

Diritto Tributario

PROF. GAFFURI

A.S. 2014/2015

1 SOMMARIO

2	Entrate tributarie	4
3	Principi costituzionali.....	5
3.1	Aspetti essenziali.....	5
3.2	Criterio territoriale.....	7
3.3	Abrogazione.....	9
3.4	Criterio territoriale.....	10
3.5	Fondamenti della capacità contributiva.....	11
4	Ordinamento fiscale europeo	13
5	I soggetti passivi: i contribuenti.....	16
5.1	Coobbligazione.....	16
5.2	Rapporti processuali.....	16
5.3	Sostituzione	17
5.4	Traslazione.....	18
5.5	Accollo	18
5.6	Successione.....	18
6	Il soggetto attivo: l'amministrazione finanziaria	19
6.1	Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF).....	19
6.2	Agenzie fiscali	19
6.3	Guardia di Finanza (GF)	19
6.4	Equitalia s.p.a.....	20
7	IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) (D. Lgs. 446/97)	22
7.1	Caratteristiche	22
7.2	Problemi di costituzionalità e soluzioni.....	22
8	IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) (D.P.R.917/86 TUIR)	24
8.1	Caratteristiche	24
8.2	Soggetti Passivi	24
8.3	Redditi prodotti in forma associata	26
8.4	Determinazione dell'imposta dovuta.....	27
8.5	Redditi Fondiari.....	28
8.5.1	Determinazione del reddito fondiario	29
8.6	Redditi di capitale	30

8.7	Redditi di lavoro dipendente	31
8.8	Redditi da lavoro autonomo	34
8.9	Reddito da impresa	36
8.10	Redditi diversi	37
9	IRES (Imposta sul Reddito delle Società) (D.P.R.917/86 TUIR).....	40
9.1	Caratteristiche	40
9.2	Soggetti passivi	40
9.3	Componenti positivi	43
9.3.1	Ricavi.....	43
9.3.2	Plusvalenze.....	44
9.3.3	Sopravvenienze attive o passive	45
9.3.4	Dividendi ed interessi	46
9.3.5	Immobili.....	47
9.4	Componenti negative.....	47
9.4.1	Interessi passivi	47
9.4.2	Minusvalenze e sopravvenienze passive	48
9.4.3	Ammortamento.....	48
9.4.4	Accantonamento	48
9.5	Criteri generali di determinazione del reddito d'impresa	49
9.6	Regimi di determinazione del reddito fiscale	51
9.6.1	Trasparenza fiscale	51
9.6.2	Regime consolidato	53
9.7	Società di comodo.....	54
9.8	ACE (Aiuto Crescita Economica).....	56
10	IVA (Imposta sul Valore Aggiunto).....	58
10.1	IVA per cassa.....	59
10.2	Tipi di operazione.....	59
10.3	Reverse Charge	60
11	Imposta di registro (D.P.R. 131/86)	62
12	Imposta di successione e donazione.....	64
13	Adempimenti formali del tributo.....	66

2 ENTRATE TRIBUTARIE

La Pubblica Amministrazione (PA) ha bisogno di soldi per i servizi diretti alla comunità. **Per finanziare i servizi ha due possibilità:**

- **Entrate di diritto privato:** opera come soggetto di diritto privato, ovvero come un imprenditore che mette sul mercato beni o servizi concludendo un contratto di fornitura con il soggetto interessato (rapporto sinallagmatico). Queste non sono oggetto del corso
- **Entrate di diritto pubblico:** sono normalmente imposte dalla legge. Lo Stato percepisce l'entrata pubblica non perché ci sia la base volontaria del soggetto (contratto) ma perché c'è un obbligo.

Caratteristiche dei tributi:

- **Obbligazione pecuniaria:** obbligo di versare una somma di denaro liquido
- **Coattiva:** imposta dalla legge
- **Presupposto:** contenuto economico patrimoniale, deve essere lecito ovvero conforme alle norme dell'ordinamento (per questo differisce dalla sanzione pecuniaria poiché questa ha origine da un illecito)
- **Finalità:** far concorrere il soggetto al sostenimento delle spese pubbliche
- Si dividono in:
 - *Imposte:* tributo in relazione al quale la PA non interviene in modo assoluto nella realizzazione del presupposto.
 - *Tasse:* una sorta di corrispettivo che il contribuente deve pagare in quanto riceve un servizio individuale dalla PA (ad esempio registrazione di un atto pubblico)
 - *Contributi:* tributo richiesto a coloro che beneficiano di un vantaggio economico derivante dall'esecuzione di un'opera pubblica che va a vantaggio dell'intera collettività (ad esempio la costruzione di una nuova linea metropolitana aumenterà il valore delle case vicine alla nuova direttrice)

Differenze tra tributo e canone/tariffa:

- La finalità del canone e della tariffa è quella di finanziare le spese degli enti locali.
- Mentre per le controversie tributarie c'è il giudice speciale tributario, per le tariffe bisogna presentare l'atto di contestazione davanti all'autorità giudiziaria ordinaria.
- **La tassa si paga perché c'è un vantaggio economico che consegue alla prestazione del servizio** che lo mette in condizione di finanziare la spesa pubblica. **Il canone/tributo, invece, è configurabile come un vero e proprio prezzo**

3 PRINCIPI COSTITUZIONALI

3.1 ASPETTI ESSENZIALI

Costituzione italiana: Art. 23.

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

Riserva alla legge il compito di stabilire le prestazioni imponibili, è una norma garantista per il cittadino.

È una riserva di legge relativa, non assoluta: quando è assoluta la legge deve disciplinare integralmente tutti gli

aspetti della prestazione. Quando la riserva è relativa **significa che la legge non deve disciplinare ogni aspetto ma deve stabilire e disciplinare gli elementi fondamentali della prestazione.** Gli aspetti meno rilevanti possono essere disciplinati da norme di rango inferiore della legge (regolamenti governativi o del ministero dell'economia e delle finanze).

Aspetti essenziali da disciplinare tramite legge:

- **Soggetti:** chi deve pagare il tributo
- **Presupposto del tributo:** individuazione del fatto in base al quale si deve pagare il tributo
- **Importo del tributo:** decidere la base imponibile e le aliquote
- **Esclusioni e agevolazioni**
- **Sanzioni**

La potestà legislativa è dello stato e delle regioni, gli altri hanno potestà regolamentare.

Nell'articolo 23 per legge si intendono le leggi ordinarie, emanate quindi dal parlamento

Atti aventi forza di legge ordinaria:

- **Decreto legge:** emanato dal governo solo in casi straordinari di necessità e urgenza, da convertire entro 60 giorni
- **Decreto legislativo:** il parlamento approva una legge delega che conferisce al governo la potestà legislativa in merito ad alcuni argomenti precisi e, una volta sviluppati, si dovrà emanare un decreto attuativo

Anche gli atti emanati dalla comunità europea valgono ai fini dell'articolo 23:

- **Regolamento:** direttamente applicabile
- **Direttiva:** non direttamente applicabile, deve essere recepita da un atto legislativo interno

La potestà legislativa spetta anche alle regioni.

Costituzione Italiana: Art. 119

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome.

Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato.

Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.

Comuni, province, città metropolitana e regioni hanno autonomia di entrata (come reperire le risorse) e di spesa (come usare le risorse).

Hanno anche risorse finanziarie autonome, quindi la finanza locale non si basa solo sui trasferimenti dallo Stato ma dispongono anche di mezzi propri (tributi ed entrate proprie).

È possibile che un ente locale introduca un nuovo tributo? No, perché nonostante il principio appena affermato c'è il vincolo imposto dall'articolo 23 che stabilisce una riserva di legge. Le regioni, invece, hanno potestà legislativa.

3.2 CRITERIO TERRITORIALE

Costituzione Italiana Art. 117

La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

- a) politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea;
- b) immigrazione;
- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni religiose;
- d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;
- e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie;
- f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; referendum statali; elezione del Parlamento europeo;
- g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali;
- h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;
- i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;
- l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;
- m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;
- n) norme generali sull'istruzione;
- o) previdenza sociale;
- p) legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;
- q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale;
- r) pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;
- s) tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali.

Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale.

Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza.

La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni. La potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia. I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

Le leggi regionali rimuovono ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica e promuovono la parità di accesso tra donne e uomini alle cariche elettive.

La legge regionale ratifica le intese della Regione con altre Regioni per il migliore esercizio delle proprie funzioni, anche con individuazione di organi comuni.

Nelle materie di sua competenza la Regione può concludere accordi con Stati e intese con enti territoriali interni ad altro Stato, nei casi e con le forme disciplinati da leggi dello Stato.

Ci sono materie che appartengono alla competenza legislativa esclusiva dello Stato. I tributi statali sono quelli il cui gettito entra nelle casse dello Stato.

Ci sono materie di competenza legislativa concorrente tra Stato e Regioni. Possono legiferare entrambi, allo Stato è dato di regolare i principi fondamentali, alla legge regionale tocca stabilire le norme attuative. Tra queste materie c'è il coordinamento della finanza statale con la finanza locale.

Con la legge delega 42/09 si disciplina il coordinamento tra legislazione statale e delle regioni. Ci sono tre tipi di tributi locali:

- **Tributi propri derivati:** il gettito spetta all'ente locale ma sono istituiti e integralmente disciplinati dallo Stato. La regione può solo introdurre delle agevolazioni e stabilire i minimi e massimi di applicazione dell'aliquota
- **Addizionali:** tributi aggiuntivi rispetto a quelli statali (ad esempio l'addizionale IRPEF). La legge regionale può stabilire agevolazioni e l'aliquota applicabile
- **Tributi propri:** introdotti dalla legge regionale. Non può andare a colpire un presupposto già colpito da legge statale.

La somma di tributi propri, addizionali e fondi perequativi¹, devono andare a coprire il costo standard² dei servizi erogati dagli enti locali. Quindi **se una regione spende di più può:**

- **Intervenire sulle aliquote o le addizionali**
- **Introdurre dei contributi propri nuovi**

¹ Fondo alimentato dallo stato che va a coprire le esigenze di cassa delle regioni più povere, la cui popolazione ha una minore capacità contributiva.

² Per i servizi è stato stabilito un costo medio (soprattutto per i servizi sanitari).

3.3 ABROGAZIONE

La legge fiscale non può essere abrogata tramite referendum (articolo 75 della Costituzione Italiana), altrimenti non ci sarebbero leggi fiscali

Costituzione Italiana Art. 75

È indetto referendum popolare per deliberare l'abrogazione, totale o parziale, di una legge o di un atto avente valore di legge, quando lo richiedono cinquecentomila elettori o cinque Consigli regionali.

Non è ammesso il referendum per le leggi tributarie e di bilancio, di amnistia e di indulto, di autorizzazione a ratificare trattati internazionali.

Hanno diritto di partecipare al referendum tutti i cittadini chiamati ad eleggere la Camera dei deputati.

La proposta soggetta a referendum è approvata se ha partecipato alla votazione la maggioranza degli aventi diritto, e se è raggiunta la maggioranza dei voti validamente espressi.

La legge determina le modalità di attuazione del referendum.

Divieto di istituire norme fiscali tributarie con la legge di approvazione del bilancio dello stato (articolo 81 della Costituzione Italiana), **in modo che il governo non potesse istituire nuovi tributi a fronte di un disavanzo di bilancio.** Il testo è stato cambiato permettendo l'istituzione di nuovi tributi ma con la clausola "Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte."

Costituzione Italiana Art. 81.

(Testo applicabile fino all'esercizio finanziario relativo all'anno 2013)

Le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.

Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese.

Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte.

(Testo applicabile a decorrere dall'esercizio finanziario relativo all'anno 2014)

Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico.

Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali.

Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte.

Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.

Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale.

La legge fiscale dura fino a quando non viene abrogata in tre modi:

- **Abrogata da una legge successiva**, due modi:
 - **Abrogazione espressa**: la legge successiva abroga esplicitamente quella anteriore
 - **Abrogazione implicita**: la legge posteriore è incompatibile con quella anteriore e, poiché vi è la prevalenza temporale, le discipline incompatibili della legge anteriore vengono abrogate
- **Abrogata da una pronuncia della corte costituzionale**, dopo aver verificato la compatibilità della legge con i principi costituzionali
- **Abrogata per una pronuncia della corte di giustizia della corte europea** nel caso trovi un'incompatibilità tra la norma e i principi e le libertà fondamentali stabilite dal trattato dell'unione europea. Non è formalmente abrogata ma di fatto non è applicabile (c'è ancora nella legge ma non si può applicare)

L'abrogazione ha effetto "ex nunc" (da ora), ovvero smette di avere efficacia dall'ingresso della norma posteriore.

Se invece è abrogata da una pronuncia della corte costituzionale, ha un effetto "ex tunc" (dall'inizio), quindi è come se non avesse mai avuto effetto. **Nel caso di pagamento effettuato c'è diritto al rimborso entro il termine concesso a pena di decadenza** dalla disciplina del tributo dichiarato incostituzionale

3.4 CRITERIO TERRITORIALE

L'applicazione della legge fiscale si applica esclusivamente sul territorio dello Stato italiano, ciò non significa che la legge italiana non possa essere applicata anche a fatti che avvengono al di fuori del territorio Italiano. Ad esempio, in ambito IRPEF, i residenti in Italia sono tassati anche sui redditi prodotti fuori dallo stato italiano.

3.5 FONDAMENTI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

Costituzione Italiana Art. 53.

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

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

L'articolo 53 della costituzione italiana è il pilastro sul quale si basa il sistema tributario, ovvero il principio della capacità contributiva.

L'articolo 3 della Costituzione italiana sancisce che *“È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.”*, ciò è possibile grazie ai tributi derivati dall'imposizione fiscale.

Si paga quindi non per ottenere un vantaggio ma perché vi è una capacità contributiva portata dal reddito.

Cos'è la capacità contributiva? La capacità del cittadino di sopportare economicamente la perdita di una parte del proprio reddito per metterla a disposizione dello Stato Italiano.

