

## Diritto Tributario 28/02/20

Per quanto riguarda le persone fisiche il reddito d'impresa rientra nella più ampia imposizione che concerne la stessa persona fisica, quindi io soggetto/imprenditore/persona fisica subirà l'imposizione su tutte le mie imposte dirette in forza dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF). Abbiamo detto che l'IRPEF è disciplinato nel **titolo I del DPR 917/1986** che è il **Testo Unico Imposte sui Redditi** dove ritroviamo la disciplina delle due principali ed essenziali imposte dirette che sono ad oggi IRPEF ed IRES, a seguito della riforma intervenuta nel 2003 entrata in vigore dal 1/1/2004.

Persona Fisica - IRPEF - titolo I – invece società di capitali ed altri Enti titolo II sono soggetti passivi IRES, titolo III disposizioni comuni che si andranno ad applicare sia ai soggetti passivi IRPEF sia IRES.

per la tassazione dei soggetti passivi IRPEF, le persone fisiche, la disciplina si trova nel titolo I e prevede l'applicazione del **principio di onnicomprensività che si sostanzia nel fatto che tutti i redditi di qualunque natura prodotti dal soggetto persona fisica vengono sottoposti all'imposizione attraverso la loro categorizzazione in sei diverse categorie di reddito**: redditi fondiari, capitale, lavoro dipendente, lavoro autonomo, impresa e redditi diversi, categoria di carattere residuale per quanto non previsto dalle precedenti 5 categorie. Ovviamente il legislatore per applicare il principio di onnicomprensività ha avuto bisogno di ricomprendere in ottica sistematica tutti i redditi in una serie di categorie.

**Il reddito di impresa** che è quello che oggi andremo a definire in maniera puntuale (art 55 del TUIR testo unico imposte sui redditi, sinonimo di dpr 917/1986). Vi dico questo perché scopriremo che per i soggetti passivi IRES di cui al titolo II, in particolare per i soggetti di cui alle lettere a e b dell'art 73, si applica un altro principio:

**il principio di attrazione** che prevede che tutti i redditi di qualunque natura prodotti da un soggetto passivo di cui alle lettere a e b dell'art 73 sono in ogni caso qualificati come reddito di impresa. se una società di capitale produce reddito di qualunque natura quel reddito sarà qualificato come reddito di impresa e di conseguenza i criteri per la sua determinazione saranno propri della normativa sul reddito d'imposta.

Esempio: se una società di capitali possiede un capannone industriale nel quale produce imbarcazioni produrrà un reddito che in virtù del principio di attrazione non sarà quello che sarebbe se quel bene teoricamente fosse posseduto da una persona fisica che non vi esercita attività d'impresa, in quel caso sarebbe reddito di carattere fondiario.

Tutti i redditi di un soggetto passivo IRES di cui alle lettere a e b della art 73 TUIR sono dunque qualificati come reddito d'impresa in virtù del principio di attrazione. Esiste una terza categoria di soggetti che sono le **società di persone**, abbiamo detto che ai sensi dell'art 5 del TUIR si applica il principio di trasparenza. In particolare, quante sono le Società di Persone? Semplici, SNC e SAS. Quale è quella che si differenzia? la società semplice perché non può esercitare attività di impresa. Tutto ciò ci interessa ai fini della qualificazione fiscale delle s.s., ciò non toglie che tutte e tre le tipologie sono soggetti a cui si applica il principio di trasparenza come da art.5: "*le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato*".

**Si applica quindi a tutte le società di persone? solo a quelle residenti nel territorio dello Stato.**

Che fine fanno le società di persone non residenti? se producono parte del reddito in Italia quel reddito sarà soggetto passivo dell'imposta sul reddito nel nostro Stato. Sono imponibili in virtù del principio di trasparenza? NO sarà imponibile qualificando tali società di persone non residenti anch'esse come soggetti passivi IRES. *Come mai vengono trattate diversamente?* Il legislatore ha previsto per le società di **persone il regime di trasparenza** che è un regime di favore ed evita il problema della doppia imposizione (quando si tassa sia la società che il socio) ma non si applica alle non residenti dello Stato perché il legislatore ha paura che non potendo qualificare e inquadrare il soggetto non residente, quel reddito se non lo da

segnatamente in capo al soggetto estero che produce anche in Italia, quel reddito vada perduto da un punto di vista dell'imposizione.

