei beni la cui vendita è conclusa interamente on-line e la consegna avviene tramite download della risorsa), in cui il luogo di tassazione è quello in cui risiede il cliente e viene meno la tassazione per i beni ceduti ad un soggetto non residente in Stati comunitari (trattasi a tutti gli effetti di esportazione). Non vale già più tale principio di tassazione dove vi è l'utilizzo quando la cessione è fatta da soggetti passiva Iva a favore di consumatori finali comunitari, in quanto le prestazioni si considerano effettuate nello Stato in cui risiede il soggetto passivo Iva.

Per i soggetti extra-UE vi è da distinguere il caso in cui l'acquirente è un soggetto passivo Iva (sistema dell'autofatturazione) con quando invece sono consumatori finali (il cedente deve essersi registrato ai fini IVA in uno Stato europeo).

L'armonizzazione delle accise.

Le accise vengono richieste nel momento in cui vi è l'**immissione al consumo** (per esempio per la benzina quando essa viene erogata dal distributore nell'autoveicolo). Proprio per questo motivo è stata sancita l'abolizione dei controlli fiscali alle frontiere anche per i prodotti soggetti ad accise perchè prima della loro immissione al consumo possono circolare liberamente nel territorio comunitario.

L'armonizzazione delle imposte sulla raccolta di capitali.

Per realizzare il mercato interno è necessario che i capitali siano liberi di circolare senza restrinzioni e senza discriminazioni a livello fiscale tra il versamento di capitale effettuato da un residente con quello di uno residente in altro Stato comunitario. Le imposte indirette colpiscono per tre vie la raccolta di capitali:

1. nelle operazioni di conferimento in imprese;
2. imposte di bollo su azioni, obbligazioni e altri titoli;
3. imposte sulle negoziazioni di titoli in Borsa.

Una direttiva comunitaria del 1969 ha sancito che le imposte sui conferimenti (anche se poi successivamente tale normativa è stata estesa anche ad altre operazioni come le fusioni e le scissioni) si applicano una sola volta e nello Stato in cui è situata la direzione effettiva della società; l'abolizione delle imposte di bollo su azioni, obbligazioni e titoli. Tale direttiva lasciava comunque libertà ai singoli Stati di tassare:

- i fenomeni assimilabili ai conferimenti;
- i trasferimenti di beni mobiliari ed immobiliari.

Il coordinamento delle imposte dirette.

Il Trattato istitutivo delle comunità europee prevede che il Consiglio all'unanimità può stabilire direttive volte ad armonizzare il sistema dell'imposizione diretta (ci si è poi rivolti all'armonizzazione nell'ambito della tassazione delle multinazionali, ossia delle società che operano in più Stati membri) con l'emanazione di direttive rivolte:

- la Direttiva sulle fusioni e sulle altre operazioni straordinarie;
- la Direttiva sulla distribuzione di utili tra società e madri e figlie residenti in Stati diversi;
- Convenzione di Bruxelles diretta ad evitare la doppia imposizione fiscale quando uno Stato rettifica gli utili che un'impresa ha conseguito in Stati diversi.

Rapporto Monti del 1996= codice di condotta sulla tassazione delle imprese.

La Direttiva sulle fusioni.

Nel 1990 vi è stata l'emanazione della **Direttiva sulle riorganizzazioni societarie transfrontaliere**, la quale è andata a disciplinare le operazioni di fusione, scissione e conferimenti di attivo tra società residenti in diversi Stati UE.

Per tali operazioni vige il principio della neutralità fiscale, ossia di non tassazione delle plusvalenze registrate in merito ai beni coinvolti nell'operazione e avente un valore reale maggiore rispetto a quello fiscale.

Direttiva madre-figlia.