Com'è misurata la capacità contributiva? Consiste nella ricchezza (o forza economica) del cittadino. Viene misurata tramite:

- **Indici diretti** (colpiti da imposte dirette, es. IRPEF, IRAP):
 - **Reddito**: la ricchezza nuova prodotta dal soggetto in un certo periodo di tempo (solitamente l'anno solare) sfruttando le proprie energie lavorative o i propri beni
 - **Patrimonio**: la ricchezza già accumulata dal soggetto ad una certa data
- **Indici indiretti** (colpiti da imposte indirette, es. IVA):
 - **Affari**: transazioni tra cittadini che fanno circolari beni o servizi
 - **Consumi**: acquisto di beni per soddisfare le proprie esigenze personali

Quali sono le funzioni che svolge il principio della capacità contributiva?

- **Fissa il limite massimo oltre il quale non si può spingere l'imposizione tributaria**, poiché non si può colpire il cosiddetto “minimo vitale”, ovvero la ricchezza minima per condurre una vita minimamente dignitosa.
- **Serve a verificare la coerenza interna della disciplina di un tributo rispetto al presupposto assunto** come fatto generatore del tributo medesimo. Significa che assunto un certo fatto economico come presupposto di un tributo, questo deve essere applicato solo nei casi in cui il presupposto sia manifesto, non può essere steso a fatti diverso da esso. Questo limite però non è sempre rispettato dal legislatore tributario.
- **Serve a verificare il “rispetto del principio di effettività dell'imposizione”**, nel senso che dovrebbero colpire la capacità contributiva effettivamente generata dal cittadino. È sempre così? No. Non sempre si va a colpire la capacità contributiva effettiva del cittadino. **In base agli studi di settore le imprese sono divise in gruppi omogenei d'impresa e con questi si stabilisce il ricavo medio.** Nel caso di redditi inferiori a questo ricavo medio, l'ufficio delle entrate va a

raccogliere tasse basate sul ricavo medio e non su quello effettivo (con poi delle possibili scusanti da parte dell'imprenditore). Stessa cosa per le redditi catastali dove si vanno a tassare i redditi supposti. **Questo è considerato legittimo e coerente con l'articolo 53 se:**

- **Non eccessivi**
- **Quando le presunzioni si basano su dati derivanti dalla normale esperienza**
- **Si basano su studi sulla realtà economica effettiva**
- **Consente di verificare il rispetto del "principio di uguaglianza"**, ovvero che di fronte alla stessa manifestazione di capacità contributiva il prelievo sia uguale. È ammissibile introdurre delle discriminazioni e dei trattamenti agevolativi se l'agevolazione è concessa per tutelare e garantire un diritto o un bene tutelato dalla costituzione (ad esempio gli assegni familiari e le detrazioni fiscali per le imprese che si trovano nelle regioni economicamente svantaggiate)
- **Rispetto del "principio di retroattività" della norma fiscale:** generalmente una norma fiscale dovrebbe consentire l'applicazione del tributo da quel momento in avanti. Ci sono casi, però, nei quali la disciplina può essere estesa anche a fatti precedenti. Ciò è compatibile con l'articolo 53? Sì. La corte costituzionale si è espressa in merito dicendo che un tributo può avere efficacia retroattiva se è ragionevole presumere che la ricchezza e/o il vantaggio economico conseguito precedentemente permanga nel patrimonio del contribuente (così si rispetta il principio di attualità della capacità contributiva)

Progressività: al secondo comma dell'articolo 53 si parla di progressività, ovvero **l'imponibilità aumenta assieme alla capacità contributiva del cittadino**. Più il cittadino manifesta ricchezza, tanto maggiore deve essere la sua contribuzione. Non è quindi proporzionale ma è più che proporzionale, in base al principio della solidarietà. Quindi non obbligatoriamente tutti i tributi devono essere progressivi, è sufficiente che il sistema, nel suo complesso, lo sia. L'unico vero tributo progressivo è l'IRPEF (aliquote crescenti a scaglioni di reddito).

4 ORDINAMENTO FISCALE EUROPEO

L'Unione Europea (UE) ha potestà legislativa per le imposte indirette. Una norma del trattato attribuisce al consiglio il potere di adottare direttive in materia di imposte indirette (es. IVA, imposte di registro), in modo tale da coordinare le legislazioni degli stati membri.

Per le imposte dirette non c'è una norma specifica che attribuisca potestà normativa al consiglio, **esiste però una norma di carattere generale che attribuisce al consiglio il potere di emanare direttive da dove sia necessario armonizzare le discipline degli stati membri** affinché si garantisca l'instaurazione e il buon funzionamento del mercato unico.

Principio di non discriminazione: nell'ambito del mercato unico, **occorre garantire la libera circolazione, che non può essere ostacolata da leggi che limitino o precludano il passaggio delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali.** Le misure di limitazione della libertà di circolazione non possono essere adottate né dal paese di partenza né da quello di arrivo. Tra queste misure non si può adottare un regime fiscale discriminatorio che limiti la circolazione (ad esempio la volontà di passaggio di residenza tra stati non può essere ostacolata da un trattamento discriminatorio rispetto a chi rimane nello stato di residenza). Le merci invece non provenienti dal mercato europeo sono soggette a limitazioni come le tasse doganali.

Cos'è l'exit tax? È la tassa di passaggio di residenza tra stati (anche dell'UE). Viene applicata alla plusvalenza del patrimonio³. Questa tassa, impugnata davanti alla Corte di giustizia europea l'ha considerata contraria al principio di non discriminazione.

Libertà di stabilimento:

- **Primaria:** riguarda in particolare imprese e professionisti. La società può trasferire la sede principale da uno stato membro ad un altro stato membro
- **Secondaria:** significa aprire un centro secondario di attività in un altro stato membro

Anche questa libertà non può essere limitata.

Libertà di prestazione di servizi: possibilità di un'impresa di svolgere temporaneamente la sua attività in un altro stato membro. La differenza dalla libertà di stabilimento è la durata del trasferimento.

Riguardo la circolazione di capitali possono essere introdotte delle misure fiscali differenziate, poiché la stessa norma che disciplina la libertà di passaggio dei capitali sancisce che ci possano essere dei trattamenti fiscali differenziati in base alla residenza dell'investitore e allo stato dell'investimento. **Unico limite è che non siano eccessivamente discriminatori.**

Non sempre un regime fiscale discriminatorio è incompatibile con il trattato. Quando è compatibile secondo la Corte di giustizia europea? **È ammissibile quando ha lo scopo di salvaguardare la coerenza interna di un sistema fiscale nazionale**, evitare la sottrazione ingiustificata al pagamento delle imposte in uno stato membro e quando si tratta di garantire l'efficacia e l'efficienza dei controlli fiscali sui contribuenti. Però non solo deve avere queste caratteristiche, in più il regime discriminatorio non deve

³ Compro in Francia un bene a 10 €, decido di trasferire la residenza in Belgio e in quel momento il bene vale 14 €, su quei 4 € di plusvalenza viene applicata la exit tax.

eccedere il minimo indispensabile per raggiungere l'obiettivo che intende conseguire. Se la misura è eccessivamente severa, allora il regime discriminatorio non è più consentito. Quindi **la Corte di giustizia fa queste tre valutazioni:**

- **Se c'è discriminazione**
- **Se c'è una causa di giustificazione**
- **Se la misura che cerca di preservare la coerenza interna non eccede il minimo indispensabile**

Le CFC (Controlled Foreign Companies), sono società controllate, costituite solitamente in stati a bassa fiscalità, e che vengono riempite di beni immateriali (marchi, brevetti, know-how) o di partecipazioni o altri strumenti finanziari o vengono intestati beni immobili. La società si limita ad incassare i redditi che derivano dallo sfruttamento di questi beni. Qual è il vantaggio? Per la controllante il vantaggio consiste nella minore tassazione dei redditi generati da questi strumenti. **Gli stati a fiscalità normale allora introducono norme sulla CFC. Ad esempio obbligano la controllante a dichiarare il reddito della CFC come proprio.** La Corte di giustizia ha accolto i reclami riguardo alla violazione del principio di non discriminazione.

Primo esempio: la Schweppes aveva trasferito un secondo polo di attività in uno stato a fiscalità minore. Tramite le norme sulle CFC, l'Inghilterra aveva obbligato l'impresa a riportare questi redditi in Inghilterra per la tassazione. La Corte di giustizia si è pronunciata in merito dicendo che:

- Sì, c'è una discriminazione
- Sì, c'è la giustificazione del tentativo di sottrarsi dalla tassazione inglese
- La CFC è sproporzionata, non consentiva di dimostrare che la controllata estera fosse un'impresa effettivamente operativa. Se la CFC è un guscio vuoto e non svolge nessuna attività imprenditoriale, allora si può applicare la manovra. Se invece la CFC è effettivamente operativa, allora non si può applicare il regime. Siccome la CFC inglese non può dimostrare che sia un guscio vuoto, allora la norma non è compatibile

Secondo esempio: il riporto delle perdite infragruppo. Una controllante inglese ha una controllata tedesca in perdita. La controllante decide di portare a sé le perdite della controllata. Il fisco inglese decide di non valutare ciò. All'interno del regime inglese, se controllata e controllante sono inglesi si può fare i "consortium relief" ovvero si possono portare in diminuzione le perdite. Ciò non è applicabile in caso di stati diversi. Ciò è stato visto dalla controllante come una limitazione della circolazione dei capitali. La Corte di giustizia ha inizialmente dato ragione ai contribuenti per poi dare ragione al fisco, perché quando la controllata tedesca è in utile il fisco inglese non può tassarlo a meno che non ci siano dei dividendi, allora non consente di dedurre la perdita.

Terzo esempio: l'exit tax italiana che si applica alle imprese (articolo 166 TUIR). Se l'impresa trasferisce la sede ad un altro stato, allora si tassa la plusvalenza latente (valore di mercato – valore contabile). Viene considerata una norma discriminatoria, allora il legislatore italiano ha messo una norma correttiva per la quale si può decidere di pagare immediatamente l'exit tax o di rinviare l'applicazione del tributo al giorno in cui effettivamente venderà i beni.

Divieto dell'aiuto di Stato: è vietato aiutare le imprese e concedere vantaggi e aiuti anche attraverso misure fiscali. Quando l'aiuto di Stato è vietato? **In presenza di certe condizioni:**

- **Se l'aiuto è concesso dallo Stato o da una sua partizione** o, comunque, attraverso risorse statali

- **Che abbia impatto economico favorevole per l'impresa**, con qualsiasi mezzo
- **Deve riguardare la concorrenza**, come favorire l'impresa rispetto ai concorrenti
- **Deve riguardare il commercio tra stati membri**

Anche in questo caso ci sono delle deroghe automatiche (es. aiuti in caso di calamità naturali) e discrezionali, tramite valutazione della commissione europea (es. in caso di crisi economica)

5 I SOGGETTI PASSIVI: I CONTRIBUENTI

5.1 COOBBLIGAZIONE

Il contribuente, ovvero il soggetto obbligato a pagare il tributo, è colui che realizza il presupposto.

Normalmente il presupposto è realizzato da una sola persona, certe volte ci sono due o più soggetti che contribuiscono alla realizzazione del presupposto. In questo caso l'obbligazione tributaria che sorge nei loro confronti è paritaria o solidale? La differenza è fondamentale:

- Parziaria: ciascuno risponde per la sua quota. Quindi se A non paga la sua quota, il fisco non può rivalersi su B
- Solidale: tutti rispondono nei confronti del creditore per l'intero. Quindi se l'obbligato A non paga la sua quota, il fisco può chiedere a B la quota di A.

Nei rapporti interni tra coobbligati, si divide per quote in proporzione alla partecipazione di ciascuno alla realizzazione del presupposto. Quindi se B paga anche per A, B ha un diritto di rivalsa nei confronti di A e può chiedere di restituirgli i soldi (chiede di "ripetere").

Normalmente l'obbligazione di più soggetti passivi è parziaria, salvo che la legge fiscale disponga espressamente in modo diverso.

Ci sono due tipi di solidarietà:

- Dipendente (o del responsabile d'imposta): quando un soggetto collabora con altri soggetti e li aiuta a realizzare il presupposto. Quindi il responsabile d'imposta non realizza direttamente il presupposto, ma aiuta altri a realizzarlo. Quindi anche il responsabile d'imposta è costretto al pagamento del tributo (ad esempio il notaio, nell'imposta di registro il presupposto è il trasferimento di beni. Il presupposto è realizzato dal venditore e dall'acquirente che sono responsabili in solidarietà paritaria dell'imposta. Il notaio non realizza il presupposto ma collabora con le parti contrattuali e registra il contratto di vendita. Quindi anche il notaio risponde in solido con le parti dell'imposta di registro. Solitamente il responsabile d'imposta ha un diritto di rivalsa ma, a differenza del coobbligato principale, non si rivale soltanto per una quota, ma richiede il rimborso del 100% dell'imposta)
- Paritaria (o primaria): quando due o più soggetti partecipano alla realizzazione del presupposto

5.2 RAPPORTI PROCESSUALI

Due coobbligati in solido. Entrambi ricevono un avviso di accertamento (il fisco chiede il pagamento dell'intera imposta ad A (compratore) e B (venditore)).

Primo caso: uno solo dei due impugna l'atto.

A impugna l'atto e B no. Se A ottiene l'annullamento dell'atto da parte del giudice, il quale ritiene che la pretesa fiscale non sia corretta. B può avvalersi degli effetti favorevoli della sentenza ottenuta da A? Sì. B può decidere di non pagare grazie all'estensione della sentenza favorevole ottenuta dall'altro coobbligato A. Secondo la giurisprudenza tributaria c'è un limite: il coobbligato che non ha impugnato può invocare la sentenza favorevole ottenuta da A solo se non ha ancora pagato.

Secondo caso: entrambi impugnano l'atto con esiti differenti

Entrambi contestano l'atto, A ottiene l'annullamento e B, invece, vede il ricorso respinto. Abbiamo quindi due giudicati differenti. B può invocare la sentenza favorevole di A? No. L'unica strada che ha B per contestare la sentenza è di fare appello al giudice di secondo grado (commissione tributaria regionale).