Ha paura che ricercare i soci della società estera sia molto più difficile che cercare i soci della SdP Italiana, la quale è disciplinata dal regime giuridico Italiano, infatti la società estera invece può anche avere residenza fiscale alle Cayman e chi lo sa quali sono davvero i soci, da chi è disciplinata etc.. non si può sapere anche perché l'ordinamento italiano non ha la potestà di andare ad effettuare verifiche negli Stati esteri se non a seguito di scambi di informazioni che come vedremo sono molto limitati specialmente nei paesi Extra UE. Quindi il legislatore si tutela dicendo che le SdP non residenti non importa da chi siano partecipate vengono trattate come se fossero già soggetti passivi che producono reddito e versano le imposte direttamente. il principio di trasparenza è stato pensato proprio per lo stretto legame che esiste fra i soci e la società, l'ordinamento italiano per le persone rappresentate dalle SdP prevede che ai fini della distribuzione degli utili non sia necessaria un'apposita delibera assembleare espressa, come è invece per le SdC, può essere implicita.

Di conseguenza per le SdP non si può stabilire con certezza quando sono stati distribuiti gli utili e quindi cosa fa il legislatore per le SdP italiane? **ha previsto che gli utili da un punto di vista fiscale si presumono immediatamente distribuiti.** Perché se si applica la trasparenza significa che tutti gli utili eventualmente prodotti dalla SdP indipendentemente dall'effettiva distribuzione vengono comunque tassati in capo ai soci della società stessa. Quindi la trasparenza può essere sia un vantaggio per il contribuente socio della società perché certamente non subirà una doppia imposizione ma allo stesso tempo non potrà eccepire la mancata distribuzione degli utili:

esempio: se io produco 100 con la SdP nel 2018 quel 100 di reddito poniamo che i soci siano 2 al 50% verrà tassato interamente in capo ai due soci indipendentemente dal fatto che quell'utile sia effettivamente distribuito oppure sia, come è possibile, collocato in riserva o re-impiegato nella società. Mentre nelle SdC dove non si applica la trasparenza ma dove c'è un'imposizione in capo alla società di capitali stessa, il socio sarà tassato per gli utili prodotti dalla società solo esclusivamente se e nella misura in cui quell'utile venga attribuito tramite delibera espressa. Sostanzialmente sarò tassato due volte, abbiamo detto che una volta paga la società e poi quando lo percepisco sebbene con il principio della parziale esenzione, verrò ritassato però solo ed esclusivamente nel momento in cui verrà deliberata la distribuzione degli utili.

Per le SdP semplice, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti sul territorio dello Stato, invece, indipendentemente dalla effettiva percezione, quindi anche se quell'utile rimane nella società, si presume (dunque presunzione) distribuito ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. Siccome io percepisco utili, normalmente, poniamo per il 50% anche la tassazione dell'utile delle società ricadrà in capo al socio in proporzione alla quota di partecipazione agli utili. Altra domanda: **Come faccio a sapere qual è la quota di partecipazione agli utili?**

Es: Ponete che ci siano Tizio e Caio, amici che hanno una panetteria in centro. L'uno sta al bancone e l'altro ai forni. In virtù di ciò, i redditi dell'anno prodotti dalla panetteria come si ripartiscono fra i soci della stessa? Cosa vado a vedere? La norma ci dice la quota di partecipazione agli utili, ma qual è? Non è detto che le quote di partecipazione alla società siano uguali alle quote di partecipazione agli utili. Io posso possedere la società per il 50% e avere una quota di partecipazione agli utili della società per il 45%. Allora la norma ci dice che le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti. Quando io ho conferito in società, si presume che la quota di partecipazione agli utili sia essa proporzionale, a meno che io non dimostri che la mia quota di partecipazione agli utili sia sostanzialmente diversa da quella di conferimento, quindi posso dare prova contraria ma per provarlo dovrò fare non una mera comunicazione, bensì dovrò dimostrarlo attraverso due atti specifici in via alternativa ovvero o con una scrittura privata autenticata o con un atto pubblico che siano anteriori all'inizio del periodo d'imposta.

Poniamo che Tizio abbia conferito 50 e Caio 50, se io voglio che gli utili siano ripartiti 40 a chi sta al bancone e 60 a chi sta al forno, dovrò fare non un mero atto privato anche scritto, ma una scrittura privata autenticata da un pubblico ufficiale o addirittura, pari grado, un atto pubblico. Cosa altrettanto importante è che l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata devono essere precedenti al periodo d'imposta di riferimento il che significa che se voi volete fare riferimento al periodo d'imposta 2019 (1/1-31/12) considerando che oggi non avete ancora presentato la dichiarazione dei redditi del 2019, siamo nel 2020, la scrittura autenticata o l'atto pubblico entro quando lo dovrete aver fatto? Entro il 31-12-2018, cioè prima che si apra il periodo d'imposta di riferimento. Questo perché il legislatore non vuole che si utilizzi la possibilità di ripartire diversamente gli utili a scopo elusivo.