La cosiddetta direttiva madre-figlia va a disciplinare i dividendi infragruppo, ossia quella situazione in cui una **società madre** residente in uno Stato UE riceve dei dividendi da una sua **società figlia** residente in un altro stato UE ai fini di eliminare la doppia imposizione fiscale sui dividendi infragruppo (altrimenti tassati prima come reddito in capo alla società figlia che li ha conseguiti, quindi come dividendi distribuiti e poi in capo alla società madre percipiente come dividendi ricevuti).

- Tassazione utili **inbound** (ossia entranti - ricevuti dalla società madre):
La Direttiva prevede l'esenzione (anche non totale - in Italia l'esenzione è nella misura del 95%) e attribuzione di un credito d'imposta pari all'imposta dovuta dalla società figlia nel suo Stato.
- Tassazione utili **outbound** (ossia uscenti - dalla società figlia vanno verso la società madre):
La Direttiva richiede che non vi siano ritenute alla fonte sui dividendi distribuiti dalla società figlia se questa è posseduta dalla società madre per più del 25% (a partire dal 2009 sarà sufficiente anche il 10%).
In Italia tale direttiva è stata recepita con la possibilità di escludere direttamente dall'effettuazione della ritenuta oppure permettere il rimborso dell'importo oggetto di ritenuta.

Direttiva su interessi e canoni infragruppo.

Rivolta a togliere la discriminazione fiscale per gli utili e i canoni distribuiti dalle società appartenenti allo stesso gruppo e residenti in diversi Stati UE.

Per raggiungere tale scopo si è soppressa l'imposizione fiscale alla fonte per far sì che la tassazione avvenga nello **Stato di residenza del percettore**.

Direttiva sul risparmio.

L'obiettivo è stato quello di tassare i redditi nello Stato di residenza del beneficiario. Vigè un obbligo di scambio di informazioni tra gli Stati.

Per alcuni Stati è in vigore un regime transitorio, per il quale vengono effettuate le ritenute alla fonte anche se poi sono devolute nelle case dello Stato di residenza del beneficiario.

Convenzione arbitrata (conosciuta anche come Convenzione di Bruxelles).

Essa si applica quando vi sono delle rettifiche in merito alle disposizioni anti transfer price che aumentano l'utile imponibile, permettendo all'impresa collegata di vedersi riconoscere nello Stato in cui risiedono di veder diminuito il proprio imponibile.

Integrazione positiva e integrazione negativa.

La normativa della Comunità europea comporta un'**integrazione** rispetto alla normativa dei diversi Stati. Tale integrazione è detta **positiva** quando proviene dalle stesse direttive; è **negativa** quando è invece determinata dalla Corte di Giustizia europea che interviene per valutare l'incompatibilità di una data norma della legislazione nazionale rispetto ai principi comunitari.

La compatibilità è valutata sulla base del principio di non discriminazione e del divieto di restrizione delle libertà fondamentali (in concreto sarà giudicata incompatibile una norma che prevede un trattamento fiscale deteriore per un "non cittadino" o un "non residente" rispetto a quello applicato ai cittadini o ai residenti).

La libera circolazione dei lavoratori.

Dal Trattato istitutivo della Comunità europea è sancita la libera circolazione delle persone e più specificatamente dei lavoratori, i quali per la loro nazionalità non devono subire discriminazioni in merito all'impiego, alla retribuzione e alle altre condizioni di lavoro. Inoltre per quanto riguarda il trattamento fiscale si ricorda come i non residenti siano tassati solamente sulla parte del reddito prodotta nello Stato estero (e non sulla totalità dei redditi ovunque prodotti, come accade invece per i soggetti residenti).

La **sentenza Schumacker** ha sentenziato che vadano riconosciuti ai lavoratori non residenti le stesse attenuazioni del carico fiscale previste per i residenti quando essi producono la maggior parte del reddito in uno Stato in cui non sono residenti.

La libertà di stabilimento.