5.3 SOSTITUZIONE

Normalmente chi realizza il presupposto deve pagare il tributo. Ma non sempre è così. In certi casi il soggetto chiamato a versare il tributo non coincide con il contribuente. C'è un soggetto che "si sostituisce" al contribuente.

Ci sono due soggetti: sostituto (A) e sostituito (B). Tra i due c'è un rapporto di diritto privato tale per cui sostituto (A) è debitore nei confronti di B (sostituito) di una somma di denaro, che costituisce per sostituito (B) reddito imponibile. Quindi chi realizza il presupposto è il sostituito (B) però, in caso di sostituzione, è sostituto (A) a dover versare l'imposta all'erario.

Esempio: datore di lavoro (A) e dipendente (B). A fine mese A deve versare lo stipendio a B. Quindi è B a realizzare il presupposto con il suo reddito di lavoro dipendente. L'imposta viene però versata da A. Detto così sembrerebbe la violazione dell'articolo 53 (ognuno deve pagare in base alla PROPRIA capacità contributiva, non di un altro). Quindi il sostituto deve trasferire sul sostituito il carico d'imposta. Deve quindi gravare su B. si attua quindi la ritenuta fiscale (A è sostituto d'imposta per B). Quindi teoricamente è B a vedere il suo reddito diminuire (A deve dare 1200 € a B, gli versa 1000 € e gli altri 200 €, che B avrebbe dovuto versare all'erario, li versa direttamente A per suo conto).

Ci sono due tipi di ritenuta:

- A titolo d'imposta: con l'applicazione della ritenuta e il versamento da parte del sostituto, cessa ogni rapporto fiscale. Il sostituito non ha alcun rapporto con il fisco e quindi non deve dichiarare al fisco le somme percepite e già assoggettate a ritenute a titolo d'imposta. (A deve a B 10 €, versa solo 8 € perché i 2 € sono le imposte che versa direttamente all'erario. Tutto finisce qua)
- A titolo d'acconto: sia il sostituto che il sostituito hanno rapporti con il fisco. Il sostituito deve dichiarare e includere nella dichiarazione i redditi percepiti dal sostituto, segnati per l'intero importo. Però così sembrerebbe che il sostituito paghi due volte l'imposta. Non è così perché il sostituito, una volta calcolata l'imposta sulla base imponibile comprensiva del reddito ricevuto dal sostituto, detrae dall'imposta così calcolata la ritenuta d'acconto subito. (A deve a B 10 €, versa solo 8 € perché i 2 € sono le imposte che versa direttamente all'erario. B, quando dichiarerà i suoi redditi, segnerà 10 € e dirà che i 2 € di imposte, che secondo questa procedura dovrebbe pagare, sono già state versate da A, quindi compenserà con l'acconto già versato)

Non sembra va tutto bene. I casi che avvengono più spesso sono:

- Il sostituto (A) fa la ritenuta ma non la versa all'erario (ad esempio certe imprese in difficoltà economica). Il fisco dovrebbe recuperare l'imposta dal sostituto (A). La cassazione, con una tesi infondata pro fisco, ha sancito che può chiedere l'imposta al sostituito (B), pagando così di fatto due volte. Quindi B potrà rivalersi su A ma, ovviamente, se A non ha potuto pagare prima, probabilmente non riuscirà a pagare nemmeno dopo.

- Il sostituto (A) non fa la ritenuta e non la versa. La ritenuta è un diritto-dovere (diritto alla rivalsa ma è un dovere applicare la ritenuta).
 - Ritenuta a titolo d'imposta: sorge quindi un'obbligazione solidale tra sostituto (A) e sostituito (B)
 - Ritenuta a titolo d'acconto: il sostituito (B) deve andare a dichiarare comunque il suo reddito complessivo, calcola l'imposta e la paga completamente poiché non può detrarre niente. Il sostituto (A) non ha comunque adempiuto al dovere della ritenuta, vedrà quindi una sanzione a suo carico.

5.4 TRASLAZIONE

Quando c'è il tentativo di trasferire su un altro soggetto l'onere del contributo. Nessuna norma prevede questo recupero, il contribuente prova a traslare il costo del tributo. Un esempio l'abbiamo visto nell'IRAP quando si parlava del pagamento su una ricchezza inesistente (poiché certe voci negative, anche consistenti, non vengono considerate), quando in realtà l'imprenditore va comunque ad aumentare i prezzi per far pagare l'IRAP ai suoi clienti.

5.5 ACCOLLO

Un soggetto si impegna a pagare il debito di un altro. Può essere di due tipi:

- Interno: l'accordo intercorre solo tra il debitore originario, l'accollato (A), e l'accollante (B), ovvero colui che mette a disposizione le risorse necessarie per coprire il debito dell'accollato
- Esterno: viene informato dell'accollo anche il creditore (rapporto trilaterale), quindi l'accollante (B) non si impegna solo nei confronti dell'accollato (A) ma anche nei confronti del creditore (C). Nasce quindi un'obbligazione solidale tra l'accollante (B) e l'accollato (A)

5.6 SUCCESSIONE

Può riguardare le persone fisiche e le società. Nella posizione creditoria/debitoria viene trasferita in capo ad un altro soggetto. La successione può avvenire per morte, per fusione o scorporo.

I debiti e i crediti fanno parte del patrimonio relitto della persona che muore (il "de cuius"), che viene trasferito agli eredi se accettano l'eredità.

Normalmente gli eredi rispondono dei debiti pro quota, quindi in maniera parziaria. Viene fatta eccezione per le imposte dirette che vengono ereditate solidalmente.

Per le società solitamente la successione avviene per operazioni straordinarie. Ad esempio due società che si fondono accumulano i propri debiti e crediti. Se invece c'è una scissione, le società saranno responsabili solidalmente del debito intero della società scissa.

6 IL SOGGETTO ATTIVO: L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

6.1 MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE (MEF)

A capo di tutto c'è il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) che ricopre alcuni compiti essenziali come quello normativo e quello di coordinare e dirigere le attività delle agenzie fiscali:

- Agenzia delle entrate
- Agenzia delle dogane
- Agenzia del demanio

6.2 AGENZIE FISCALI

Sono enti pubblici economici autonomi e sono sottoposti all'autorità di vigilanza, direzione e coordinamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Quali sono i loro compiti?

- L'agenzia delle entrate gestisce tutti i tributi ad esclusione dei tributi locali
- L'agenzia delle dogane controlla, ovviamente, i tributi doganali e le accise
- L'agenzia del demanio si occupa della gestione dei beni che appartengono allo Stato

L'agenzia delle entrate ha una sede centrale a Roma la quale, a sua volta, coordina le direzioni regionali che dirigono e coordinano quelle provinciali presso ogni capoluogo di provincia per terminare, nelle città di elevate dimensioni, le sedi locali.

Gli uffici che hanno rapporti con i clienti sono le sedi locali e provinciali.

La competenza degli uffici è ripartita su base territoriale, non per materia, si occupano quindi di tutte le imposte nei confronti di quei contribuenti che hanno il domicilio fiscale all'interno del territorio nel quale opera l'ufficio (ed ecco la base territoriale).

L'ufficio è competente dei controlli, riscossione, rimborsi ecc. in base al criterio territoriale.

- Persone residenti: l'ufficio competente è quello del comune di residenza
- Società residenti: l'ufficio competente è quello del comune dove si trova la sede legale
- Soggetti non residenti: l'ufficio competente è quello del comune dove è prevalentemente prodotto il reddito

6.3 GUARDIA DI FINANZA (GF)

In materia fiscale hanno il compito di svolgere indagini e controlli assieme agli uffici locali dell'agenzia delle entrate.

Il potere di emanare l'atto conclusivo del procedimento, che è l'avviso di accertamento, spetta esclusivamente all'agenzia delle entrate.

6.4 EQUITALIA S.P.A.

Partecipata al 51% dall'agenzia delle entrate e al 49% dall'INPS

Controlla tre società:

- Equitalia Nord s.p.a.
- Equitalia Centro s.p.a.
- Equitalia Sud s.p.a.

Che a loro volta controllano altre s.p.a. costituite a livello provinciale.

Equitalia è il soggetto che si occupa della riscossione forzata dei tributi quando il contribuente non ha spontaneamente pagato.

Il procedimento solitamente è che la Guardia di Finanza che, rilevato l'illecito, avvisa l'agenzia delle entrate. Questa evita l'avviso di accertamento per recuperare l'imposta evasa. Se non viene pagato passa la cartella esattoriale ad Equitalia che si occuperà della riscossione forzata.

IMPOSTE DIRETTE

7 IRAP (IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE) (D. LGS. 446/97)

7.1 CARATTERISTICHE

È un tributo proprio derivato delle regioni. Introdotto da una legge di stato ma il gettito del tributo va alle regioni e serve per finanziare la spesa sanitaria regionale.

Qual è il presupposto? L'esercizio di un'attività autonomamente organizzata diretta a produrre beni o servizi. Ovvero ci deve essere una struttura appositamente dedicata allo svolgimento dell'attività, non deve essere necessariamente esercitata a scopo di lucro, quindi anche gli enti non commerciali sono soggetti passivi IRAP. Chi sono?

- Imprese individuali e collettive commerciali
- Professionisti o lavoratori autonomi
- Enti non commerciali (associazioni, fondazioni, ecc.)
- Enti pubblici

Base imponibile: il valore aggiunto della produzione. Come si calcola?

- **Enti non commerciali ed enti pubblici:** somma delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti
- **Professionisti o lavoratori autonomi, imprese commerciali:** somma algebrica dei compensi dell'attività caratteristica – i costi inerenti allo svolgimento della stessa attività. Non si tiene conto di interessi attivi e passivi e componenti di entità straordinaria. Tra i costi non si tiene conto dei costi delle retribuzioni del personale dipendente

Aliquota normale 3,5 %

7.2 PROBLEMI DI COSTITUZIONALITÀ E SOLUZIONI

- **Rispetto dell'effettività della capacità contributiva:** non consentendo di dedurre le spese per il personale e degli interessi passivi, spesso molto rilevanti. Questo fa sì che la base imponibile sia fittiziamente attiva. Soluzione: non c'è una violazione dell'articolo 53 perché l'imprenditore che paga l'IRAP recupera l'ammontare dell'imposta nei confronti dei suoi clienti tramite il prezzo dei beni e/o servizi.
- **L'IRAP colpisce un soggetto che non è il titolare della ricchezza assoggettata ad imposta:** l'imposta è dovuta dall'imprenditore. Ma l'imposta comprende anche interessi passivi e costo del personale, nonostante queste componenti non facciano parte della ricchezza dell'imprenditore. Soluzione: non c'è violazione dell'articolo 53 poiché l'imprenditore paga l'imposta nel momento in cui la nuova ricchezza viene prodotta, prima che questa ricchezza sia distribuito tra i soggetti che hanno concorso al successo dell'attività imprenditoriale.
- **Problema di coerenza interna della disciplina del tributo (quindi del presupposto):** il presupposto è lo svolgimento di un'attività diretta a produrre beni e/o servizi autonomamente organizzata. I soggetti passivi sono anche professionisti o lavoratori autonomi. Quindi non è detto che ogni attività imprenditoriale o professionale sia autonomamente organizzata, poiché possono anche svolgere l'attività solo con le proprie energie, quindi senza una dotazione strumentale.

L'assoggettamento indiscriminato significa estendere l'IRAP anche a fatti che non corrispondono al presupposto regolato dalla legge. Soluzione: è stata data parzialmente ragione alla critica, poiché per le imprese non c'è problema (poiché sicuramente autonomamente organizzata). Per i professionisti invece bisogna distinguere. Effettivamente ci possono essere casi senza autonoma organizzazione. Quindi ha dichiarato incostituzionale nella parte in cui assoggetta anche le attività professionali senza un'organizzazione autonoma. Come si fa a distinguere? È intervenuta la corte di cassazione distinguendo due ipotesi:

- Se il professionista ha almeno un dipendente/collaboratore si può dire che l'attività è autonomamente organizzata
- Se l'attività è svolta con mezzi strumentali che eccedono il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività è un'attività autonomamente organizzata

Quindi un professionista che esercita l'attività solo con un computer con un programma di contabilità e nient'altro, allora non dovrebbe essere soggetto IRAP

8 IRPEF (IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE) (D.P.R.917/86 TUIR)

8.1 CARATTERISTICHE

TUIR Art. 1

Presupposto dell'imposta

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

TUIR Art. 6

Classificazione dei redditi

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:

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

2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.

3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Presupposto: il conseguimento dei redditi, in denaro o in natura, indicati all'articolo 6 del TUIR, ovvero:

- Redditi fondiari (possesso di immobili)
- Redditi di capitale (redditi da investimento di capitale)
- Redditi di lavoro dipendente
- Redditi di lavoro autonomo
- Redditi di imprese (dallo svolgimento di un'attività commerciale)
- Redditi diversi (voce residuale)

8.2 SOGGETTI PASSIVI

Le persone fisiche residenti e non residenti

Il TUIR definisce chi è residente ma non quella di non residente (che verrà quindi stabilito per esclusione)

Ci sono tre possibilità di residenza, basta realizzarne una:

- Chi è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente di un comune italiano

- La persona fisica che ha la residenza civilistica in Italia (indipendentemente dall'anagrafe). La residenza civilistica è il luogo della dimora abituale, quindi se risiede sul suolo italiano per la maggior parte del periodo d'imposta, il tutto unito alla volontà di essere residente (un tedesco prigioniero di terroristi per 8 mesi in Italia non verrà considerato civilmente residente)
- Possesso, indipendentemente dalla residenza civilistica, del domicilio civilistico sul territorio italiano. Il domicilio civilistico è il centro principale degli affari e degli interessi della persona fisica

Queste condizioni devono permanere per la maggior parte del periodo d'imposta.

Si considera residente in Italia la persona fisica che trasferisce la sua residenza in un paradiso a fiscalità agevolata, salvo che il contribuente dimostri di aver cessato ogni legame con lo Stato italiano⁴.

Il residente paga l'IRPEF sui redditi ovunque prodotti nel mondo, il non residente paga l'IRPEF sui redditi prodotti in Italia. Come stabilire quando il reddito è prodotto dentro al territorio? L'articolo 23 spiega le valutazioni legate alle tipologie di reddito

TUIR Art. 23

Applicazione dell'imposta ai non residenti

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- a) i redditi fondiari;
- b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;
- d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonchè le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione: 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonchè da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;
- g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.