( Molto spesso le SdP alle quali si applica il principio di trasparenza, e per le quali si applica il principio di trasparenza in virtù ... personae circa (30.00min) e del fatto che nelle SdP ciò che prevale non è il capitale ma è la persona.) Se nelle SdP viene a mancare uno dei soci probabilmente viene a mancare un elemento essenziale di quella società, a differenza delle SdC dove se viene meno un azionista, di quell'azionista ce ne disinteressiamo. Proprio per questo motivo, il legislatore ha il timore che succeda che i due o tre soci che compongono la società stessa, si possano mettere d'accordo. Poniamo che in virtù del ... personae, normalmente Tizio e Caio, amici, a volte fratelli o parenti nelle SdP, si scopre che nel 2018 io in quanto avente un reddito fondiario abbastanza elevato, o di capitale abbastanza elevato, se qui attribuisco una quota pari al 60% della quota che ho, normalmente vado a finire nello scaglione superiore e quindi subisco una tassazione progressiva più elevata. Allora potrei mettermi d'accordo con il fratello, l'amico, il parente nel senso di dire quest'anno ti prendi tu più utili così hai un reddito base più basso e non superi comunque lo scaglione e magari il prossimo anno se siamo a parti invertite me lo assumo io il reddito più alto. Oppure molto spesso se siamo fra marito e moglie o quant'altro potrebbe accadere di dire quest'anno ce l'ho io e lo dichiaro te anche perché l'utilizzo del reddito in una famiglia non sposta necessariamente tanto. Quindi il legislatore si è voluto tutelare facendo stabilire che le quote di partecipazioni agli utili siano diverse dalle quote di conferimento, ma a patto che tu lo faccia prima ancora che si apra il periodo d'imposta, quindi prima ancora che tu sappia come potrebbero andare le cose. Poi non è detto che non lo si sappia prima, se lo si sa prima il legislatore non è che può farci niente però perlomeno si tutela dicendo che quando si applica il periodo di imposta non puoi più toccare i termini relativi alla ripartizione degli utili. Per toccarli è necessario un atto pubblico o una scrittura privata autenticata, se non esiste una scrittura privata autenticata o un atto pubblico il valore dei conferimenti e di conseguenza anche il valore delle quote di partecipazione agli utili, si presume uguale.

È possibile costituire una SdP senza un atto pubblico o una scrittura autenticata? Certo, pensate alle Società di Fatto. Lo schermo dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata che civilisticamente non sarebbe un elemento necessario, ci serve e serve al contribuente solo qualora voglia stabilire prima di tutto delle quote di conferimento specifiche di partecipazione agli utili. Se manca una scrittura privata autenticata o un atto pubblico da cui risulti qual è il conferimento o la quota di partecipazione agli utili, si presumerà che il conferimento e di conseguenza la quota di partecipazione agli utili, sia uguale tra i soci.

Abbiamo sempre parlato di due soci, ma è chiaro che le SdP posso avere anche più soci, ad esempio se sono tre e non c'è un atto pubblico o una scrittura privata autenticata saranno 33% l'uno, 33% l'altro e così via, se sono 4 soci sarà il 25% l'uno, man mano che aumenta il numero dei soci diminuiscono anche le quote di partecipazione. Ricordatevi che nell'ambito di applicazione del principio di trasparenza rientrano anche le società di armamento (ipotesi assai eccezionale) e anche le Società di Fatto. E questo ci interessa anche nella fase patologica degli accertamenti che muove l'Agenzia delle Entrate, perché a volte la Società di Fatto è quella che non risulta dichiarata per così dire. Perché ci interessa ai fini della fase patologica? Patologica è la fase in cui si muove una contestazione al contribuente. Laddove l'Agenzia delle Entrate ritenga che l'attività imprenditoriale svolta dalla Signora Tizia, in verità sia svolta in società con il marito Caio, il quale non si è palesato come socio della SdP, qualora si contesti l'esistenza di una società di fatto fra

i due, la conseguenza sarà che anche il marito a posteriori subirà una imposizione per i redditi prodotti dalla società di fatto, e lì potrebbe essere anche nell'interesse della "famiglia" nascondere l'esistenza di una società in modo da imputare tutti i redditi al soggetto che ha una base di partenza per gli altri redditi inferiore. Se si contesta l'esistenza della società di fatto si travasa anche sull'altro soggetto parte dei redditi prodotti dalla società di fatto.

Ovviamente la norma vi dice che la Società di Fatto verrà equiparata ai fini della tassazione alla Società Semplice o in Nome Collettivo a seconda che la società di fatto abbia o meno ad oggetto l'attività commerciale, e perché? Perché se esercita attività commerciale sarà Snc, se non la esercita sarà semplice e si ritorna a quello che abbiamo detto all'inizio.