Il Trattato garantisce anche la libertà di stabilimento della propria attività anche da parte di soggetti non residenti diretto sia ad attività non salariate che attività di imprese, sia sotto forma di impresa individuale che di società. La tutela si estende sia all'assenza di **host State restriction**, ossia di discriminazioni verso le stabili organizzazioni di società non residenti, che di **home State restriction**, ossia le restrizioni alle società residenti di costituire all'estero delle stabili organizzazioni.

La Corte ha inoltre tutelato la parità di trattamento tra stabili organizzazioni (branch) e società figlie (subsidiary), nonché il riconoscimento delle perdite e dei costi all'interno dei gruppi anche se dirette verso società figlie residenti all'estero.

La libertà di prestazione dei servizi.

Il Trattato tutela la libertà (vietandone le restrizioni) nella prestazione dei servizi da parte di soggetti residenti in un Paese comunitario diverso rispetto al luogo in cui è stato prestato. Tale principio ha sancito la censura delle norme fiscali degli Stati che stabilivano l'indeducibilità dei costi delle prestazioni ricevute da soggetti non residenti.

La libera circolazione dei capitali.

Anche eventuali differenze nei regimi di tassazione dei proventi di capitali in base al luogo di collocamento del capitale non devono essere arbitrarie e né essere orientate ad ostacolarne la libera circolazione.

Essa deve riguardare i dividendi in entrata e quelli in uscita, i quali non devono subire trattamenti arbitrariamente iniqui rispetto a quelli domestici.

Le cause di giustificazione.

Per cause di giustificazione in questo ambito si intendono delle **deroghe** per particolari situazioni al **divieto di discriminazione** sulla base di nazionalità o residenza di un soggetto.

Esse sono innanzitutto individuate dallo stesso Trattato per motivi di ordine pubblico, di sicurezza pubblica e di sanità pubblica; la Corte di giustizia ne ha elaborate altre, in base ad un principio di salvaguardia all'efficacia dei controlli fiscali, alla lealtà dei negozi commerciali e alla difesa dei consumatori.

Affinchè ricorra una causa di giustificazione, e quindi vi sia una discriminazione sulla base della

nazionalità o della residenza di un soggetto, è necessario che vi sia una **coerenza** come collegamento diretto e una **proporzionalità** tra la discriminazione attuata e l'interesse di tale atteggiamento da parte del sistema fiscale non perseguibile altrimenti.

Le soft laws.

Per soft laws si intendono quei documenti NON aventi carattere vincolanti emessi dalla Commissione per guidare tra gli Stati lo svolgimento di attività collaborative per la creazione di un mercato interno senza discriminazioni.

Per esempio si sta andando verso la determinazione di un sistema in cui il reddito delle imprese operanti nei diversi Stati membri viene calcolato come base imponibile comune ripartita poi nei diversi Stati.

Gli aiuti di Stato.

Aiuti di Stato = interventi, in qualsiasi forma, che alleviano gli oneri normalmente gravanti sul bilancio di un'impresa. Già dalla definizione si capisce la possibilità che determinate agevolazioni fiscali possano rappresentare degli aiuti di Stato (alcune agevolazioni poi saranno compatibili, altre invece incompatibili).

Gli aiuti di Stato diventano **incompatibili** con il diritto comunitario quando favoriscono certe imprese o certe produzioni **falsando la concorrenza**.

Ci sono però alcuni interventi pubblici che pur se falsano la concorrenza non rappresentano aiuti di Stato e non sono vietati in quanto rispondono ad interessi con maggiore priorità. Le situazioni individuate che permettono ciò sono:

- Aiuti di Stato destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni economicamente sottosviluppate;
- Aiuti di Stato diretti a promuovere la realizzazione di importanti progetti di comune interesse europeo;
- Sviluppo di specifiche attività o regioni;
- Promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio.

Il Consiglio europeo può poi, inoltre, decidere, di autorizzare determinati aiuti di Stato.

Gli Stati prima di concedere aiuti di Stato, ne devono presentare i progetti alla Commissione europea, la quale si pronuncerà in tal senso sopprimendolo o semplicemente modificandolo.