2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e) del comma 1 dell'articolo 16; b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47; 78 c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonchè di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico; d) i compensi corrisposti ad imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

⁴ Famoso fu il caso di Pavarotti che trasferì la sua residenza a Montecarlo. Il fisco credeva che la residenza a Montecarlo fosse fittizia ma questa norma non esisteva ancora quindi dovette dimostrare l'intento di pagare meno tasse. Ci riuscì e fu introdotta questa norma per trasferire l'onere della prova sul contribuente.

- Redditi fondiari: prodotto in Italia se l'immobile si trova nel territorio italiano
- Redditi di capitale: si guarda la residenza del debitore delle somme
- Redditi di lavoro dipendente: se l'attività è svolta materialmente in Italia
- Redditi di lavoro autonomo: se l'attività è svolta materialmente in Italia
- Redditi d'impresa: se l'attività è materialmente svolta in Italia attraverso una stabile organizzazione
- Redditi diversi: se il bene da cui deriva il reddito è in Italia o se l'attività è svolta materialmente in Italia

8.3 REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA

TUIR Art. 5

Redditi prodotti in forma associata

1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

3. Ai fini delle imposte sui redditi:

a) le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza;

b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;

c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;

d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

4. I redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230-bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione:

a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;

b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo di imposta;

c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

5. Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

La società è residente in Italia quando ha la sede legale, amministrativa o la sede principale degli affari in Italia

Il reddito non è tassato in capo alla società ma direttamente ai soci pro quota, in proporzione alla partecipazione agli utili.

Quindi il soggetto passivo non è la società ma i soci. Questo sistema è obbligatorio per le società di persone residenti. Il vantaggio è che il reddito è tassato una sola volta in capo al socio. Lo svantaggio è che il socio è tassato sul reddito anche se non vengono distribuiti i dividendi.

Nelle imprese familiari oltre all'imprenditore, collaborano anche i familiari dell'imprenditore (parenti fino al terzo grado, affini fino al secondo grado). Quindi a tutti quelli che svolgono attività nell'azienda in maniera preminente e continuativa è corrisposta una parte del reddito (al massimo, in totale, il 49%).

8.4 DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA DOVUTA

Art. 8

Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60.
2. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.
3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84.

Il primo passo è effettuare la somma algebrica dei redditi (ex articolo 6) che ha conseguito nel corso dell'anno solare. Somma algebrica perché possono anche esserci perdite.

In caso di perdita le regole sono diverse:

- Se la perdita deriva da attività di lavoro autonomo o imprese minori, la perdita è compensabile con gli altri redditi ma non può essere portato a nuovo⁵
- Se la perdita deriva da società di persone o imprese ordinarie, la perdita non è compensabile con i redditi di altre categorie ma è riportabile a nuovo per 5 esercizi

Questa è la base imponibile lorda. A questa vanno applicati gli oneri deducibili (ex articolo 10)

Ad esempio:

- Spese mediche per grave invalidità
- Assegni versati al coniuge
- Contributi previdenziali e assistenziali

⁵ Utilizzato negli esercizi successivi

Base imponibile lorda – oneri deducibili = base imponibile netta

A questa si applicano le aliquote che sono crescenti per scaglioni di reddito (unica imposta progressiva dell'ordinamento)

Successivamente si devono scomputare dall'imposta lorda le detrazioni, ad esempio:

- Per carichi di famiglia
- Altre detrazioni (per chi è titolare di lavoro dipendente e/o autonomo)
- Per oneri (ad esempio interessi versati alla banca finanziatrice per l'acquisto della prima casa)
- Spese funerarie
- Spese veterinarie

Otengo così l'imposta netta. Ci sono ulteriori somme da dedurre:

- Eventuali acconti pagati durante l'anno
- Eventuali ritenute d'acconto subite durante l'anno
- Crediti d'imposta (ad esempio sui redditi prodotti all'estero che vengono tassati anche negli stati esteri. Le tasse estere vengono considerate in Italia come crediti d'imposta)

Alcuni redditi non vengono sommati agli altri ma vengono tassati autonomamente. Sono quei redditi a formazione pluriennale ma che hanno manifestazione numeraria in un'unica soluzione. Questa soluzione è atta ad evitare l'aumento verso gli scaglioni più alti dell'IRPEF.

I redditi diversi presentano una regola generale: al reddito tassato separatamente si applica l'aliquota corrispondente al reddito medio conseguito negli ultimi due anni

8.5 REDDITI FONDIARI

Derivano dal possesso di immobili sul territorio dello stato

Non producono reddito tassabile le prime case (ex art. 10 TUIR). Il reddito prodotto viene incluso nella base imponibile ma lo stesso reddito viene considerato onere deducibile, quindi le due poste si compensano.

Con l'introduzione dell'IMU (tributo di natura patrimoniale, non reddituale), è stata introdotta l'alternatività tra IMU e IRPEF. Di conseguenza, gli immobili non locati (non dati in affitto) non sono sottoposti ad IRPEF ma solo ad IMU.

A chi sono imputati i redditi fondiari? Al proprietario o a colui che possiede l'immobile in forza di altro diritto reale (es. usufrutto o enfiteusi). Il proprietario/avente diritto deve dichiarare il reddito indipendentemente dalla percezione.

I redditi fondiari si dividono in:

- Reddito dominicale
- Reddito agrario dei terreni
- Reddito dei fabbricati

La distinzione viene fatta perché se il terreno è dato in locazione ad un'altra persona che svolge attività agricola, il reddito si scinde in due parti: la parte dominicale viene dichiarata dal proprietario (reddito dall'esercizio di un diritto reale sul terreno), la parte agraria viene dichiarata da chi svolge l'attività agricola. Se il proprietario esercita attività agricola deve dichiararli entrambi.

Non producono redditi fondiari i terreni che sono di pertinenza di un fabbricato (poiché già tassati con il fabbricato), i fabbricati che sono pertinenze di terreni (ad esempio la casetta degli attrezzi in un campo, oppure la stalla).

8.5.1 Determinazione del reddito fondiario

Uguale alla reddita catastale.

Definito reddito medio ordinario che produce l'immobile ed è prestabilito dall'agenzia delle entrate.

I fabbricati vanno iscritti nel catasto edilizio urbano.

Il reddito stabilito è un reddito medio basato sulle caratteristiche dell'immobile (solitamente diverso da quello reale).

Quali sono le attività agricole che vanno tassate in base alla reddita catastale? Articolo 42. Sono le seguenti:

- Attività di coltivazione di prodotti della terra
- Attività di allevamento (se massimo $\frac{1}{4}$ del cibo dato da mangiare agli animali è prodotto dall'agricoltore allora è ancora una reddita catastale, altrimenti è considerata attività commerciale)
- Trasformazione dei prodotti agricoli sempre per finalità alimentari (se la maggior parte dei prodotti trasformati proviene dal terreno del proprietario dell'attività)

Immobili e fabbricati, tassati sempre in base alla reddita catastale.

Non producono reddito fondiario i fabbricati strumentali e quelli appartenenti alle imprese.

Il reddito è sempre pari alla reddita catastale tranne in un caso: quando il fabbricato è concesso in locazione o in affitto. Se il canone di locazione, ridotto del 5% (a titolo di riduzione forfettaria di spesa), supera la reddita catastale, il proprietario deve dichiarare il canone d'affitto, sempre ridotto del 5%. In sostanza si deve dichiarare la più onerosa tra reddita e affitto.

Se è dato in affitto si può optare per la cedola secca. Ovvero quando l'immobile dato in locazione ha una destinazione abitativa (quindi non vi è opzione per uffici, stabilimenti, ecc.) e il contratto è stipulato tra privati, il proprietario può optare, avvertendo l'inquilino, per la cedolare secca, cosicché il canone di locazione venga tassato separatamente dal complessivo reddito con due aliquote (19% se conforme alla misura stabilita dalle organizzazioni degli inquilini e dei proprietari di case, il cosiddetto equo canone, o 21%)

8.6 REDDITI DI CAPITALE

TUIR, Art. 44

Redditi di capitale

1. Sono redditi di capitale:

- a) **gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti;**
- b) **gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari**, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonchè dei certificati di massa;
- c) **le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue** di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile;
- d) **i compensi per prestazioni di fideiussione o di altra garanzia;**
- e) **gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società**, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'articolo 53; è compresa tra gli utili la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento; (**società IRES**)
- f) **gli utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti indicati nel primo comma dell'articolo 2554 del codice civile**, salvo il disposto della lettera c) del comma 2 dell'articolo 53;
- g) **i proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti;**
- g-bis) i proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute;
- g-ter) i proventi derivanti dal mutuo di titoli garantito;
- g-quater) i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione;
- g-quinquies) i redditi derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1 dell'articolo 50 erogate in forma periodica e delle rendite vitalizie aventi funzione previdenziale;
- g-sexies) i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti;
- h) **gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto (costituiscono un'ulteriore ipotesi di reddito diverso).**

2. Ai fini delle imposte sui redditi:

- a) si considerano similari alle azioni, i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi. Le partecipazioni al capitale o al patrimonio, nonchè i titoli e gli strumenti finanziari di cui al periodo precedente emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si considerano similari alle azioni a condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente; a tale fine l'ineducibilità deve risultare da una dichiarazione dell'emittente stesso o da altri elementi certi e precisi;
- c) si considerano similari alle obbligazioni: 1) i buoni fruttiferi emessi da società esercenti la vendita a rate di autoveicoli, autorizzate ai sensi dell'articolo 29 del regio decreto-legge 15 marzo 1927, n. 436, convertito nella legge 19 febbraio 1928, n. 510; 2) i titoli di massa che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi, nè di controllo sulla gestione stessa.

L'articolo 44 descrive un elenco specifico dei redditi di capitale senza una definizione generale (forse solo alla voce h)

I redditi di capitale sono quelli derivati dagli investimenti.

Alla lettera h sono esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto.

Esempio 1: acquisto delle obbligazioni di un'impresa, ciò vuol dire che alla fine del contratto mi verranno restituiti i soldi e ogni anno verranno versati degli interessi attivi. Questi interessi sono redditi da capitale.

Esempio 2: acquisto delle obbligazioni di un'impresa e penso di guadagnare tramite la rivalutazione di queste sul mercato. Il guadagno non è giuridicamente certo poiché frutto di una speculazione sul mercato. Quindi questo investimento non costituisce reddito di capitale ma un reddito diverso.

Sono tassati per cassa, quindi al momento dell'incasso, e al lordo delle spese, quindi le commissioni non sono deducibili. Gli interessi attivi relativi a mutui sono gli unici non tassati per cassa ma in base al contratto.

Sono tassati i redditi di capitale con regimi sostitutivi (quindi autonomamente) con ritenute o con imposte sostitutive per evitare che incappino nelle aliquote più elevate dell'IRPEF.

Come sono tassati i dividendi di società IRES? Sono tassati in capo al socio⁶, solo in caso di distribuzione. Se il socio è un imprenditore che ha conseguito il reddito in funzione della sua attività, questo va a far parte del reddito complessivo nella misura del 49,72 % per ridurre l'impatto della doppia imposizione.

Se il socio non è un imprenditore ma un privato il regime si sdoppia:

- Se la partecipazione è qualificata⁷, il regime è lo stesso previsto per gli imprenditori (le imprese vengono chiamate "lordiste" perché non hanno ritenute alla fonte)
- Se la partecipazione non è qualificata, il dividendo è assoggettato a ritenuta a titolo di imposta del 26% (i privati vengono chiamati "nettisti" poiché i redditi da dividendi subiscono una ritenuta)

Per i soci delle società di persone, invece, i dividendi vengono tassati una sola volta in capo al socio poiché deve dichiarare pro quota il reddito della società, indipendentemente dalla distribuzione.

Se l'impresa si trova in un paradiso fiscale, il dividendo viene valutato al 100% e non al 49,72%

Gli interessi o proventi che derivano da investimenti di denaro fatti da imprese non costituiscono redditi di capitale ma componenti positive del reddito d'impresa. Ad esempio, il reddito prodotto da un prestito bancario è un reddito di impresa e non di capitale.

8.7 REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Sono i redditi che derivano dallo svolgimento di un'attività di lavoro alle dipendenze altrui.

⁶ Vengono, in realtà, tassati due volte: in capo alla società quando si determinano i ricavi e in capo al socio alla distribuzione.

⁷ Pari almeno a 5% (società quotata) o 25% (società non quotata) del capitale, oppure se la partecipazione attribuisce almeno il 2% (società quotata) o il 20% (società non quotata) dei diritti di voto.

Le pensioni di ogni genere⁸ vengono tassate come reddito di lavoro dipendente

⁸ Secondo la giurisprudenza, la pensione, se di carattere risarcitorio (ad esempio quella di chi ha subito una grave invalidità), non vengono tassate poiché di carattere risarcitorio.

L'articolo 50 elenca una serie di trasferimenti assimilati a reddito da lavoro dipendente.

TUIR, Art. 50

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:

a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;

b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;

c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;

c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonchè quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, semprechè gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.

d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonchè le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343;

e) i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni nonchè i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del Tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;

g) le indennità di cui all'articolo 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'articolo 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816 nonchè i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica;

h) le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP) ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione;

h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, comunque erogate;

i) gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente nè capitale nè lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 41.

l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

2. I redditi di cui alla lettera a) del comma 1 sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente a condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, che nel suo statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati.

3. Per i redditi indicati alle lettere e), f), g), h) e i) del comma 1 l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente non comporta le detrazioni previste dall'articolo 13.

I compensi dati ai soci di cooperative, per quando non veri redditi vengono assimilati al lavoro dipendente

Anche in questo caso vi è il principio di cassa, ovvero è tassato quando viene effettivamente pagato.

Tutte le somme e i valori (pagamenti in natura) percepiti dal lavoratore dipendente vengono tassati.

Come si valorizza il bene in natura? Si valorizza tramite il valore di mercato del bene.