Altra ipotesi che ci interessa è ciò che ci dice la norma **al Comma 3 Lettera C**. Per il principio di trasparenza abbiamo sempre parlato di SdP, ve l'ho estesa alle società di fatto e di armamento, ma c'è un'altra categoria a cui si applica e sono le **Associazioni di professionisti**. La norma dice che si applica il Principio di Trasparenza alle Associazioni senza personalità giuridica, fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, quindi alle associazioni fra professionisti, soggetti che esercitano arti o professioni. Poniamo una associazione fra avvocati o commercialisti. Quale sarà la particolarità?

1) Verranno equiparate alle società semplici (le associazioni fra professionisti non svolgono attività di impresa ma lavoro autonomo).

2) L'atto o la scrittura privata di cui sopra (quello per la divisione delle quote per la partecipazione agli utili) in questo caso, può essere redatto fino al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione. Quindi se riprendiamo il solito periodo d'imposta 2019, ad oggi gli associati possono modificare la loro quota di partecipazione agli utili fino all'anno 2020.

2020 perché la dichiarazione del 2019 la andrò a depositare quando il 2019 è già chiuso, quindi l'anno successivo, 2020.

E perché secondo voi, per gli associati, si fa riferimento a una regola completamente diversa?

Risposta studente: uno può lavorare di più, uno può lavorare di meno.

Professore: Sì, cioè mentre se tu svolgi attività d'impresa, tu sai già, come nell'esempio che abbiamo fatto prima, che tu stai al bancone e quindi desideri il 40%, che tu stai al forno desideri il 60%.

Io, poniamo associazione per avvocati: il fatto che nel 2020, se ho una associazione con un altro collega, io farò 100 cause e lui ne farà 20 o viceversa, non posso saperlo fino a chiusura dell'anno perché non so quanti clienti potrò avere io e quanti potrebbe avere lui. Di conseguenza, in questo caso, si consente che l'effettiva ripartizione degli utili avvenga quando il periodo d'imposta è già chiuso e quindi quando effettivamente saprò quale sarà la mia quota di partecipazione agli utili e quale sarà quella del collega.

Ultima cosa: è L'IMPRESA FAMILIARE. Sapete, o comunque ve lo dico io, che il principio di trasparenza si applica anche all'impresa familiare. Sapete cosa è l'impresa familiare? Disciplinata dal codice civile art. 230 bis. L'impresa familiare è giuridicamente e civilisticamente una società? NO!!! L'impresa familiare giuridicamente non è una società.

Fiscalmente però in parte vedete che la ritrovate nell'art. 5e viene trattata, per così dire, come un soggetto passivo composto da più persone. Viene tenuta in considerazione l'impresa familiare in quanto tale in via per certi versi autonomo rispetto lo stesso imprenditore che la compone perché poi l'impresa familiare è quella impresa a cui partecipano l'imprenditore, persona fisica, e parenti e affini entro il terzo e il secondo grado.

A che fine ci interessa sull'applicazione del principio di trasparenza? -> Ci interessa perché la normativa fiscale consente che la trasparenza sia legata anche all'impresa familiare in quanto tale e quindi non solo all'imprenditore ma anche ai parenti e affini entro il terzo o secondo grado a seconda che siano parenti o affini ma in percentuali esattamente determinate. Cioè che cosa consente la normativa?

Quindi si intendono per componenti dell'impresa familiare il coniuge, i parenti e gli affini e il reddito, ecco perché principio di trasparenza, se non ci fosse questa norma come verrebbe ripartito? Considerando che l'impresa familiare, da un punto di vista civilistico, non è una società, se non ci fosse questa norma a chi andrebbe imputato il reddito derivante dall'esercizio dell'impresa? All'imprenditore, quindi l'imprenditore si andrebbe a prendere il 100%. Poi evidentemente con la partecipazione di coniuge, parenti e affini, questi potrebbero e dovrebbero instaurare un rapporto, poniamo di lavoro subordinato o altro tipo di rapporto, che, qualora preveda la distribuzione a loro di parte del reddito, andrebbe a riqualificare la tassazione anche in capo a loro di una ulteriore fonte di reddito, il che, se fosse un'uscita per l'imprenditore che va a corrispondere un compenso al componente dell'impresa familiare, sarebbe per l'imprenditore stesso un elemento invece per lui negativo. Non so se mi spiego: se io produco 100 e mi tassano in capo 100 e, di quelle 100, 20 le distribuisco a un lavoratore significa che la imposizione in capo a me sarà pari a 100-20, 20 che ho redistribuito e quindi in capo a me sarà solo 80. Però siccome questo, lo vedremo, varrà nelle altre ipotesi ma siccome per l'impresa familiare c'è una disposizione ad hoc, il tutto è "semplificato" attraverso l'applicazione del principio di trasparenza anche in capo all'impresa familiare.

**Solo fiscalmente** (lo ripeto per l'ennesima volta) si fa come se l'impresa familiare sia un'entità pluri soggettiva, composta da più soggetti, tanto che il reddito che produce non solo l'imprenditore da solo ma l'impresa familiare verrà così ripartito. -> E vi dice il quarto comma: i redditi delle imprese familiari, di cui al 230 bis, limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dell'imprenditore sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. Abbiamo detto che nell'impresa familiare il reddito prodotto dall'impresa stessa potrà essere distribuito non solo all'imprenditore ma anche ai soggetti appartenenti all'impresa, definiti quali familiari, che abbiano prestato attività nell'impresa in modo continuativo e prevalente in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Poi ritorno sul 49% ma prima chiudiamo il discorso:

Se nell'impresa familiare ci sono marito, moglie e figlio. Il marito partecipa per il 70% nella produzione del reddito, la moglie per 15% e figlio 15%; sarà possibile, qualora la moglie e il figlio partecipino alla produzione degli utili dell'impresa del marito, imputare il reddito annuo derivante da quell'esercizio di quell'attività di impresa 70% al marito, 15% alla moglie e 15% al figlio? Sì, niente ce lo vieta. E la regola sarà questa -> quindi se ci sono familiari che partecipano insieme all'imprenditore all'attività di impresa, il reddito verrà ripartito fra imprenditore e familiari che vi partecipano tenendo in considerazione la quota di partecipazione agli utili dei familiari. Quindi se vi sono due familiari che vi partecipano per il 15% ciascuno, il 100% verrà distribuito al 70% in capo all'imprenditore e per il 15% cadauno in capo ai tuoi familiari.

Cosa c'entra il 49%? Che vi dice la norma? "Limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dell'imprenditore". Cosa vuol dire? -> che tutto quello che abbiamo detto fino adesso è vero a patto che la quota distribuita ai familiari non superi il 49%, e questa è una presunzione di carattere assoluto NON DEROGABILE. Il che vuol dire che l'imprenditore, quale titolare dell'impresa familiare, non potrà mai subire un'imposizione minore del 51%. Se anche nella pratica civilisticamente l'imprenditore vi partecipa per il 30% e la moglie e il figlio vi partecipano per il 35% cadauno, quale è la quota di reddito che verrà imputata a ciascun familiare? Si dividerà il 49% per due perché più di quello non potrà essere imputata ai familiari. Quando si supera il 49%, per tutto quello che supera, anche se civilisticamente l'apporto dei familiari è superiore al 49%, verrà sempre ripartito entro i limiti del 49%.

Questo per evitare anche qui che la norma venga utilizzata a scopo elusivo, ricomprendendo nell'impresa familiare più soggetti: magari fa rientrare anche la nonna, che magari è quasi inferma, nell'impresa familiare perché, visto che ha solo la pensione minima, qualcosa si fa passare in capo a lei al 23%. Quindi va bene nei limiti in cui si rimane sotto la soglia del 49%/51%.

Anche qui è chiaro che è per evitare che la norma venga usata in modo elusivo, proprio perché è facile utilizzarla in questo senso: quindi l'imprenditore avrà interesse a costituire l'impresa familiare in modo da distribuire il reddito un po' su tutti, per sottoporre ad adeguati controlli questo modus procedendi, si prevede alle lettere a, b e c delle formalità tali che per assicurare, almeno sulla carta, che tutto risulti in maniera palese.

Alla lettera a dice che i familiari devono essere indicati in maniera specifica nominativamente dove? Con atto pubblico, scrittura privata autenticata, anteriore all'inizio del periodo d'imposta. Quindi Non è possibile che l'imprenditore si svegli nel 2019 dicendo "accidenti supera le soglie e vado nello scaglione superiore, allora facciamo dichiarare qualcosa anche alla nonna", ci deve essere un atto avente una particolare formalità, che è atto pubblico, scrittura privata autenticata anteriore all'apertura del periodo d'imposta, nel quale risulta la ripartizione (prima cosa). Quindi dice che (parola min. 1:03:48) familiari partecipanti all'impresa risultino in maniera nominativo, con indicazione della parentela o affinità, atto pubblico, scrittura privata autenticata.

Secondo luogo che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi indicazione delle quote di partecipazione dei familiari, cioè nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore deve risultare che lui, a fronte di 100 di reddito, 30 viene sottoposto a imposizione poniamo a nome del figlio e 10 a nome della moglie. Cioè se uno si va a vedere la dichiarazione dell'imprenditore familiare, risulta già dalla sua dichiarazione tutti i dati dei soggetti che partecipano all'impresa familiare. Allo stesso modo anche nella loro dichiarazione dei familiari deve risultare di aver prestato attività nell'impresa di famiglia. Quindi sostanzialmente quel reddito, per quanto verrà passato una volta sola ovviamente, risulterà da due dichiarazioni: da quella dell'imprenditore e da quella dei familiari.