Tra i fringe benefits ci sono anche le azioni della società (stock option). Le azioni non costituiscono reddito da lavoro dipendente fino al valore di 2065 € e se le azioni sono mantenute almeno 3 anni.

I costi sostenuti per l'attività lavorativa non sono deducibili (come gli abbonamenti per i trasporti o la mensa).

8.8 REDDITI DA LAVORO AUTONOMO

TUIR, Art. 53

Redditi di lavoro autonomo

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.

2. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:

b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono o conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;

c) le partecipazioni agli utili di cui alla lettera del comma 1 dell'articolo 41 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

d) le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;

e) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia.

f) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349.

3. Per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla lettera a) del comma 2.

Hanno una definizione negativa, ovvero per esclusione (*“diverse da quelle considerate nel capo VI”* ovvero i redditi da impresa). Infatti se un'attività descritta nell'articolo 55 (*“Redditi d'impresa”*) non è autonomamente organizzata, questa diventa lavoro autonomo.

Le attività di servizio intellettuale (esercitate da chi deve avere un titolo specifico) è sempre considerato lavoro autonomo, anche se c'è organizzazione.

Le attività materiali (idraulico, elettricista, ecc.) sono considerate produzione industriale di servizi, quindi tra i redditi di impresa.

Tra queste due si vanno a collocare le prestazioni di servizi, non previste dal 2195 del c.c., per le quali si deve controllare la presenza o no di organizzazione. Ad esempio l'agenzia per il disbrigo di attività amministrative, l'estetista, ecc. .

Come si tassano?

- Sono tassati al netto dei costi.
- Si tiene conto delle plusvalenze conseguite con la cessione di beni strumentali (ovvero valore di cessione – valore residuo del bene, se positivo è una plusvalenza). Vengono considerate anche le minusvalenze.
- Si tiene conto dell'ammortamento dei beni strumentali.
- Se il bene strumentale non supera 1.500 € circa di valore d'acquisto, è interamente deducibile nell'anno di acquisto.
- Se il bene strumentale è ad uso promiscuo (in parte per esigenze familiari, in parte per lo svolgimento dell'attività), il bene è ammortizzabile per il 50% del suo valore.
- Nella determinazione del reddito si segue il principio di cassa, ovvero nel conteggio degli elementi positivi e negativi si tiene conto del momento dell'effettivo incasso o esborso

8.9 REDDITO DA IMPRESA

TUIR, Art. 55

Redditi d'impresa

1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonchè alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

Chi è imprenditore dal punto di vista fiscale? I soggetti titolari delle attività previsti dall'articolo 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Codice civile, Art. 2195.

Imprenditori soggetti a registrazione.

Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.

Le altre ipotesi sono attività d'impresa solo se c'è organizzazione.

Se non c'è organizzazione non è attività commerciale ma assimilata a lavoro autonomo.

Come si tassano?

- Sono tassati al netto dei costi.
- Si tiene conto delle plusvalenze conseguite con la cessione di beni strumentali (ovvero valore di cessione – valore residuo del bene, se positivo è una plusvalenza). Vengono considerate anche le minusvalenze.
- Si tiene conto dell'ammortamento dei beni strumentali.

- Se il bene strumentale non supera 1.500 € circa di valore d'acquisto, è interamente deducibile nell'anno di acquisto.
- Se il bene strumentale è ad uso promiscuo (in parte per esigenze familiari, in parte per lo svolgimento dell'attività), il bene è ammortizzabile per il 50% del suo valore.
- Nella determinazione del reddito si segue il principio di competenza, ovvero non viene considerata la manifestazione numeraria ma quando si manifesta il presupposto

8.10 REDDITI DIVERSI

Categoria residuale nella quale il legislatore ha inserito tutte le ipotesi di attività tassabili ma senza le caratteristiche degli altri redditi

Art. 67

Redditi diversi

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonchè, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante;

c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonchè la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorchè nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante: 1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio; 2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto; 3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico;

c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonchè di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante: 1) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; 2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47;

c-ter) le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, semprechè siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente;

c-quater) i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o piu' pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i predetti rapporti;

c-quinquies) le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonchè quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;

d) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonchè quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;

e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;

f) i redditi di beni immobili situati all'estero;

g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53;

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

h-bis) le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58;

h-ter) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore;(1)

i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;

l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filo-drammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche;(2)

n) le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti. 1-bis. Agli effetti dell'applicazione delle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1, si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, gli strumenti finanziari, i contratti, i certificati e diritti, nonchè le valute ed i metalli preziosi acquisiti in data piu' recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti di cui alla lettera c-quater) si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti od acquisiti in data piu' recente. 1-ter. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire per almeno sette giorni lavorativi continui. 1-quater. Fra le plusvalenze e i redditi di cui alle lettere cter), cquater) e cquinquies) si comprendono anche quelli realizzati mediante rimborso o chiusura delle attività finanziarie o dei rapporti ivi indicati, sottoscritti all'emissione o comunque non acquistati da terzi per effetto di cessione a titolo oneroso. Fra le plusvalenze di cui alla lettera c-ter) si comprendono anche quelle di rimborso delle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio realizzate mediante conversione di quote o azioni da un comparto ad altro comparto del medesimo organismo di investimento collettivo.(3)

Le principali sono:

- Le plusvalenze da cessioni di immobili posseduti da meno di cinque anni. Sono escluse le prime case e gli immobili acquisiti per successione.
- I capital gains (plusvalenze da strumenti finanziari). In presenza di partecipazioni qualificate, vengono considerati al 49,72%. Se non è qualificata è tassata al 26% tramite imposta sostitutiva a meno che non si opti per due regimi quando le partecipazioni sono date in gestione ad un intermediario finanziario in modo che l'imposta sostitutiva venga applicata da questo:
 - Regime del risparmio amministrato: ha come oggetto solo i capital gains, sono escluse le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate. Le minusvalenze sono deducibili dalle plusvalenze.
 - Regime del risparmio gestito: riguarda sia i capital gains, sia i redditi di capitale, sono escluse le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate. L'imposta sostitutiva colpisce il risultato maturato nel periodo d'imposta, quindi non solo i redditi di capitale ma anche l'incremento di valore che hanno subito i titoli nel corso dell'anno.
- Vincite di lotterie e concorsi a premio
- Redditi posseduti da immobili all'estero
- Redditi da sublocazioni di immobili
- Plusvalenze da cessione di aziende possedute da più di cinque anni
- Per il socio di una società, la differenza tra il valore di mercato del bene della società che gli è concesso in uso e il corrispettivo che il socio versa alla società per l'utilizzo del bene (ad esempio può utilizzare un bene da 100.000 € pagando 10.000 € l'anno, quei 90.000 € di differenza sono reddito diverso)
- Da lavoro autonomo o di impresa, svolte in maniera occasionale (se una nonnina vende una torta alla festa di paese una volta l'anno non consegue un reddito da lavoratore autonomo ma un reddito diverso)

9 IRES (IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ) (D.P.R.917/86 TUIR)

9.1 CARATTERISTICHE

TUIR, Art. 72

Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6. *(le sei categorie di reddito n.d.r.)*

Sono soggetti a IRES anche i redditi da attività illecite se, per caratteristiche, rientrano nelle categorie dell'articolo 6. Ad esempio lo smercio di sostanze stupefacenti.

9.2 SOGGETTI PASSIVI

TUIR, Art. 73

Soggetti passivi

1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.

3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

5-bis. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

5-ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5.

5-quater. Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società. (1)

5-quinquies. I redditi degli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia, diversi dagli organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e di quelli con sede in Lussemburgo, già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato, di cui all'articolo 11-bis del decreto-legge 30 settembre 1983, n. 512, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 1983, n. 649, e successive modificazioni, sono esenti dalle imposte sui redditi purché il fondo o il soggetto incaricato della gestione sia sottoposto a forme di vigilanza prudenziale. Le ritenute operate sui redditi di capitale sono a titolo definitivo. Non si applicano le ritenute previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, sugli interessi ed altri proventi dei conti correnti e depositi bancari, e le ritenute previste dai commi 3-bis e 5 del medesimo articolo 26 e dall'articolo 26-quinquies del predetto decreto nonché dall'articolo 10-ter della legge 23 marzo 1983, n. 77, e successive modificazioni. (2)

Ci sono quattro categorie:

- Società di capitali residenti in Italia
- Enti collettivi commerciali diversi dalle società di capitali residenti in Italia
- Enti non commerciali residenti in Italia
- Enti commerciali o non commerciali non residenti in Italia

Gli enti commerciali sono tutti gli enti collettivi che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale

Gli enti non commerciali sono tutti gli enti collettivi che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale. Può quindi svolgere attività commerciale purché non sia l'attività prevalente.

Mentre gli enti commerciali subiscono imposizione in tutto il mondo, l'ente collettivo subisce l'imposizione solo sui capitali prodotti in Italia

Le società e gli enti commerciali sono tassati allo stesso modo: producendo un solo reddito (reddito d'impresa), qualunque voce positiva, da qualunque fonte derivi, fa parte del reddito d'impresa (ad esempio anche gli interessi sui prestiti)

Perché si distingue tra società e ente diverso dalle società? Perché mentre una società di capitali produce solo reddito d'impresa (indipendentemente dalla fonte), gli enti diversi dalla società, per stabilire se sono commerciali o non commerciali, bisogna valutare quale sia l'attività principale.

L'ente non commerciale produce redditi di diversa tipologia. Alcune entrate non sono tassabili (ad esempio i contributi versati dagli associati). Il reddito degli enti non commerciali, in certe condizioni, è valutato in modo forfettario.

L'IRES va a colpire qualsiasi soggetto di diritto diverso dalle persone fisiche.

Requisiti alternativi per la residenza:

- Se ha la sede legale⁹ in Italia
- Se ha la sede amministrativa¹⁰ in Italia. Spesso questa norma viene elusa facendo riunioni in vari stati a turno
- Se la sede principale¹¹ è in Italia

Norma antielusiva che riguarda le subholding, ovvero le società estere che controllano una società italiana. Questa società si presume residente in due fattispecie, a meno che non si dimostri che l'organo amministrativo svolga la sua attività all'estero:

- Se la subholding, a sua volta, è controllata da una società italiana
- Se la subholding ha un consiglio di amministrazione (o organo amministrativo) formato prevalentemente da persone fisiche residenti in Italia

Come si distingue l'attività prevalente per gli enti commerciali o non commerciali?

- Leggendo lo statuto dell'atto costitutivo se sono redatti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata
- Seguendo l'articolo 149, se esercita attività commerciale prevalente, indipendentemente dallo statuto. Ci sono quattro criteri:

TUIR, Art. 149

Perdita della qualifica di ente non commerciale

1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

⁹ Sede indicata nello statuto

¹⁰ Dove l'organo amministrativo svolge la sua attività.

¹¹ Dove si svolge principalmente l'attività in confronto agli altri singoli stati

- Se i costi relativi all'attività commerciale prevalgono in confronto a quelli dell'attività non commerciale
- Se la maggior parte delle immobilizzazioni è utilizzata per l'attività commerciale
- Si deve fare una comparazione tra i ricavi dell'attività commerciale e il valore di mercato dei beni e servizi erogati nell'attività non commerciale
- Bisogna confrontare il reddito complessivo dell'attività commerciale con i contributi versati dagli associati

Quando c'è una differenza tra il dato formale (dallo statuto) e l'attività sostanziale come ci si comporta? Se nello statuto è indicata come attività prevalente l'attività commerciale, il dato formale prevale in ogni caso sul dato sostanziale. Se invece nell'atto costitutivo c'è scritto che l'attività principale non è commerciale ma in concreto lo è, il dato effettivo prevale sul dato formale (*quindi, in sintesi, se vi è discordanza, prevarrà sempre l'attività commerciale*).

Il periodo d'imposta coincide con l'esercizio sociale (quindi l'anno solare)

Aliquota del 27,5% (38% per le società di comodo)

Per calcolare il reddito imponibile degli enti commerciali si parte dal risultato del conto economico. A questo primo elemento si devono apportare le variazioni in aumento e in diminuzioni segnate nel TUIR.

Variazioni in aumento del reddito fiscale rispetto al risultato del conto economico:

- Si tiene conto di una componente positiva che non ha concorso a creare il reddito civilistico (ad esempio le norme sul transfer pricing)
- Ai fini fiscali non si tiene conto di una componente negativa (quindi una spesa o un costo), che invece è stata dedotta nella formazione del reddito civilistico (ad esempio le quote di ammortamento)

Variazioni in diminuzione del reddito fiscale rispetto al risultato del conto economico:

- Si tiene conto di una componente negativa che non ha concorso a creare il reddito civilistico (ad esempio
- Ai fini fiscali non si tiene conto di una componente positiva che invece è stata dedotta nella formazione del reddito civilistico (ad esempio i dividendi)

Se l'esercizio termina con una perdita, questa si può portare a nuovo senza limiti di tempo ma con un limite di carattere quantitativo: le perdite pregresse possono essere portate a nuovo e compensate fino al massimo dell'80% del reddito conseguito nell'anno attuale

9.3 COMPONENTI POSITIVI

9.3.1 Ricavi

I ricavi sono i proventi generati dai beni merce e gli strumenti finanziari iscritti nell'attivo circolante. Quando emergono i ricavi?

- Vendita della merce. Il ricavo è uguale al prezzo di vendita
- Cessione a titolo gratuito (finalità extra imprenditoriale). Il ricavo è uguale al valore di mercato

- Autoconsumo. Il ricavo è uguale al valore di mercato
- Perdita/distruzione/danneggiamento della merce. Il ricavo è uguale all'indennizzo percepito dall'impresa (se assicurata)

Se il bene non viene venduto finisce tra le rimanenze di magazzino, valorizzate al costo di produzione.