Abbiamo finito con la trasparenza. Questo regime è obbligatorio per questi soggetti: non è che la società di persone si può svegliare domani e dire "no, voglio essere soggetto passivo IRES", questo è un regime essenziale, obbligatorio per tutti questi tipi di soggetti che abbiamo visto.

Però la trasparenza non finisce qua: risultano infatti altri due regimi nei quali la trasparenza trova applicazione. E questi regimi attengono non più e non sono disciplinati nel titolo primo ma attengono (lo vedremo meglio nelle prossime lezioni) ai soggetti passivi IRES.

Anche i soggetti passivi IRES, che abbiano determinati requisiti e che si trovino in una specifica posizione, hanno la possibilità di optare per l'applicazione del principio di trasparenza. Quindi in questo caso è rimessa alla scelta di chi? Del soggetto stesso, è un'opzione, una scelta, una dichiarazione di volontà rispetto al soggetto passivo IRES che ha determinati requisiti. Vedremo nelle prossime lezioni quali sono i requisiti per accedere al regime opzionale della trasparenza.

Un'altra norma che mi interessa per portare avanti il **filo conduttore** della tassazione dei redditi dell'imprenditore, è l'**art. 8 TUIR**: abbiamo visto l'art. 5, la scorsa volta l'art. 6.

Ci soffermiamo un attimo sull'art. 8 che ci serve per riepilogare quanto ci siamo detti prima. Siamo sempre nel titolo primo, siamo sempre nell'ambito dei soggetti passivi IRPEF. L'art. 8 ci dice che il reddito complessivo, cioè quel reddito che attiene all'applicazione del principio di complessivo omni-comprendività, si determina come? Cioè come faccio a sapere se tizio nel 2019 andrà a dichiarare 50, 60,5 o 200, come farò saperlo? L'art. 8 dice che il reddito complessivo, in applicazione del principio di omni comprendività dico io

(prof.), si determina sommando i redditi (lo ha detto in chiusura la scorsa volta) di ciascuna categoria di cui all'art. 6 al netto però (cioè sottraendo) le perdite derivanti dall'esercizio di altre professioni, cioè se io esercito altra professione e quindi potrò avere sia un risultato positivo sia un risultato negativo per sapere quanto sarà la mia tassazione nel periodo imposto a riferimento, non dovrò prendere solo il risultato positivo ma dovrò, una volta sommati tutti i redditi, quindi quelli fondiari, quelli di capitale, quelli di lavoro autonomo, quelli di lavoro dipendente, quello di impresa, quelli diversi, per stabilire quale sarà la base imponibile, cioè quell'elemento sul quale andrò ad applicare l'aliquota, prima di farlo, una volta fatta la somma, dovrò sottrarre, per determinare la base imponibile, le perdite derivanti dall'esercizio di altre professioni. Se quindi ho subito una perdita, nell'arco di esercizio della professione, tale perdita

verrà scomputata dal reddito complessivo lordo. Quindi avrò un reddito complessivo netto. È ben possibile che io abbia un reddito lordo derivante poniamo da redditi fondiari e diversi di 20. Se però nell'esercizio di altra professione ho subito una perdita pari a 20, che succede? Che la base imponibile diventa zero. Quindi, in virtù di quella perdita, poi alla fine l'imposta che dovrò andare a versare sarà, salvo ulteriori aggiustamenti che vedremo adesso, effettivamente zero.

Discorso in parte simile vale per i soggetti visti adesso, cioè per le società di persone: le perdite inerenti le società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché quelle della società semplice e delle associazioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'Art. 5.

Non so se mi sono spiegato: questa norma vi dice anche per tutti i soggetti cui si applica la trasparenza, le perdite si sottraggono dalla base imponibile lorda ma in che proporzione verranno sottratte a tizio piuttosto che a Caio? Nella stessa identica proporzione in cui si andavano imputare gli utili, che quindi dovevano essere, salvo diverso documento, scrittura privata autenticata o atto pubblico, proporzionali ai conferimenti e se non ci sono indicazioni neanche dei conferimenti in quote uguali. Ci siamo fin qui?

Ultima particolarità: per le perdite delle società in accomandita semplice (non finisce la frase)

Qual è la società in accomandita semplice? Quella che ha quella particolarità dovuta al fatto che uno dei soci ha una responsabilità limitata.

Vi dice la norma, e qui sapendo questo sapete già anche la ratio, "per le perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale, tale disposizione si applica nei suoi confronti degli accomandatari".

Chi sono gli accomandatari? Quelli a responsabilità illimitata.

Che cosa vuol dire questa disposizione? Essa dice onori e oneri di essere un socio accomandatario e dall'altro lato onori e oneri di essere di essere un socio accomandante. L'accomandante è quel socio che non risponde oltre il suo conferimento e quindi il capitale sociale. E di conseguenza, se risponde entro dei limiti, anche l'eventuale perdita che potrai portarti eventualmente in sottrazione dalla base imponibile lorda non potrà mai superare i limiti del capitale sociale. Cioè quello che vi dicevo, oneri e onori, onori e oneri: se sei accomandatario e quindi rispondi anche oltre il capitale sociale, anche la perdita la puoi utilizzare tutta indipendentemente dalla (parola min. 1:15:33, mi pare dica quota) del capitale. Se sei accomandante e sei tutelato, nel senso che non rispondi oltre quella quota, però anche la perdita che potrai usare non andrà mai oltre quella quota.

Ultima cosa e poi sul punto chiudiamo ma anche questo è interessante e utile vedrete quando vi troverete eventualmente a fare qualsiasi tipo di professione perché è una questione che si ritrova poi nella pratica molto spesso: le perdite che derivano dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalle partecipazioni in S.n.c. e S.a.s. che sono quelle società che si occupano di svolgere attività commerciale,

sono computate in diminuzione le perdite dei redditi conseguiti nel periodo di imposta. E fin qui nulla di nuovo.

Quel che è nuovo è quanto ci dice ora la norma: “e per la differenza”, quindi si presuppone che una differenza permanga, cioè è possibile che io abbia un risultato “positivo” per 10 e “negativo” per 20? Sì, chi lo dice che non posso avere una perdita maggiore dell’utile. E se mi rimane? Rimarrà un risultato, se l’uno è 10 e l’altro è 20, vuol dire che vado a -10. Ho perso -10? No, quei -10 possono essere quel “per la differenza”, che lo posso utilizzare anche nei periodi successivi. Cioè se nel 2018 mi rimane -10, quel -10 lo posso riportare nel 2019, però non è così semplice. Lo posso riportare però in misura non superiore all’80% dei relativi redditi conseguiti in quei periodi di imposta.

Vuol dire che io quel -10 non è detto che lo possa utilizzare tutto nel 2019 <- la regola è stata modificata non troppo tempo fa (cioè è stata modificata con l’art. 1 della legge 145 del 2018, con entrata in vigore il 1° gennaio 2019, quindi da un punto di vista fiscale ormai risalente nel tempo ma comunque ordinariamente è una modifica abbastanza recente).

Prima si prevedeva che il risultato negativo non potesse essere riportato a nuovo, cioè portato in avanti oltre un certo periodo di imposta, entro il quinto anno successivo. Se non lo utilizzare entro quel periodo, lo perdi. Oggi ci dice la norma che lo puoi portare a nuovo, riportare in avanti anche nei periodi successivi senza soluzione di continuità, però lo puoi utilizzare nei limiti dell’80% del reddito conseguito nel periodo di imposta di riferimento (del 2019 se lo utilizzi nel 2019)!

Quindi quanto potrai utilizzare? Lo potrai sapere solo quando saprai il reddito 2019.

Allora poniamo che il reddito 2019 sia 10.000€, posso utilizzare i 10.000 €? No, potrò utilizzarne 8.000€ (80%).

Di conseguenza la base imponibile per il 2019 sarà 2.000€ perché fai 10-8 però mi rimane sempre a spalle sempre 2.000€, salvo che non abbia maturato degli altri (nel nostro esempio non sono maturati altri, che me li riporto nel 2020. Se nel 2020 produco un reddito di 1.000€ potrò utilizzarne 2.000€? No, potrò utilizzarne una parte 800€ e così 1.200€ li porto avanti e così via, salvo che poi non ci siano degli accumuli; dipende dal caso di specie. -> La regola generale è quella che la perdita per i soggetti che esercitano attività commerciali o comunque si vestono come società in nome collettivo, società in accomandita semplice, la regola è che la perdita possa essere sempre riportata in avanti sine die ma che possa essere utilizzata per ogni ulteriore proposta nei limiti dell’80% del reddito conseguito in quel periodo d’imposta.