9.3.2 Plusvalenze

I beni che generano plusvalenze sono:

- I beni strumentali (beni utilizzati nel ciclo produttivo)
- I beni patrimoniali (categoria residuale, non sono né strumentali né merci)
- Partecipazioni e strumenti finanziari iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie

La plusvalenza è la differenza tra il valore finale e il valore iniziale

Le plusvalenze emergono negli stessi casi dei ricavi:

- Cessione a titolo oneroso del bene
- Autoconsumo del bene
- Destinazione ad attività extraimprenditoriale del bene
- Danneggiamento e perdita del bene

Il valore iniziale:

- Se patrimoniale o meramente patrimoniale è il costo di acquisto del bene
- Per i beni strumentali il costo di acquisto meno le quote di ammortamento

Il valore finale:

- Vendita: prezzo di vendita
- Autoconsumo o destinazione extraimprenditoriale: valore di mercato
- Perdita o danneggiamento: indennizzo assicurativo

Se il bene è posseduto da almeno 3 anni, si può decidere se far concorrere la plusvalenza alla formazione del reddito in un anno o in quote costanti in 5 esercizi

Le minusvalenze sono rilevate solo se realizzate a titolo oneroso, ovvero se dipendono dalla vendita del bene strumentale o meramente patrimoniale

Per le partecipazioni, se sono soddisfatte le richieste del caso, si dichiara solo il 5% della plusvalenza, il 95% è esente. I punti sono:

- Partecipazione iscritta nelle immobilizzazioni
- La partecipazione deve essere posseduta da almeno un anno
- La partecipata deve svolgere un'effettiva attività commerciale
- Per presunzione assoluta (non ammette prova assoluta), la società il cui patrimonio è principalmente investito in beni immobili, non viene considerata attività commerciale
- La partecipata non deve avere sede in uno stato a bassa fiscalità

9.3.2.1 Plusvalenze esenti

TUIR, Art. 87

Plusvalenze esenti

1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3, relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'articolo 73, comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti:

a) ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente;

b) classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;

c) residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, o, alternativamente, l'avvenuta dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità di cui al comma 5, lettera b), dell'articolo 167, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli individuati nel medesimo decreto di cui all'articolo 168-bis;

d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola.

1-bis. Le cessioni delle azioni o quote appartenenti alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie e di quelle appartenenti alla categoria dell'attivo circolante vanno considerate separatamente con riferimento a ciascuna categoria.

2. I requisiti di cui al comma 1, lettere c) e d), devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

3. L'esenzione di cui al comma 1 si applica, alle stesse condizioni ivi previste, alle plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3, relativamente alle partecipazioni al capitale o al patrimonio, ai titoli e agli strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a) ed ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b). Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo.

4. Fermi rimanendo quelli di cui alle lettere a), b) e c), il requisito di cui alla lettera d) del comma 1 non rileva per le partecipazioni in società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati. Alle plusvalenze realizzate mediante offerte pubbliche di vendita si applica l'esenzione di cui ai commi 1 e 3 indipendentemente dal verificarsi del requisito di cui alla predetta lettera d).

5. Per le partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, i requisiti di cui alle lettere c) e d) del comma 1 si riferiscono alle società indirettamente partecipate e si verificano quando tali requisiti sussistono nei confronti delle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante.

6. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alle plusvalenze di cui all'articolo 86, comma 5-bis.

9.3.3 Sopravvenienze attive o passive

Fatti avvenuti un certo esercizio e connessi a fatti avvenuti in esercizi anteriori e che modificano l'esito economico prodotto dal fatto anteriore (es. i crediti dell'esercizio precedente e stralciati in quello attuale generano una sopravvenienza passiva)

9.3.4 Dividendi ed interessi

TUIR Art. 89

Dividendi ed interessi

1. Per gli utili derivanti dalla partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato si applicano le disposizioni dell'articolo 5.
2. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare. La stessa esclusione si applica alla remunerazione corrisposta relativamente ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), e alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento.
- 2-bis. In deroga al comma 2, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, gli utili distribuiti relativi ad azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni detenuti per la negoziazione concorrono per il loro intero ammontare alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti.
3. Qualora si verifichi la condizione di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'esclusione di cui al comma 2 si applica agli utili provenienti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), e alle remunerazioni derivanti da contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti residenti negli Stati o territori di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, o, se ivi non residenti, relativamente ai quali, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dell'articolo 167, siano rispettate le condizioni di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87. Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo.
4. Si applicano le disposizioni di cui agli articoli 46 e 47, ove compatibili.
5. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale.
6. Gli interessi derivanti da titoli acquisiti in base a contratti "pronti contro termine" che prevedono l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, concorrono a formare il reddito del cessionario per l'ammontare maturato nel periodo di durata del contratto. La differenza positiva o negativa tra il corrispettivo a pronti e quello a termine, al netto degli interessi maturati sulle attività oggetto dell'operazione nel periodo di durata del contratto, concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.
7. Per i contratti di conto corrente e per le operazioni bancarie regolate in conto corrente, compresi i conti correnti reciproci per servizi resi intrattenuti tra aziende e istituti di credito, si considerano maturati anche gli interessi compensati a norma di legge o di contratto.

Sono tassati per cassa

Esenzione del 95% ai fini IRES

9.3.5 Immobili

Art. 90

Proventi immobiliari

1. I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'articolo 70 per quelli situati all'estero. Tale disposizione non si applica per i redditi, dominicali e agrari, dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti. Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l'articolo 41. In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Per gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35 per cento risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.⁽¹⁾

2. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione.

Gli immobili delle imprese non producono redditi fondiari ma reddito d'impresa a seconda della tipologia di bene immobile.

Se il bene immobile è un bene merce prodotto all'interno dell'attività d'impresa e quindi partecipa al reddito d'impresa con il sistema dei ricavi e variazione delle rimanenze

Se il bene è strumentale (l'ufficio dell'azienda) allora partecipa con il sistema delle plusvalenze e minusvalenze e ammortamenti

Se il bene è un bene merce non è prodotto come oggetto d'attività d'impresa è un bene meramente patrimoniale e quindi si utilizza il sistema delle plusvalenze e minusvalenze e, inoltre, solo per questi beni, bisogna dichiarare la rendita catastale

9.4 COMPONENTI NEGATIVE

9.4.1 Interessi passivi

Sono gli interessi che l'impresa versa ai suoi finanziatori

È un costo deducibile nella determinazione del reddito, per questo le imprese preferiscono contrarre un debito invece di apportare un aumento di capitale. Con quest'ultimo ci sarebbero ulteriori dividendi da distribuire.

Ci sono dei limiti alla deducibilità: sono deducibili fino a concorrenza con gli interessi attivi conseguiti dalla società. Quindi se gli interessi passivi sono 15000 € e gli interessi attivi 10000 € allora solo 10000 € sono deducibili. Sono deducibili nei limiti del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica¹².

¹² Differenza tra ricavi e proventi della produzione – i costi della produzione (esclusi ammortamenti ed allocazioni finanziarie)

La parte non dedotta durante l'anno può essere riportata in deduzione negli esercizi successivi

9.4.2 Minusvalenze e sopravvenienze passive

Le minusvalenze sono generate dalla vendita di beni strumentali o patrimoniali

Sono deducibili solo se causate da una vendita

Le sopravvenienze sono legate ad eventi accaduti in passato ma che influiscono sull'esercizio attuale

9.4.3 Ammortamento

Le quote di ammortamento fiscalmente ammesse sono prestabilite dal ministero

9.4.4 Accantonamento

Stanziamento di un costo di carattere previsionale

Il legislatore ha stabilito i casi nei quali è possibile praticare l'accantonamento:

- TFR
- Perdite su crediti (0,5 % del valore dei crediti iscritti a bilancio, fondo massimo al 5% dei crediti)

9.5 CRITERI GENERALI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Art. 109

Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;

c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.

3. I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico.

3-bis. Le minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'articolo 87 non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo. Tale disposizione si applica anche alle differenze negative tra i ricavi dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), e i relativi costi.

3-ter. Le disposizioni del comma 3-bis si applicano con riferimento alle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni acquisite nei trentasei mesi precedenti il realizzo, sempre che soddisfino i requisiti per l'esenzione di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 87.

3-quater. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo d'imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni di cui al comma 3-bis.

3-quinquies. I commi 3-bis, 3-ter e 3-quater non si applicano ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002.

4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili:

a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;

b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevanti ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.

7. In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.
8. In deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'articolo 89.
9. Non è deducibile ogni tipo di remunerazione dovuta:
 - a) su titoli, strumenti finanziari comunque denominati, di cui all'articolo 44, per la quota di essa che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;
 - b) relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 del codice civile allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi.

Si segue il principio di competenza. Gli elementi positivi e negativi sono legati a quando si realizza il fatto in relazione al quale sorge il diritto a percepire il compenso o sorge l'obbligo di pagare il compenso.

L'esercizio di competenza dipende dalla natura del fatto:

- **Per i beni mobili e immobili:** l'esercizio di competenza è quello nel quale il bene mobile o immobile passa di proprietà
- **Per le commissioni pluriennali:** l'esercizio di competenza è quello dell'ultimazione
- **Servizi:** ultimazione del servizio

C'è un'eccezione di carattere generale: la componente positiva o negativa rileva nell'esercizio di competenza a meno che la componente non sia certa nella sua esistenza o nel suo ammontare. Quindi se non è certo l'importo o la sua esistenza, il suo concorso alla formazione del reddito avverrà solo quando ci sarà certezza per questi elementi. Esempio: se consegno la merce nel 2014 ma non so ancora quanto mi pagherà precisamente l'acquirente, allora aspetterò.

Gli accantonamenti sono eccezioni nelle eccezioni perché sono componenti negative dedotte a fronte di un'ipotetica e probabile spesa futura per la quale non c'è ancora certezza

I ricavi degli altri elementi positivi concorrono a formare il reddito anche se non sono iscritti al conto economico, questo non avviene per i componenti negative, per queste bisogna espressamente aspettare che vengano iscritte a conto economico.

Presupposti di deducibilità:

- Competenza
- Certezza
- L'inerenza, ovvero se è collegato con lo svolgimento dell'attività d'impresa. Ad esempio se l'imprenditore acquista un pc per evadere gli ordini e mandare mail alla clientela, quello è un costo inerente.
- Se sono riferiti a beni o attività da cui deriveranno componenti positive. Se non darà luogo a ricavi o plusvalenze tassabili, il relativo costo non è deducibile

9.6 REGIMI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO FISCALE

9.6.1 Trasparenza fiscale

Art. 115

Opzione per la trasparenza fiscale

1. Esercitando l'opzione di cui al comma 4, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), al cui capitale sociale partecipano esclusivamente soggetti di cui allo stesso articolo 73, comma 1, lettera a), ciascuno con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale, richiamata dall'articolo 2346 del codice civile, e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento, è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Ai soli fini dell'ammissione al regime di cui al presente articolo, nella percentuale di partecipazione agli utili di cui al periodo precedente non si considerano le azioni prive del predetto diritto di voto e la quota di utili delle azioni di cui all'articolo 2350, secondo comma, primo periodo, del codice civile, si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime. I requisiti di cui al primo periodo devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione. L'esercizio dell'opzione non è consentito nel caso in cui:

- a) i soci partecipanti fruiscano della riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società;
- b) la società partecipata eserciti l'opzione di cui agli articoli 117 e 130.

2. Nel caso in cui i soci con i requisiti di cui al comma 1 non siano residenti nel territorio dello Stato l'esercizio dell'opzione è consentito a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti.

3. L'imputazione del reddito avviene nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata. Le ritenute operate a titolo d'acconto sui redditi di tale società, i relativi crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno. Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata. Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate.

4. L'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria, con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.⁽¹⁾

5. L'esercizio dell'opzione di cui al comma 4 non modifica il regime fiscale in capo ai soci di quanto distribuito dalla società partecipata utilizzando riserve costituite con utili di precedenti esercizi o riserve di cui all'articolo 47, comma 5. Ai fini dell'applicazione del presente comma, durante i periodi di validità dell'opzione, salva una diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1. In caso di coperture di perdite, si considerano prioritariamente utilizzati gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1.

6. Nel caso vengano meno le condizioni per l'esercizio dell'opzione, l'efficacia della stessa cessa dall'inizio dell'esercizio sociale in corso della società partecipata. Gli effetti dell'opzione non vengono meno nel caso di mutamento della compagine sociale della società partecipata mediante l'ingresso di nuovi soci con i requisiti di cui al comma 1 o 2.

7. Nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata. Per la determinazione degli obblighi di acconto della partecipata stessa e dei suoi soci nel caso venga meno l'efficacia dell'opzione, si applica quanto previsto dall'articolo 124, comma 2. Nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, gli obblighi di acconto si determinano senza considerare gli effetti dell'opzione sia per la società partecipata, sia per i soci.

8. La società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito.

9. Le disposizioni applicative della presente norma sono stabilite dallo stesso decreto ministeriale di cui all'articolo 129.

10. Ai soggetti di cui al comma 1 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

11. Il socio ridetermina il reddito imponibile oggetto di imputazione rettificando i valori patrimoniali della società partecipata secondo le modalità previste dall'articolo 128, fino a concorrenza delle svalutazioni determinatesi per effetto di rettifiche di valore ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, dedotte dal socio medesimo nel periodo d'imposta antecedente a quello dal quale ha effetto l'opzione di cui al comma 4 e nei nove precedenti.

12. Per le partecipazioni in società indicate nel comma 1 il relativo costo è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci ed è altresì diminuito, fino a concorrenza dei redditi imputati, degli utili distribuiti ai soci.

Obbligatorio per le società di persone

Il reddito prodotto dalla società non viene tassato in capo alla società ma viene imputato ai soci in proporzione alla loro partecipazione agli utili (pro quota).

Vantaggio: il reddito dell'impresa è tassato una volta sola in capo al socio. In regime IRES, dove la trasparenza non è sempre applicata, c'è una doppia imposizione. Perché il reddito prodotto dalla S.p.A. viene tassato in capo alla società e poi in capo al socio alla distribuzione dell'utile secondo le regole (pagina 30)

Svantaggio: il reddito viene imputato pro quota, anche se non viene effettivamente distribuito (può essere vista come un'anticipazione dell'imposta sulla distribuzione del reddito)

Le società IRES possono comunque optare per la trasparenza

Quando si può optare per il regime di trasparenza? Se la società di capitali è partecipata da altre società di capitali, ciascuna delle quali, devono avere una partecipazione non inferiore al 10% e non superiore al 50%

Il regime vale per tutti o per nessuno.

La trasparenza dura per 3 anni.

L'impresa diventa solidale con i soci, quindi, se un socio non paga l'imposta dovuta il fisco può rivalersi sull'impresa

Art. 116

Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria

1. L'opzione di cui all'articolo 115 può essere esercitata con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel comma 1 del medesimo articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa.

2. Si applicano le disposizioni del terzo e del quarto periodo del comma 3 dell'articolo 115 e quelle del primo e terzo periodo del comma 3 dell'articolo 8. Le plusvalenze di cui all'articolo 87 e gli utili di cui all'articolo 89, commi 2 e 3, concorrono a formare il reddito imponibile nella misura indicata, rispettivamente, nell'articolo 58, comma 2, e nell'articolo 59.

Possono optare per la trasparenza anche le S.R.L. partecipate da persone fisiche, quando il numero di soci non sia superiore a 10 (salgono a 20 se S.R.L. cooperative) e i ricavi della società non superano le soglie per gli studi di settore.

9.6.2 Regime consolidato

Riguarda i gruppi di società

Si può applicare quando la società socia ha una partecipazione nella società partecipata al 50%

Gli imponibili delle due (o più) società controllate e controllate che partecipano al consolidato vengono sommati tra loro algebricamente. Le perdite sono deducibili dai risultati positivi delle altre società.

Vantaggi: le società in attivo possono ridurre l'imponibile

Svantaggi: le società in perdita non possono più riportare le perdite

Si prevede che la società che conferisce le perdite può ottenere un indennizzo che non è fiscalmente rilevante

9.6.2.1 *Consolidato nazionale*

Usato molto poco

Tutte le società coinvolte sono residenti in Italia. Eccezionalmente la controllante può non essere residente ma avere una stabile organizzazione in Italia

Non è necessario che tutte le controllate aderiscano al consolidato

Durata 3 anni

Il reddito positivo e le perdite delle controllate partecipa a formare il reddito complessivo del gruppo per il 100% del loro importo, indipendentemente dalla partecipazione della controllante nelle controllate

9.6.2.2 *Consolidato mondiale*

Le società possono essere di varie nazionalità

Tutte le società devono optare per il consolidato (all in or all out)

Durata di 5 anni (la prima volta), dopo 3 anni

Il reddito positivo e le perdite delle controllate partecipa a formare il reddito complessivo del gruppo in base alla percentuale di partecipazione della controllante nelle controllate

9.7 SOCIETÀ DI COMODO

Legge 724/94, Art. 30

Società di comodo. Valutazione dei titoli.

1. Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: a) il 2 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti; b) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento; c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria. Le disposizioni del primo periodo non si applicano: 1) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta; 3) alle società in amministrazione controllata o straordinaria; 4) alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente; 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto; 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50; 6-bis) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità; 6-ter) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo; 6-quater) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale; 6-quinquies) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale; 6-sexies) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore (87) (88).

2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto (89) (90).

3. Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali: a) l'1,50 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1; b) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3 per cento; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9 per cento c) il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma (91) (92).

3-bis. Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi (93). 4. Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi (94) (95).

4-bis. In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (96).

4-ter. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis (97).

4-quater. I provvedimenti del direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, adottati a seguito delle istanze di disapplicazione presentate ai sensi del comma 4-bis, sono comunicati mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, ovvero a mezzo fax o posta elettronica (98).

9. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 6 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1994.

10. [A decorrere dal 1° gennaio 1995, nel calcolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche le perdite derivanti da partecipazione in società di persone ed equiparate non sono utilizzabili per abbattere redditi diversi da quello derivante da partecipazioni in società] (103).

Società di pura facciata, costituite soltanto come velo tra proprietario e fisco.

Alla società di comodo vengono intestati beni fruiti dai soci.

Si applica a tutte le società di persone residenti, di capitali residenti, società estere con stabile organizzazione in Italia

Tutte le società dovrebbero conseguire un ammontare di ricavi minimo che è pari alla somma che si ottiene applicando certi coefficienti percentuali al valore dei beni societari

I beni presi in considerazione sono:

- Strumenti finanziari
- Beni immobili
- Barche e imbarcazioni

Si tiene conto del valore medio dei beni nell'ultimo triennio

Se la società non consegue la soglia minima:

- Deve dichiarare un reddito minimo, ricavato applicando altri coefficienti ai beni della società
- Su questo reddito l'aliquota IRES sale al 38 % (27,5 % più una penalità del 10, 5%)
- Il reddito minimo è anche il valore aggiunto della produzione sul quali si applica l'IRAP
- Se la società è in perdita, non può portarle a nuovo
- Se la società è a credito IVA, non può chiedere il rimborso o usarlo in compensazione di altre imposte
- Se per tre anni la società ha ricavi inferiori rispetto al reddito minimo, il credito IVA non può essere portato a nuovo

La disciplina delle società di comodo è stata estesa anche alle società in perdita sistematica, ovvero che per 3 anni consecutivi sono in perdita o che nell'ultimo triennio siano state in perdita per 2 anni e non abbiano superato il test di vitalità per il terzo anno

C'è una scappatoia, ovvero la società può presentare interpello all'agenzia delle entrate e dimostrare le ragioni economiche per le quali non è riuscita a centrare gli obiettivi, spiegando che svolge un'attività economica effettiva

9.8 ACE (AIUTO CRESCITA ECONOMICA)

Quando una società ha bisogno di liquidità ha due vie: prestito o aumento di capitale

L'ACE cerca di favorire l'autofinanziamento

Si consente di dedurre dal reddito d'esercizio il rendimento nozionale dell'incremento di capitale dell'azienda alla fine dell'esercizio rispetto all'ammontare del capitale dell'anno precedente

Esempio: capitale fine 2010 → 10 mln, capitale fine 2014 → 12 mln. A questi 2 milioni di euro si applica un rendimento nozionale (una rendita percentuale), si determina così una somma dedotta dal reddito.

Il tasso di rendimento nozionale è al:

- 4% nel 2014
- 4,5% nel 2015
- 4,7% nel 2016

Questo è un premio perché l'imprenditore ha investito nell'impresa. Gli incrementi sono dati dai conferimenti da soci e dalla non distribuzione degli utili.

Per le società che si quotano in borsa, l'ACE aumenta del 40%

Se non c'è reddito IRPEF/IRES, l'ACE può essere convertito in credito d'imposta deducibile dall'IRAP

IMPOSTE INDIRETTE

10 IVA (IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO)

DPR 633/72

Introdotta per l'adeguamento ad alcune direttive comunitarie

I soggetti passivi in senso formale sono gli imprenditori (individuali o collettivi) e i lavoratori autonomi

La definizione di "imprenditore" è uguale a quella del TUIR

Viene assimilato ad imprenditore commerciale anche l'imprenditore agricolo

L'IVA è un tributo neutrale, il soggetto realmente inciso dal tributo è il consumatore finale

L'IVA colpisce ad ogni ciclo distributivo del bene/servizio soltanto il valore che acquisisce in più rispetto al ciclo precedente

Due meccanismi:

- **Dovere di rivalsa**: dovere di pagare il debito d'imposta rispetto l'IVA fatta pagare ai consumatori
- **Diritto di detrazione**: diritto di dedurre il credito d'imposta rispetto l'IVA pagata ai fornitori

Esempio: **A (grossista)** vende a **B (commerciante al minuto)** un bene a 100 €. **A** deve emettere la fattura di vendita, nella quale riassume i dati dell'operazione tra i quali il prezzo e l'IVA ($100 + 22\% = 122$ €). **B** versa, quindi, 122€ al grossista. In questo caso **A** esercita un diritto di **RIVALSA** sull'acquirente, chiedendo a **B** il pagamento del prezzo e dell'IVA. Quest'IVA è un **DEBITO D'IMPOSTA** di A nei confronti del fisco. L'IVA pagata da **B**, invece, è un **CREDITO D'IMPOSTA**.

A: 22 € debito d'imposta

B: 22 € credito d'imposta

B (grossista) acquista da **C (produttore)** un bene per 50 € + IVA 22% ($50 + 22\% = 61$ €). Quindi B ha un **CREDITO D'IMPOSTA** di 11 €.

Quindi B ha un **CREDITO D'IMPOSTA per 11 €** e un **DEBITO D'IMPOSTA per 22 €**. Pagherà all'erario 11 €. Questi 11 € corrispondono all'IVA calcolata sul solo valore aggiunto: acquisto a 50 € e vendo a 100 € → valore aggiunto di 50€, il 22% per l'IVA è di 11€.

A (commerciante al minuto) vende a **D (privato)** il bene a 200 € + IVA al 22% ($200 + 22\% = 244$ €). Quindi A avrà 44 € di **DEBITO D'IMPOSTA** mentre **D non avrà diritto alla detrazione in quanto privato**.

La detrazione presenta dei limiti, riguarda esclusivamente l'acquisto di beni e servizi inerenti all'attività. Non è detraibile l'imposta inerente ad azioni inesistenti (se viene emessa una fattura a fronte di una cessione mai avvenuta). Quindi l'IVA a debito va pagata e quella a credito non può essere detratta.

Non può chiedere la detrazione chi emette fatture esenti.

L'IVA può essere portata in detrazione entro la dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale è sorto il diritto di detrazione (esempio: 2013 acquisto un bene, posso portarla in detrazione fino al 2015)

L'operazione si considera effettuata si segue un principio di competenza simile a quello delle imposte dirette:

- Beni mobili: al passaggio di proprietà
- Beni immobili: stipulazione del contratto
- Servizi: al pagamento

La fattura emessa deve essere registrata entro 15 giorni da quando è stata emessa

Se non viene applicata l'iva su un'operazione da fatturare, l'amministrazione finanziaria recupera l'imposta con le relative sanzioni. Secondo la giurisprudenza, nel caso in cui sia accertata la mancata fatturazione dell'imposta, il venditore verso il quale è indirizzata la richiesta di pagamento, ha diritto di rivalersi sull'acquirente, purché il venditore paghi l'intera imposta, gli interessi e le sanzioni.

10.1 IVA PER CASSA

Nuovo regime opzionale: regime dell'iva per cassa. Se si opta per questo regime, l'IVA diventa esigibile solo quando c'è il pagamento del prezzo e dell'iva.

Possono optare per questo regime:

- Le imprese che hanno un volume di affari inferiore ai 2 milioni di €
- Solo per le operazioni nazionali
- Solo per le operazioni tra soggetti passivi

La scelta per questo regime dipende dal comportamento concludente del contribuente, ovvero non serve mandare una comunicazione all'agenzia delle entrate, basta applicare l'IVA solo quando pagata. Dura obbligatoriamente per 3 anni.

10.2 TIPI DI OPERAZIONE

Ci sono tre tipi di operazioni, alcune delle quali fanno sorgere obblighi sostanziali e adempimenti formali.

Obblighi sostanziali:

- Applicazione dell'IVA in fattura
- Versamento degli acconti IVA: il 16 di ogni mese in relazione all'IVA delle operazioni avvenute nel mese precedente. Per le imprese che hanno un volume d'affari inferiore a 400.000 € (imprese commerciali) o 700.000 € (imprese di servizi), si può optare per il versamento trimestrale.
- Versamento conclusivo del saldo IVA (se c'è) in sede di dichiarazione annuale

Adempimenti formali:

- Dichiarazione di inizio attività: comunicare all'agenzia delle entrate che si sta per iniziare un'attività soggetta ad IVA, ottenendo così il numero di partita IVA
- Tenuta dei registri IVA: registro delle vendite (IVA a debito) e degli acquisti (IVA a credito)

Le operazioni imponibili sono quelle che fanno sorgere obblighi sostanziali e formali:

- Cessioni di beni o prestazioni di servizi, effettuati da imprenditori o liberi professionisti all'interno del territorio dello stato. Si considera eseguita all'interno dello stato se il bene rimane all'interno del territorio dello stato o, per il servizio, se il soggetto passivo (colui che riceve la prestazione) risiede sul territorio dello stato. Il servizio è eseguito sul territorio dello stato se è reso nei confronti di un privato non residente
- Importazioni o acquisti intracomunitari: se i beni sono introdotti nel territorio dello stato da uno stato non dell'UE si parla di importazione, se arriva da uno stato dell'UE si parla di cessione intracomunitaria
 - Le importazioni sono imponibili in Italia indipendentemente dal venditore (quindi anche da un privato). L'IVA, in questo caso, è un tributo doganale poiché applicato e gestito da queste.
 - Gli acquisti intracomunitari non sono soggetti a dazi doganali. L'IVA non può quindi essere applicata dalla dogana. Ad esempio si riceve da un francese una fattura senza IVA. L'imprenditore italiano integrerà l'IVA nella fattura. Una volta integrata, registra la fattura nel registro degli acquisti, così sorge un diritto di detrazione per l'imprenditore italiano. Contemporaneamente l'imprenditore annota la fattura anche nel registro delle vendite poiché è un'operazione imponibile in Italia, facendo sorgere anche un debito d'imposta. In questo modo l'operazione è neutrale.

Le operazioni che danno luogo solo agli adempimenti formali sono:

- Operazioni esenti: sono le operazioni che avvengono all'interno dello stato, svolte da imprese o professionisti ma che per ragioni esclusivamente sociali sono escluse dall'applicazione dell'imposta. Esempio tipico sono le prestazioni mediche. L'operazione esente fa perdere il diritto alla detrazione dell'IVA.
- Operazioni non imponibili: sono quelle rivolte verso l'estero. Non fanno venire meno il diritto di detrazione. Si emette fattura senza indicazione dell'IVA, la cui esposizione sarà cura dell'acquirente. Vendendo senza IVA si troverebbero sempre a credito verso l'erario. È stato introdotto quindi il plafond ("tetto" in francese), il quale comporta per l'esportatore abituale di acquistare presso i fornitori in esenzione IVA, fino a concorrenza dell'importo delle esportazioni dell'anno precedente

Se il soggetto che acquista non riceve la fattura entro 4 mesi, l'acquirente deve provvedere con autofattura-denuncia, altrimenti concorrerebbe con il non pagamento dell'imposta.