Detto questo, abbiamo detto che il reddito complessivo è = alla somma dei redditi di ogni categoria (art. 8, comma 1). Quindi questo significa (chi ha fatto tributario lo avrà già fatto) che dovremo previamente determinare per il soggetto persona fisica ogni singola categoria di reddito e quindi dire Dichiarazione dei redditi di tizio, tu avendo proprietà immobiliari X, redditi di capitale Y (lasciamo perdere che poi abbiamo detto che oggi la maggior parte dei redditi di capitale vengono tassati con un’imposta di carattere sostitutivo e che quindi non vanno qua in questo cumulo, e quindi nell’art. 8) ma poniamo che siano tutti redditi che rientrano nel calcolo della base imponibile complessiva che si fa? Prima cosa si determinerà quindi una singola categoria di reddito e ciò è importante. Perché si differenzia per ogni categoria? Qual è il fine essenziale di distinguere fra più categorie? Che ogni categoria ha delle regole di determinazione del reddito appartenenti a quella categoria diverse l’una dall’altra.

Mi spiego: poniamo che si debba determinare il reddito detraibile dal possesso di un terreno agricolo. I passaggi per ogni categoria SONO SEMPRE DUE: il primo passaggio è quello di qualificazione del reddito e il secondo è quello di determinazione del reddito.

Prima qualifico: il terreno, e quindi il reddito potenzialmente detraibile dal terreno sito nel territorio italiano, adibito a esercizio dell'attività agricola, che tipo di reddito produce? Qualifico il reddito detraibile da quel bene e quindi lo qualifico supponiamo come reddito fondiario. Una volta qualificato cosa dovrò fare? L'altro passaggio è la determinazione: una volta qualificato il reddito detraibile da quel terreno come il reddito fondiario, dovrò capire quante fisicamente il reddito fondiario che detraggo da quel terreno.

Se quel terreno l'ho collocato nel reddito fondiario, come farò a sapere qual è il reddito che detraggono da quel terreno?

Per chi ha fatto tributario, penso ne abbiate parlato: I redditi fondiari sono quei redditi che vengono determinati tramite un criterio di carattere catastale (lo aveva detto anche lui la scorsa volta). Quindi cosa fai per stabilire qual è il reddito che deriva da quel terreno? Prendi i valori catastali, vai in catasto e dici "la particella X ha un reddito annuo di Y, quindi ponendo che ho la particella dalla X alla Z, il reddito annuo che detraggo da quel terreno è pari a 10". Quindi avete qualificato come reddito fondiario, sapendo che il reddito fondiario qualificato come tale e viene determinato secondo un principio non di effettività ma secondo un principio medio ordinario. Che significa?

In teoria il reddito dovrebbe essere tassato in virtù della sua effettività. Se il criterio di tassazione fosse effettivo, se tu su quel terreno ci produci 100 patate, quindi ne vendi 100 dovresti avere un reddito superiore al coltivatore che ne produce 10. Purtroppo o per fortuna però, ai fini di semplificazione del sistema il legislatore ha previsto una regola per così dire generale per determinare il reddito detraibile dai vari terreni -> ha previsto la regola catastale, cioè il legislatore ha predeterminato il reddito che tu puoi detrarre da quel terreno. Il legislatore ha detto che non gli interessa se poi tu effettivamente produci 100 patate o ne produci 10, ha stabilito a priori catastalmente che quel terreno è un terreno che per il legislatore di reddito produce 20 patate e quindi dice che il reddito di quel terreno è stabilito in 20. Ecco perché si dice che gli agricoltori guadagnano più che proporzionalmente e più che producono più sono avvantaggiati perché tu che sei proprietario di un terreno che viene tassato come reddito fondiario, che tu produca 100 o che tu produca 10 o che tu produca 20, come il reddito non andrai mai a subire un'imposizione sul reddito effettivo, cioè sui 100, su 10 o 20 ma subirai sia che tu produca 100 patate o che tu ne produca 10, sempre lo stesso imposizione. Per finire l'esempio, se invece io qualifico (ecco perché qualificazione e determinazione) il reddito che ritraggono da quel bene in quanto quel bene non è iscritto in catasto o viene utilizzato per l'esercizio dell'attività di impresa, quindi qualifico per bene all'interno di un'altra categoria, poniamo reddito di impresa, anche la determinazione del reddito è diversa perché se rientra nel reddito di impresa, non sarà più reddito medio ordinario (come è stato definito il reddito fondiario) e quindi non si baserà più su criteri catastali ma sarà tassato in base ad altre regole che prima di tutto di basano sull'effettività. Ecco perché è importante la categorizzazione: perché ogni categoria ha delle proprie regole di determinazione del reddito. Si rientra in una categoria la regola di determinazione sarà uno, si rientra in un altro anche la regola di determinazione sarà un'altra. Quindi prima di tutto importantissimo determinare in quale categoria vado a ricadere, perché anche le regole di determinazione del reddito si rientra un'altra categoria sarà completamente diversa. Ecco perché diverse regole per diverse categorie, ecco perché è stato suddiviso in diverse categorie.

Per i soggetti passivi IRES abbiamo detto che è più semplice perché la categoria art. 73 lett. A e b è solo una.