Se l'operazione, dopo che è stata fatturata, viene annullata entro un anno bisogna apportare un annullamento ai fini IVA, ovvero bisogna emettere una nota di credito. L'IVA nella nota costituisce un credito per il venditore e un debito per l'acquirente.

Se viene annullata oltre un anno, l'annullamento non ha rilevanza ai fini IVA.

Dal 6 giugno 2014 i ministeri, le agenzie fiscali e gli enti di previdenza e qualunque ufficio della PA, possono ricevere fatture solo in formato elettronico.

10.3 REVERSE CHARGE

Siamo nell'ambito dell'evasione IVA

Esistono le cosiddette “cartiere”, enti di pura facciata, il cui unico scopo è emettere fatture per operazioni inesistenti. Normalmente sono società di vita brevissima, lasciano montagne di debiti IVA e poi vengono chiuse e ne viene costituita un'altra per ripetere lo stesso ciclo. In questo modo chi riceve la fattura consegue IVA a credito da portare in detrazione (a meno che non venga scoperta, facendo così decadere il diritto di detrazione).

Il reverse charge si applica in campi specifici:

- cessioni di oro industriale, di materiale d'oro o di prodotti semilavorati con purezza non inferiore a 325 millesimi;
- prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori ad imprese che svolgono attività di ristrutturazione o di costruzione;
- cessione di fabbricati o di porzione di fabbricati;
- cessione di telefoni cellulari;
- cessioni di PC e dei loro componenti e accessori;
- cessioni di materiali lapidei che provengono direttamente da cave e miniere.

Per evitare queste situazioni è stato introdotto il regime del reverse charge. La società che effettua la prestazione fa la fattura non indica l'IVA. L'impresa che riceve la fattura (e quindi, teoricamente, la prestazione), integra la fattura con l'IVA e poi inserisce la fattura sia nel registro degli acquisti (credito d'imposta), sia in quello delle vendite (debito d'imposta), così l'operazione è neutrale. L'IVA così non viene pagata né dal fornitore né dall'acquirente.

Quindi cosa ci guadagna lo stato? Che nessuno fruisce di un credito d'IVA

11 IMPOSTA DI REGISTRO (D.P.R. 131/86)

Colpisce alcuni contratti, negozi e atti giuridici, aventi contenuto patrimoniale

Si applica nel momento in cui l'atto si porta a registrare affinché ci sia certezza del contratto.

Tassa di registro:

- Importo fisso perché su atti già colpiti dall'IVA
- Si applica in forza dell'alternatività tra l'imposta di registro o l'IVA
- Si applica ai contratti conclusi dai lavoratori autonomi e dagli imprenditori (da registrare in **caso d'uso**)

Imposta di registro:

- Importo proporzionale
- Si applica agli atti posti in essere da privati
- Si applica ai contratti con contenuto patrimoniale che realizzano un trasferimento patrimoniale oneroso

Sono esclusi gli atti patrimoniali aventi carattere di liberalità (omaggio)

Gli atti sono da registrare in **termine fisso** (entro 20 giorni) o in **caso d'uso** (la produzione dell'atto davanti ad un'autorità giudiziaria o amministrativa)

Gli atti soggetti ad imposta di registro, da registrare in **termine fisso** sono:

- Gli atti scritti a contenuto patrimoniale conclusi nel territorio dello stato
- I contratti verbali aventi ad oggetto aziende o beni immobili esistenti nel territorio dello stato
- Gli atti formati all'estero aventi per oggetto aziende o beni immobili esistenti nel territorio dello stato

L'imposta di registro si divide in:

- **Principale:** applicata dall'agenzia delle entrate quando il contratto viene portato a registrare
- **Suppletiva:** richiesta dall'agenzia delle entrate per rimediare ad un errore commesso dalla stessa agenzia (l'imposta valeva 5000 €, l'agenzia ha chiesto solo 4000 € allora ci sarà un'imposta suppletiva di 1000 €)
- **Complementare:** categoria residuale (esempio, l'accertamento fatto dall'agenzia quando il valore espresso nel contratto è ritenuto non veritiero)

Tra queste imposte ci sono delle differenze sostanziali:

- **Se l'imposta è principale** e il contribuente intende contestare l'imposta principale, la presentazione del ricorso in commissione tributaria **non sospende la riscossione**
- **Se si tratta di imposta suppletiva** e il contribuente impugna l'imposta suppletiva, **l'ufficio può riscuotere l'imposta solo dopo la sentenza favorevole** della commissione tributaria
- **Se si tratta di imposta complementare** e il contribuente impugna l'imposta complementare, **l'ufficio può riscuotere solo un terzo dell'imposta complementare**

La base imponibile è data dal valore dei beni oggetto del contratto.

Eccezione: nel caso in cui il contratto riguardi **beni immobili o aziende, al posto del valore indicato nel contratto, l'ufficio può sostituire a questo prezzo il valore di mercato**. Ad esempio se un appartamento è venduto a 500.000 € e l'ufficio ritiene che il valore di mercato sia 700.000 €, può liquidare l'imposta sui 700.000 €

Per evitare liti tra il fisco e i privati è stato introdotto un **regime opzionale**: se l'immobile ha destinazione abitativa e l'acquirente è un privato, allora le parti contrattuali possono optare per la tassazione dell'imposta di registro sulla base della rendita catastale rivalutata tramite certi coefficienti. Se optano per questa soluzione, l'ufficio non può più accertare il valore di mercato del bene. La condizione essenziale per l'applicazione di questo regime opzionale è che nel contratto di cessione sia indicato il prezzo vero.

Conferimento di azioni: A conferisce a B l'azienda, successivamente vende le azioni di A a C. giuridicamente ci sono due contratti: conferimento e cessione di partecipazioni. L'ufficio delle entrate stabilisce che lo scopo economico complessivo di questi due contratti è la vendita dell'azienda di A a C, soggetta quindi ad imposta di registro

Locazione: Se non viene registrato un contratto in nero di locazione e questo viene scoperto, l'inquilino ha diritto ad occupare l'abitazione per 4 anni più 4 anni di possibile rinnovo, pagando un canone di locazione pari alla rendita catastale dell'immobile moltiplicata per un dato coefficiente. Questo serve a spingere a pagare l'imposta di registro

12 IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

Si applica quando vi è un trasferimento patrimoniale a titolo gratuito (tra vivi), oppure quando vi è un testamento

I soggetti passivi sono:

- **Donazione:** il beneficiario dell'atto (donatario)
- **Successioni:** gli eredi (colui che subentra in una quota del patrimonio) e i legatari (soggetto a cui viene attribuito un bene specifico) se accettano l'eredità (entro 10 anni)

Base imponibile: valore dei beni che sono trasferiti per successione o donazione, al netto dei costi relativi

Le aliquote sono tre:

- 4% se il donatario o gli eredi/legatari sono il coniuge o i parenti in linea retta (con una franchigia di 1 milione di euro ciascuno)
- 6% se il donatario o gli eredi/legatari sono parenti fino al quarto grado o affini fino al terzo grado (con una franchigia di 100.000 € se il soggetto passivo è fratello o sorella del defunto o donante)
- 8% in tutti gli altri casi (senza franchigia)

Il valore sul quale si calcola la franchigia è il totale delle donazioni tra i soggetti (in vita dona un appartamento da 700.000 € al figlio, successivamente alla morte gli lascia un altro appartamento da 400.000 €, si applicherà il 4% sui 100.000 € oltre la franchigia)

Se l'erede accetta l'eredità, il patrimonio ereditario si confonde con il patrimonio personale e l'erede risponde dei patrimoni ereditari. Per evitare questa conseguenza, l'erede può accettare con "beneficio d'inventario", così il patrimonio ereditato rimane separato dal patrimonio personale e, in questo modo, l'erede risponde dei debiti solo nel limite del patrimonio ereditato.

Il chiamato all'eredità deve pagare preliminarmente l'imposta, se poi non accetta può chiedere entro un anno il rimborso dell'imposta.

CONTROLLI FISCALI

13 ADEMPIMENTI FORMALI DEL TRIBUTO

Ci sono tributi:

- Con imposizione: richiedono adempimenti formali
- Senza imposizione: non ci sono obblighi formali, come sorge il presupposto del tributo, il contribuente paga (per esempio il contributo unico per un ricorso)

Adempimenti formali per chi svolge attività commerciale o è lavoratore autonomo:

13.1 TENERE LA CONTABILITÀ

- **Ordinaria:** registri IVA, acquisti, vendita, scritture contabili previste dal codice civile
- **Semplificata:** registri IVA nei quali vanno registrati anche gli atti non rilevanti ai fini IVA ma che permettono di stabilire la base imponibile

Le imprese di capitali devono sempre tenere la contabilità ordinaria

Le società di persone e i lavoratori autonomi:

- Che svolgono un'attività commerciale e hanno un fatturato < 400.000 €
- Che svolgono un'attività di servizi e hanno un fatturato < 700.000 €

Possono tenere una contabilità semplificata (oppure optare per la contabilità ordinaria)

13.2 DICHIARAZIONE

Serve a liquidare i tributi. Si chiama “unico” poiché con un unico modulo si liquidano più imposte, in modo da poter compensare i vari tributi

È una “manifestazione di scienza”, ovvero con la dichiarazione il contribuente porta a conoscenza del fisco l'esistenza di certi fatti. Con la dichiarazione il contribuente non fa alcun atto di carattere ammissorio, semplicemente assolve ad un onere. Si invia telematicamente.

Va presentata entro un certo termine, riguardante i redditi dell'anno precedente.

- Se il contribuente consegna la dichiarazione in ritardo ma **sotto i 90 giorni** di ritardo, la dichiarazione è tardiva ma valida. Al contribuente sarà applicata una sanzione del 12% (il 10% della sanzione minima) dell'imposta dichiarata in ritardo.
- Se il contribuente consegna la dichiarazione **oltre i 90 giorni**, la dichiarazione è ultra tardiva e omessa. Al contribuente sarà applicata una sanzione dal 120% al 240% dell'imposta non dichiarata, più gli interessi e, oltre certi valori, ci sarà anche l'ambito penale.

Eccezione: in caso di dichiarazione ultra tardiva, non viene considerata omessa se il fisco può riscuotere coattivamente l'imposta indicata nella dichiarazione. Se il contribuente non paga, il fisco può procedere coattivamente. Questo è l'effetto portato da tutte le dichiarazioni.

Se la dichiarazione è stata presentata ma con dati sbagliati (a danno o a favore del contribuente), può essere modificata poiché è una dichiarazione di scienza e non ammissoria (quindi non modificabile). Il

documento originale non può essere cambiato ma il contribuente può presentare un secondo documento integrativo (o rettificativo) della dichiarazione.

Se il contribuente sbaglia a suo favore (un reddito inferiore), il contribuente può fare il **“ravvedimento operoso”**, ovvero entro il termine della dichiarazione successiva, il contribuente può presentare una dichiarazione rettificativa, indicando al fisco l’errore commesso. La sanzione, in caso di presentazione di una dichiarazione errata con un reddito inferiore, va dal 100% al 200% dell’imposta non pagata. Se il ravvedimento è presentato prima del riscontro da parte del fisco, la sanzione diventa un ottavo del minimo edittale (12.5%). Se l’errore non è commesso entro la dichiarazione dell’anno successivo, non ha più uno sconto sulle sanzioni.

Se il contribuente sbaglia a suo sfavore (un reddito superiore), il contribuente può, entro un anno, presentare una **“dichiarazione rettificativa”**, chiedendo il rimborso dell’imposta pagata in eccesso. Dopo l’anno non si può più modificare la dichiarazione. **Problema:** se viene presentata dopo un anno, si può chiedere il rimborso dell’imposta? La cassazione inizialmente ha detto no, ora ha detto che è indipendente dal tempo trascorso, **può richiedere il rimborso**.

Se il contribuente, con una dichiarazione a suo sfavore, non paga l’imposta dovuta in eccesso, potrà impugnare la cartella di pagamento del fisco e spiegare le sue ragioni davanti ad un giudice. È la via più pericolosa poiché se non si risolve a suo favore si vedrà applicate anche delle sanzioni.

La dichiarazione è sottoposta a controlli dall’agenzia delle entrate:

- Formali: l’ufficio verifica il reddito dichiarato dal contribuente, per verificare se corrisponda al reddito effettivo. Non si valuta l’ammontare del reddito dichiarato dal contribuente. Due tipi:
 - Liquidazione automatica:
 - Vi sono sottoposte tutte le dichiarazioni ricevute dal fisco
 - È fatta automaticamente dal computer dell’agenzia delle entrate
 - Riguarda esclusivamente i dati dichiarati nella dichiarazione
 - L’oggetto del controllo è la verifica di errori materiali (errori di scrittura), errori di calcolo, corretto scomputo di detrazioni e deduzioni, corretta imputazione di crediti d’imposta, corretto pagamento degli acconti e del saldo d’imposta.
 - **Se viene trovato un errore** al contribuente viene recuperato un atto (**“avviso bonario”**) che non è impugnabile.
 - **Il contribuente può aderire** all’invito e pagare l’imposta, gli interessi e le sanzioni ridotte ad un terzo del minimo (33%).
 - Altrimenti, **entro 30 giorni, il contribuente può presentare delle osservazioni** per dei supposti errori nella correzione.
 - **Se le osservazioni sono accolte** allora vi sarà l’annullamento dell’avviso bonario.
 - **Se le osservazioni non sono accolte** vi è l’iscrizione a ruolo del debito nel database tenuto da ogni ufficio locale dell’agenzia delle entrate. L’agenzia delle entrate trasmette l’estratto di questo ruolo all’ufficio di Equitalia competente per la riscossione forzata. Equitalia emette la cartella di pagamento nella quale ingiunge al debitore di pagare entro 60 giorni. La cartella può essere impugnata. Dopo 60 giorni, se non è stato

pagato il debito, si può procedere esecutivamente con il pignoramento dei beni.

- Controllo formale in senso stretto:
- Sostanziali: