

DIRITTO TRIBUTARIO

RIASSUNTO DEL LIBRO "ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO"
+ ALCUNE DOMANDE D'ESAME RACCOLTE CON SOLUZIONE

Vol.2 Parte speciale, Decima edizione aggiornata. F. Tesaro

Economia Aziendale – Corso C

INDICE

PARTE 1 – LE IMPOSTE SUI REDDITI

CAPITOLO 1. L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

SEZIONE 1 – IL REDDITO

SEZIONE 2 – I SOGGETTI PASSIVI

SEZIONE 3 – IMPONIBILE ED IMPOSTA

Paragrafi da 1 a 8 (16 pag.) paragrafi da 10 a 14 (15 pag.)

CAPITOLO 2. LE CATEGORIE REDDITTUALI

SEZIONE 2 – I REDDITI DI CAPITALE

SEZIONE 4 – I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

SEZIONE 5 – IL REDDITO D'IMPRESA

SEZIONE 6 – I REDDITI DIVERSI

Paragrafi 4-6 (6pg) e 7-8 (5pg), da 12 a 13.1 (5pg) da 15 a 17.1 (8pg), 19 (1pg), da 21 e 22 (3)

CAPITOLO 3. L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ

SEZIONE 1 – I SOGGETTI PASSIVI

SEZIONE 2 – IL REDDITO D'IMPRESA

Paragrafi 1-2 (3pg), da 6 a 8 (16pg), 9.2 e 9.3 (6pg), 11 e 11.1 (5)

CAPITOLO 4. I REDDITI TRANSNAZIONALI

SEZIONE 2 – I REDDITI DEI NON RESIDENTI PRODOTTI IN ITALIA

Paragrafi da 9 a 10.1 (7pg)

PARTE 2 – LE IMPOSTE INDIRECTE

CAPITOLO 6. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

SEZIONE 1 – LA STRUTTURA

SEZIONE 2 – L'APPLICAZIONE

SEZIONE 3 – PROFILI TRANSNAZIONALI

Paragrafi da 1 a 10.2 (29pg), paragrafo 14 (2)

PARTE 1 – LE IMPOSTE SUI REDDITI

CAPITOLO 1. L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

SEZIONE 1 – IL REDDITO

Paragrafi da 1 a 8 (16 pag.) paragrafi da 10 a 14 (15 pag.)

1 - LE NOZIONI TEORICHE DI REDDITO

Le nozioni teoriche di reddito tassabile sono tre:

1. **Reddito come prodotto**, un'entrata ha natura di reddito solo se deriva da una fonte produttiva (tassazione per redditi prodotti in modo continuativo, quelli variabili, eventuali e prodotti una tantum)
2. **Reddito come entrata**, considera reddito qualsiasi entrata quale che ne sia la fonte (anche se non deriva da fonte produttiva). È reddito la somma di consumi potenziali (quanto il contribuente avrebbe potuto spendere nel periodo d'imposta, indipendentemente da quanto ha effettivamente speso, senza accrescere e senza diminuire il suo patrimonio) e delle variazioni nette, intervenute nel patrimonio del contribuente nel periodo di tempo considerato. Il reddito comprende frutti del patrimonio e dell'attività del soggetto, gli incrementi patrimoniali, quale che ne sia l'origine causale ed anche l'autoconsumo
3. **Reddito come consumo** (ricchezza consumata), implica che è tassata solo la ricchezza consumata; non dovrebbe essere tassato il reddito risparmiato e di capitale. Non esistono sistemi positivi che tassano solo il reddito consumato e che esentano il risparmio. Esistono però sistemi che tassano in modo limitato i redditi di capitale. Il nostro sistema tassa in misura limitata quasi tutti i redditi di capitale.

2 - IL SISTEMA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Il sistema vigente di tassazione dei redditi trae origine dalla legge delega per la riforma tributaria del 1971.

Nel dicembre 1986 è stato emanato il T.u. delle imposte sui redditi, entrato in vigore il 1° gennaio 1988 attualmente vigente. Il precedente sistema di imposizione diretta, soppresso con la riforma degli anni 70 era formato dalle imposte fondiari (sui redditi dei terreni e dei fabbricati), tutti gli altri redditi erano tassati dall'imposta sulla ricchezza mobile. Il sistema si basava su imposte reali e proporzionali; i redditi erano distinti in quattro categorie in base alla fonte: si ottenevano così un'imposta sui terreni, una sul reddito agrario, una sui fabbricati ed una sulla ricchezza mobile. Completavano il **sistema due tributi globali**: l'imposta complementare progressiva sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sulle società.

L'attuale imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) trova il suo precedente nella imposta c.d. complementare che ebbe sempre un ruolo insignificante. Il sistema vigente (riforma 1971 – 73) è formato da due imposte che colpiscono tutti redditi delle persone fisiche e degli enti collettivi (Irpef e Ires). L'**Irpef** mira a tassare in modo progressivo il reddito globale delle persone fisiche.

La perfezione del disegno teorico è però contraddetta dai regimi di esenzione o di agevolazione, dai regimi sostitutivi, dalle norme che permettono "erodere" la base imponibile. Il nostro è **un modello duale in cui non tutti i redditi sono tassati in modo effettivo e progressivo**. Anche i redditi delle attività finanziarie (titoli obbligazionari, azionari, quote di fondi comuni) sono esclusi dalla progressività e sono sottoposti a regimi sostitutivi di carattere agevolativo. Vi è dunque un *dualismo tra i redditi da capitale*

(in senso economico, cioè derivanti da ricchezza finanziaria e reale) *che sono tassati in modo proporzionale e altri redditi (da lavoro, da impresa) tassati in modo progressivo.*

Redditi della società e redditi distribuiti ai soci erano tassati due volte presso la società e presso i soci ma la doppia imposizione economica era eliminata dal credito d'imposta, essa veniva prelevata a carico della società e restituita ai soci, ai quali era attribuito un credito pari all'imposta sui redditi societari distribuiti. La riforma del 2003 ha **abolito il credito d'imposta ed ha adottato il criterio della participation exemption detassando quasi del tutto i dividendi e le plusvalenze delle partecipazioni immobilizzate.**

3 - LA NOZIONE DI REDDITO NEL TESTO UNICO

Nella nostra legislazione non vi è una definizione generale di reddito, che è però desumibile dall'insieme delle fattispecie tassabili per via di astrazione generalizzatrice.

Il reddito può essere definito, in generale come un *"incremento di patrimonio derivante da una fonte produttiva"*. Va allora notato che rientrano nel reddito d'impresa non solo i proventi della gestione ma anche gli incrementi patrimoniali (plusvalenze e sopravvenienze), pur se di origine gratuita; inoltre, sono reddito tutti i proventi che devono essere iscritti nel conto economico, anche se conseguiti a titolo gratuito. Infine per i redditi d'impresa sembra valere il concetto di reddito-entrata. Ma in realtà anche i proventi "non prodotti" risultano comunque riconducibili ad un sistema di natura intrinsecamente produttiva quale l'impresa.

Tra i redditi di lavoro dipendente e assimilati sono tassabili le indennità di disoccupazione e le borse di studio. Le categorie reddituali tipiche sono tutte categorie di **"redditi prodotti"** alla luce di una nozione lata di fronte produttiva e di un concetto lato di nesso di causalità tra fonte e reddito. Nel caso invece dei **"redditi diversi"** non ci è una fonte unitaria che valga come tratto comune di tutte le ipotesi tassabili. La derivazione da tale eterogenea categoria troviamo anche ipotesi reddituali non riconducibili al concetto di reddito come prodotto ma al reddito-entrata.

Il vigente sistema d'imposizione dei redditi adotta il concetto di reddito prodotto ma vi sono ipotesi di proventi tassati come reddito che non derivano da una fonte produttiva, per cui data la tendenza espansiva dell'evoluzione legislativa si può affermare che il nostro sistema è fondato sul concetto di reddito come prodotto ma mostra significative aperture verso il concetto di reddito-entrata. Le preoccupazioni che hanno guidato il legislatore sono pratiche. Vi sono infatti nel T.u. deviazioni dal modello sia perché tassati in alcuni casi da proventi che non sono reddito-prodotto ma reddito-entrata, sia perché non sono tassati proventi che hanno natura reddituale anche secondo il modello teorico del reddito prodotto.

3.1 - IL PRESUPPOSTO E LE CATEGORIE REDDITUALI

- A) Il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura. Vi è una definizione dei singoli redditi, ossia delle categorie reddituali:
- Redditi fondiari
 - Redditi di capitale
 - Redditi di lavoro dipendente
 - Redditi di lavoro autonomo
 - Redditi d'impresa
 - Redditi diversi

Ciascuna categoria presenta una certa omogeneità di contenuto, data dalla fonte ma i redditi diversi derivano da fonti eterogenee. Le **categorie sono inclusive** cioè costruite in modo che in esse possa essere compresa tutta la materia imponibile. Perché:

- Alcune categorie anche quando utilizzano definizioni o nozioni extra tributarie sono più ampie della nozione utilizzata
- Alcune categorie comprendono non solo i redditi pienamente rispondenti alla definizione della categoria ma anche altri redditi, di carattere spurio (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente)
- Vi è una categoria residuale (redditi diversi) che non presente omogeneità di contenuto

A ciascuna categoria corrispondono regole di determinazione (es: i redditi fondiari sono determinati con il metodo catastale; i redditi di capitale sono tassati al lordo senza deduzioni di costi o perdite). Le diverse categorie reddituali non sono solo uno strumento di individuazione e classificazione della materia imponibile ma l'oggetto di regimi giuridici diversi, concernenti il sistema di determinazione dell'imponibile, regole formali diverse.

- B) Il presupposto delle imposte sul reddito è dato dal *possesso o disponibilità di un reddito*. Se il possesso di reddito è ciò che ne determina la tassabilità è necessario esaminare per ciascuna categoria di reddito quale sia l'accadimento che lo rende tassabile. Vi sono redditi tassabili quando sono percepiti (**principio di cassa**), è il caso dei redditi di capitale, redditi di lavoro, redditi diversi. Per questi possesso significa percezione. Nel caso dei redditi fondiari il possesso va riferito all'immobile; nel caso del reddito d'impresa, il reddito è frutto di un calcolo, perciò vi è possesso della fonte e non del reddito. Non esiste una nozione unitaria di possesso di reddito ma tante nozioni quante se ne traggono dalla disciplina delle diverse categorie.

4 - REDDITO E PATRIMONIO

Reddito e patrimonio sono concetti da tenere distinti come sono da distinguere i proventi dalle entrate patrimoniali

PATRIMONIO

Il patrimonio è l'insieme delle **situazioni giuridiche soggettive a contenuto economico** di cui è titolare un soggetto in un dato momento. Esso è una realtà statica.

Il patrimonio è uno **stock** e indica ciò che si ha. Sono patrimonio i conferimenti dei soci, i versamenti in conto capitale e la restituzione del capitale investito.

REDDITO

Il reddito invece è un **fenomeno dinamico**; è infatti la risultante delle variazioni incrementative del patrimonio. È un **flusso** e indica ciò che si acquisisce. Sono reddito le entrate o proventi che derivano da una fonte produttiva. Perciò per una società sono componenti positivi di reddito i corrispettivi che le spettano a fronte di una sua prestazione mentre per i soci è reddito la distribuzione di utili.

È reddito ciò che costituisce incremento del patrimonio

Art.6 T.u. "sono tassabili i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi". Tali proventi o indennità costituiscono redditi della stessa categorie dei redditi sostituiti o perduti. **Sono tassabili i proventi che sostituiscono redditi imponibili**, non lo sono i proventi conseguiti in sostituzione di entrate patrimoniali o per reintegrare perdite patrimoniali. In altri termini non è reddito il danno emergente (diminuzione patrimoniale), è reddito il lucro cessante (mancata percezione di reddito). Sono tassabili anche le pensioni che si collegano ad un rapporto di impiego o di servizio e sono quindi proiezione di un precedente trattamento

economico; non lo sono invece le pensioni risarcitorie (di guerra, in seguito a lesioni, morte). *Il reddito indica un incremento patrimoniale che deriva da nuove acquisizioni; si ha plusvalore o plusvalenza quando il patrimonio rimanendo immutato nella sua composizione aumenta di valore.*

4.1 - PROVENTI ONEROSI E PROVENTI GRATUITI

Il requisito della derivazione del reddito da una fonte produttiva implica che *il provento abbia come causa un titolo giuridico di natura onerosa*. Di regole, sono tassati i proventi acquisiti a titolo oneroso (corrispettivi contrattuali), e sono esclusi da imposta i proventi acquisiti a titolo gratuito. Infatti non sono soggetti ad imposta sul reddito né le donazioni né l'eredità. Le donazioni remuneratorie ricevute da lavoratori dipendenti e le libertà e i contributi ricevuti dalle imprese sono tassati come redditi, ma si tratta di proventi non del tutto gratuiti.

5 - REDDITI IN NATURA E VALORE NOMINALE

REDDITI IN NATURA. Sono frequentemente percepiti dai lavoratori dipendenti. Possono essere costituiti da beni o servizi; ad essi deve essere dato un valore in moneta. Si tassa il loro valore normale che è dato dal loro valore di mercato: *res tantum valet quantum vendi potest*. Per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per determinare il valore normale si fa riferimento ai listini e alle tariffe del soggetto che ha fornito beni/servizi e in mancanza alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati si tiene conto della media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese. Per le azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli di partecipazione in enti non societari, si tiene conto proporzionalmente del valore del patrimonio netto della società o ente. Vi sono casi in cui si rende necessario il ricorso al valore normale per quantificare una componente reddituale.

6 - REDDITO LORDO E REDDITO NETTO

Nel sistema delle imposte sul reddito, il reddito è tassato al netto dei costi. Costi deducibili sono solo quelli inerenti alla produzione del reddito. Per i redditi di capitale non sono ammessi in deduzione i costi di produzione. Ciò è previsto non perché il concetto di reddito prodotto comporti che siano tassati al lordo ma perché di regola non vi sono costi. Nel caso di redditi tassati su base catastale le stime forfettizzano il reddito netto. La **rendita catastale** non ammette deduzioni di costi perché è un reddito netto.

7 - REDDITI E DEPREZZAMENTO MONETARIO

Il reddito sottoposto ad imposta è una grandezza monetaria. Il deprezzamento della moneta pone il problema se la base imponibile dell'imposta debba essere depurata degli incrementi puramente nominali e se la misura dell'imposta debba essere adeguata al deprezzamento della moneta. *L'imposta è commisurata al valore nominale del reddito tassabile*. Sono necessarie norme ad hoc che diano rilievo alle conseguenze dell'inflazione

8 - PERIODO D'IMPOSTA E IMPUTAZIONE DEI COMPONENTI DI REDDITO

Il reddito assume rilievo come reddito di un certo periodo di tempo detto **periodo d'imposta**. Per le persone fisiche il periodo d'imposta è **l'anno solare**, per le società **l'esercizio solare**. Per le società il periodo d'imposta cessa in caso di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione (ordinaria o consensuale) e si ha l'inizio di un nuovo periodo d'imposta. Ciascun periodo d'imposta ha autonoma rilevanza sia sul **piano sostanziale**, sia sul **piano formale**. *Ad ogni periodo corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma e si correla una molteplicità di obblighi formali e sostanziali* (dichiarazioni, versamenti).

Per la determinazione dell'obbligazione tributaria di un dato periodo d'imposta si rilevano i fatti che si verificano in quel periodo. Il legislatore pone regole precise in materia di imputazione temporale dei componenti (positivi e negativi) reddituali. Per la maggior parte dei redditi rivela il momento in cui il reddito è percepito (principio di casa); per i redditi d'impresa vige invece il **principio di competenza** in forza del quale i costi e i proventi vanno imputati al periodo di maturazione a prescindere dal pagamento e dall'incasso. Va infine precisato che la regola per cui ogni periodo d'imposta è autonomo non significa che nel determinare la base imponibile si debba tener conto solo dei fatti di quel periodo.

SEZIONE 2 – I SOGGETTI PASSIVI

10 – I SOGGETTI PASSIVI E LA RESIDENZA FISCALE

Il sistema di tassazione dei redditi si compone di due imposte: **IRPEF**, che colpisce le persone fisiche e **IRES** (ex IRPEG) che colpisce i soggetti diversi dalle persone fisiche.

In tal modo *tutti i soggetti che possono essere titolari di rapporti giuridici a contenuto patrimoniali possono essere debitori d'imposta pure se privi di capacità di agire* (agisce per essi i rappresentanti legali). L'unica eccezione è costituita dalle società i cui redditi in forza del **principio di trasparenza** sono imputati ai soci (società di persone e di capitali che optano per questo regime).

Ci riferiamo nell'indicare i soggetti passivi dell'IRPEF ai soggetti passivi dell'obbligazione. Gli obblighi formali possono fare capo a soggetti diversi dal debitore d'imposta. Vi è un'importante distinzione tra residenti e non residenti nel territorio dello stato in quanto i residenti sono tassati sul complesso dei loro redditi ovunque prodotti nel mondo, i non residenti solo per i redditi prodotti in Italia. Non ha alcun rilievo la cittadinanza. Per i residenti vi è quindi un criterio di **collegamento di tipo personale**, per i non residenti un criterio di **collegamento di tipo reale**.

La nozione fiscale di residenza diverge da quella civilistica, ai fini IRPEF *“si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

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

- Dalla mera iscrizione anagrafica
- Dal domicilio, ossia dal centro degli affari e di interessi
- Dalla dimora abituale

Per contrastare il fenomeno dei trasferimenti fittizi di residenza in “paradisi fiscali”, si presume che siano residenti in Italia i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (principato di Monaco).

Vi è dunque una presunzione legale relativa di permanenza della residenza fiscale in Italia quando un cittadino italiano si trasferisce in un paradiso fiscale. È onere del contribuente dimostrare che, dopo la cessazione della iscrizione nell'anagrafe dei residenti non ha conservato in Italia né la dimora abituale né il centro dei propri affari.

11 – I REDDITI DEI CONIUGI E DEI FIGLI MINORI

I coniugi sono tassati separatamente; ciascuno di essi è tassato sul proprio reddito. Quando fu introdotta l'IRPEF, i redditi della moglie erano imputati al marito che era soggetto passivo d'imposta sia per i redditi propri sia per quelli della moglie. I redditi dei due coniugi erano cumulati per cui, a causa della progressività, la tassazione dei redditi dei coniugi era più elevata rispetto a quella individuale. Il sistema del cumulo penalizzava la famiglia e fu perciò dichiarato incostituzionale. Ne è seguito la **tassazione separata dei redditi di ciascun coniuge**. In materia di comunione legale e di fondo patrimoniale, la legge prevede che *i relativi redditi si imputano a ciascun coniuge per metà del loro ammontare netto, salva diversa pattuizione convenzionale*. I **redditi dei beni dei figli minori** soggetti all'usufrutto legale dei genitori, sono imputati per metà a ciascun genitore; il minore è debitore d'imposta per i redditi degli altri beni e per i redditi da lavoro.

11.1 – LE IMPRESE FAMILIARI

L'impresa familiare assume rilievo fiscale solo quando, prima dell'inizio del periodo d'imposta sia redatto un atto pubblico o scrittura privata autenticata da cui risultino nominativamente i familiari che collaborano nell'impresa, prestando un'attività di lavoro che abbia carattere continuativo e prevalente. 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.

Non c'è coincidenza tra figura civilistica e figura fiscale dell'impresa familiare perché secondo il codice civile, l'impresa familiare sorge di fatto, senza che ne occorra una formalizzazione ed inoltre perché secondo il c.c. sono collaboratori con diritto di partecipare agli utili (e agli incrementi) anche i collaboratori che operano nell'ambito familiare.

La rilevanza fiscale dell'impresa familiare attiene alla distribuzione del reddito tra imprenditore e collaboratori; ai secondi è imputata una quota del reddito complessivo proporzionata al lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo prevalente e continuativo, ma comunque non superiore al 49%. **Tale limite ha lo scopo di impedire manovre intese ad eludere la progressività.**

Il reddito d'impresa familiare è dunque ripartito tra titolare e collaboratore. Al titolare è attribuito almeno il 51% del reddito d'impresa. Vi è una netta separazione tra reddito dell'imprenditore e reddito dell'impresa. Quello dei collaboratori rappresenta la remunerazione del lavoro prestato nell'impresa ed è imputato ai collaboratori a prescindere dalla percezione.

12 – LE SOCIETÀ COMMERCIALI DI PERSONE

Vi sono tre tipologie di società di persone: la società semplice, la società in nome collettivo e la società in accomandita semplice. I **caratteri** delle società di persone sono:

- a) Responsabilità illimitata e solidale dei soci (eccezione per soci accomandanti)
- b) Potere di amministrare la società è una normale prerogativa della qualità di socio
- c) Lo status di socio non è trasferibile senza il consenso degli altri soci

Alle società di persone si contrappongono le **società di capitali** ossia: la società per azioni, la società in accomandita per azioni e la società a responsabilità limitata. Nelle società di capitali:

- a) I soci non rispondono dei debiti della società (responsabilità limitata ai conferimenti)

- b) Il potere di amministrare la società è disgiunto dalla qualità di socio
- c) La qualità di socio è liberamente trasferibile

Il trattamento fiscale delle società di persone è diverso da quello delle società di capitali, perché le società di persone non sono soggette all'imposta: i loro redditi sono imputati ai soci, a prescindere dalla distribuzione in applicazione del **principio di trasparenza** (applicato anche in ambito IRES alle società che optano per questo regime).

Le società di persone presentano due tratti che spiegano il loro peculiare trattamento fiscale.

1. I soci delle società di persone non sono meri investitori ma operano nella società e ne sono amministratori (salvo accomandanti); tra i soci vi è, nelle società personali, minor distacco che non tra soci e società di capitali
2. Sono caratterizzate da un **formalismo minimo**: è difficile determinare il reddito distribuito e non.

Il regime fiscale delle **società di persone** è improntato al principio di trasparenza. I redditi della società sono trattati come se la società fosse uno schermo trasparente, come non fosse un soggetto autonomo; i redditi sono considerati redditi dei soci. In questo modo è evitato ogni problema di doppia tassazione.

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 d'impresa* e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Il reddito della **società commerciale** è imputato ai soci. I redditi imputati ai soci non sono qualificati come redditi d'impresa o di capitale, ma redditi di partecipazione. Ciò implica che non sono inclusi in una categoria tipica ma trattati come redditi d'impresa. Alla società fanno capo obblighi formali (tenuta contabilità), funzionali all'applicazione dell'imposta personale dovuta dal socio.

I redditi delle società di persone e di altri organismi equiparati sono disciplinati sotto l'etichetta di redditi prodotti in forma associata. Per tali redditi vigendo il principio di trasparente:

- o La società non è soggetto passivo dell'imposta, i redditi della società sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. La stessa regola vale per società di armamento, società di fatto e associazioni professionali
- o Le perdite delle società sono ripartite tra soci allo stesso modo degli utili; se l'ammontare delle perdite supera i redditi dell'anno, la differenza può essere detratta negli anni successivi ma non oltre il quinto
- o I redditi prodotti dalle società commerciali di persone sono redditi d'impresa: come i redditi imputati ai soci sono redditi di partecipazione; se però il socio è una società commerciale o un imprenditore individuale, anche il reddito del socio è reddito d'impresa
- o Dal punto di vista temporale il reddito è imputato ai soci nello stesso periodo d'imposta in cui è prodotto dalla società; ha rilevanza la compagine sociale nel momento finale del periodo d'imposta
- o Le ritenute operate sui redditi della società sono scomutate dall'imposta dovuta dai soci

I **redditi di partecipazione** sono assoggettati ad imposta insieme agli altri redditi del soggetto passivo. Le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza.

12.1 – LE SOCIETÀ SEMPLICI

Il principio di trasparenza si applica anche alle società semplici che differiscono dalle altre società perché esercitano un'attività non commerciale. La forma della società semplice è adottata per le imprese agricole, per la mera gestione immobiliare, per le attività professionali. Le principali differenze di trattamento fiscale tra società personali commerciali e società semplici sono le seguenti:

- Le società semplici non producono reddito d'impresa, ma singoli redditi (fondiari di lavoro autonomo, di capitale e diversi); sono tassate, perciò, con le regole proprie di ciascuna categoria reddituale
- Le perdite derivanti dal lavoro autonomo sono imputate ai soci come oneri deducibili dal reddito o come oneri detraibili dall'imposta

12.2 - LE ASSOCIAZIONI TRA PROFESSIONISTI

Le **associazioni professionali** sono *equiparate*, ai fini fiscali, *alle società semplici*. Vige, quindi, anche per le associazioni professionali il principio di trasparenza: i redditi delle associazioni, in quanto redditi di lavoro autonomo, sono tassati secondo il principio di cassa; sono quindi rilevanti quando sono percepiti dall'associazione ma sono poi imputati agli associati, indipendentemente dalla distribuzione. Il reddito dell'associazione è reddito di lavoro autonomo. I **compensi** percepiti dall'associazione sono soggetti a ritenuta d'acconto; le ritenute sono poi attribuite agli associati, nella proporzione in cui sono attribuiti i compensi. In materia di perdite e oneri valgono per le associazioni tra professionisti le regole dettate per le società semplici. Le **perdite** sono imputate agli associati in proporzione alla loro quota di partecipazione e possono essere compensate da ciascun associato con gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo; l'eccedenza può essere utilizzata in compensazione nei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto. Le società tra avvocati sono equiparate alle associazioni professionali.

SEZIONE 3 – IMPONIBILE ED IMPOSTA

13 – REDDITO COMPLESSIVO E PERDITE DEDUCIBILI

Esaminiamo attraverso qualche iter si perviene alla determinazione dell'imponibile e dell'imposta. **La base imponibile lorda** è costituita, per i soggetti passivi residenti, dal complesso dei redditi ovunque prodotti. Dal reddito complessivo lordo si deducono gli oneri e si ottiene la base imponibile netta cui si applicano le aliquote (progressive per scaglioni). La determinazione dell'imposta lorda si svolge nel modo seguente:

- Individuazione e determinazione dei singoli redditi, secondo le norme proprie di ciascuna categoria
- Calcolo del reddito complessivo mediante somma algebrica dei redditi e delle perdite del periodo (sottrazione delle perdite di periodi precedenti)
- Calcolo dell'imposta lorda mediante applicazione delle aliquote al reddito imponibile

Per calcolare il **reddito complessivo** occorre individuare e qualificare i singoli redditi aggregandoli secondo le rispettive categorie di appartenenza. Poiché vi sono due categorie reddituali il cui risultato può essere una perdita, il reddito complessivo è calcolato operando la c.d. **compensazione orizzontale delle perdite**. Si sommano i redditi delle diverse categorie e si sottraggono le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in regime di contabilità semplificata (imprese minori) e dall'esercizio di arti e professioni.

Le **perdite delle società in nome collettivo/in accomandita semplice/ società semplici/associazioni professionali** sono imputate *pro-quota* in base al principio di trasparenza a ciascuno dei soci o associati. Per le società in accomandita semplice la parte di perdita che supera il capitale sociale non è imputata all'accomandante ma solo agli accomandatari.

Ciascuno dei soci può **riportare a nuovo la perdita** ma solo se si tratta di perdita derivante dall'esercizio di imprese commerciali o dalla partecipazione in società commerciali di persona in regime di cordialità ordinaria. Se la perdita supera l'ammontare dei redditi della categoria conseguiti in quel periodo, la differenza può essere compiuta in diminuzione dei redditi della medesima categoria nei periodi successivi d'imposta (non oltre il quinto e per l'intero importo che trova capienza nel reddito di ciascun periodo). Le **perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono essere riportate a nuovo senza limiti di tempo purché di riferiscano ad una nuova attività produttiva.

13.1 – GLI ONERI DEDUCIBILI

L'**imposta sul reddito delle persone fisiche** è un'imposta personale perché la sua disciplina tiene conto di una serie di circostanze di natura personale: i redditi si aggregano presso un medesimo soggetto costituendone il reddito complessivo. Ciò si realizza concedendo deduzioni dal reddito complessivo e detrazioni d'imposta. La scelta dello strumento tecnico non è neutrale: le deduzioni dal reddito complessivo favoriscono i possessori di redditi più elevati perché il vantaggio che ne trae il contribuente cresce in ragione dell'aliquota marginale e decresce via via che diminuisce il reddito complessivo (aliquota marginale). Dal reddito complessivo sono quindi deducibili determinati oneri e così risulta **detassata** quella parte di reddito che viene impiegata per finalità ritenute meritevoli di particolare considerazione.

Gli oneri deducibili sono costituiti da spese personali che incidono sulla capacità contributiva del contribuente. Sono deducibili:

- Spese mediche e di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione
- Assegni periodici corrisposti al coniuge a seguito di separazione, annullamento o scioglimento del matrimonio
- I contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge
- Contributi versati per forme pensionistiche complementari
- Talune erogazioni liberali
- Importo pari alla rendita catastale della casa di abitazione principale del contribuente o dei suoi familiari (il reddito della prima casa non è colpito da imposta)

Il legislatore include tra gli oneri deducibili, spese che sono da classificare tra quelle di produzione del reddito o che incidono sulla determinazione del reddito. Le spese di produzione sono deducibili in sede di calcolo dei redditi netti di ciascuna categoria ma vi sono spese che per ragioni volta a volta diverse sono deducibili come "Oneri" in quando non deducibili come spese di produzione:

- Oneri fondiari non contemplati dalle stime catastali (contributi ai consorzi obbligatori)
- Somme corrisposte ai dipendenti chiamati a ricoprire incarichi elettorali
- Indennità corrisposte dal proprietario di un immobile locato al conduttore per perdita dell'avviamento quando cessa il rapporto

Sono deducibili dal reddito complessivo le somme che il contribuente deve restituire, dopo che quelle stesse somme hanno concorso a formare il reddito di un periodo d'imposta precedente. Si ha qui un fenomeno definibile come **sopravvenienza passiva**.

13.2 – CALCOLO DELL'IMPOSTA LORDA

Dopo aver dedotto del reddito complessivo gli oneri, si applicano alle base imponibile le aliquote. Le **aliquote** sono crescenti per scaglioni di reddito. La misura delle aliquote è soggetta a modifiche frequenti (gli scaglioni di reddito sono 5). L'aliquota massima si applica allo scaglione di reddito superiore a 75 mila euro.

13.3 – LE DETRAZIONI DALL'IMPOSTA

Dall'imposta lorda si scomputano tre specie di detrazioni: per carichi di famiglia, per lavori dipendenti e pensionati, per oneri. L'imposta lorda è ridotta per effetto delle detrazioni. Le detrazioni per carichi di famiglia sono attribuite a chi ha familiari a carico (coniuge, figli, minorenni, altri per i quali vi è obbligo di mantenimento). Il loro importo decresce al crescere del reddito complessivo (inversamente proporzionale). Altre detrazioni sono attribuite a chi ha redditi da lavoro dipendente e taluni redditi assimilati ai pensionati ed a chi ha redditi da lavoro autonomo o d'impresa di ammontare minimo. Queste detrazioni **sono commisurate**, in misura decrescente, **all'ammontare del reddito complessivo e concorrono a realizzare la progressività del tributo** (con le aliquote).

La loro applicazione comporta che sono esclusi dall'imposizione i redditi derivanti dallo svolgimento di attività lavorative di ammontare non superiore ad un determinato importo, incidendo sulla progressività in modo differenziato per le diverse categorie di reddito. La detrazione attua una sorta di discriminazione qualitativa dei redditi. Per i redditi di lavoro dipendente non è ammessa la deduzione analitica dei costi. Sono ammesse detrazioni per determinati oneri, nella misura del 19%. Le spese per cui sono previste queste detrazioni sono:

- Interessi passivi per mutui agrari, ipotecari contratti per acquisto della prima casa
- Spese sanitarie, funebri, istruzione, assicurazione sulla vita, veterinarie, manutenzione e restauro di immobili di interesse storico e artistico
- Canoni contratti di locazione finanziaria su unità di immobiliari da adibire ad abitazione principale
- Erogazioni liberali destinate a finalità particolarmente meritevoli
- Spese per badanti

13.4 – IMPOSTA NETTA E IMPOSTA DA VERSARE

Dallo scomputo delle detrazioni si ottiene l'ammontare **dell'imposta netta astrattamente dovuta** per un dato periodo d'imposta. Da essa si scomputano:

- Crediti d'imposta (credito imposte pagate all'estero, credito per investimenti o assunzione di nuovi dipendenti in aree svantaggiate, attività di R&S in collaborazione con università o enti pubblici)
- Versamenti d'acconto
- Ritenute subite a titolo d'acconto

Se il saldo è **a debito** per il contribuente (ammontare imposta netta supera somma crediti d'imposta, dei versamenti d'acconto e ritenute) la differenza deve essere versata prima di presentare la dichiarazione. Se la dichiarazione è **a credito** per il contribuente (imposta netta è inferiore alla somma dei crediti d'imposta, dei versamenti e ritenute d'acconto) l'eccedenza costituisce un credito. Il contribuente può computarlo in diminuzione dall'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o chiederne il rimborso nella dichiarazione dei redditi.

14 – LA TASSAZIONE SEPARATA

Sono soggetti a tassazione separata i redditi che, percepiti una tantum, derivano da un processo produttivo pluriennale. La tassazione è detta **separata** perché questi redditi non concorrono a formare il reddito complessivo (soggetto ad imposizione progressiva).

CAPITOLO 2. L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

SEZIONE 2 – I REDDITI DI CAPITALE

4 – REDDITI DI CAPITALI

I redditi di capitale sono una categoria che il legislatore non delimita con una definizione generale, ma con una elencazione, all'interno della quale possiamo distinguere due principali gruppi di redditi, il primo relativo ai proventi derivanti dalla partecipazione in società ed enti (dividendi distribuiti dalle società di capitali), il secondo comprendente gli interessi e altri proventi che derivano da mutui e da altre forme di impiego del capitale. Nell'elenco dei redditi di capitale troviamo anche:

- Rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue
- I compensi per prestazioni di fidejussione e di altre garanzie
- Proventi derivanti dalla gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro o beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti
- I proventi derivanti da riporti e pronti contro termine su titoli e valute
- Proventi derivanti da mutuo di titoli garantito
- I redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita sulla vita e di capitalizzazione

A chiusura della elencazione, vi è una formula residuale, che ha per oggetto, in generale, i proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale. L'area dei redditi di capitale va dunque definita considerando l'elenco e la formula di chiusura. Occorre poi aggiungere che non sono redditi di capitale:

- Le **plusvalenze** (capital gain) che derivano dalla cessione di azioni o di obbligazioni (trattandosi di proventi derivanti da un evento incerto); questi redditi, indicati dal legislatore come proventi derivanti da rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto, appartengono alle categorie dei redditi diversi; gli interessi non derivanti dall'impiego di capitale, ma da crediti di lavoro o d'impresa. La categoria in esame è dunque definibile, in generale, come quella dei redditi che derivano da rapporti aventi per oggetto l'impiego di un capitale e che sono certi nell'an (anche se non nel quantum)

5 – DIVIDENDI E ALTRI PROVENTI DA PARTECIPAZIONI

- A) Sono redditi di capitale i dividendi e gli altri proventi che derivano dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società. Assume qui rilievo il possesso di azioni o di altri titoli, individuati in ragione del fatto che rappresentano una frazione del capitale o del patrimonio della società emittente.

Ci riferisce solo alle società o altri enti che sono soggetti all'Ires, perché i redditi delle società di persone sono imputati ai soci, in applicazione del principio di trasparenza, e non sono qualificati come redditi di capitale, ma come redditi da partecipazione. Generano dunque reddito di capitale le azioni delle società per azioni e delle società in accomandita per azioni, lo stesso regime fiscale vale anche per gli utili derivanti dalla partecipazione in altre società ed enti soggetti ad Ires (società a responsabilità limitata, cooperativa a responsabilità limitata, società di mutua assicurazione, enti commerciali pubblici e privati)

- B) Occorre distinguere la posizione degli azionisti da quella dei titolari di obbligazioni. Le azioni rappresentano una frazione del capitale sociale, conferiscono la qualità dei soci e il diritto di partecipare alla distribuzione degli utili. Dal punto di vista fiscale, dividendi e interessi, pur facendo parte di una medesima categoria reddituale, sono trattati diversamente. Per le società non è fiscalmente indifferente disporre di capitale proprio (capitale di rischio) o capitale di terzi (capitale di debito), perché il capitale proprio è remunerato con la distribuzione di utili (non deducibili dal reddito della società), mentre le obbligazioni sono remunerate con la corrisponsione di interessi, deducibili dal reddito della società erogante (seppur con dei limiti). Inoltre i dividendi essendo previamente tassati la società che li distribuisce, non possono essere tassati in modo pieno anche il socio, occorre evitare cioè la doppia imposizione economica. Di qui la tassazione ridotta o nulla, dei dividendi a carico del socio (participation exemption). Diverso è il regime fiscale degli interessi, società che li corrisponde li deduce come costo, per cui la tassazione del costo, per cui la tassazione del socio non duplica quella della società.

- C) Prima della riforma al fine di prevenire la doppia imposizione economica dei dividendi, era adottato il metodo dell'imputazione, il quale comportava che l'imposta sugli utili era imputata all'imposta dovuta al socio cui era attribuito un credito d'imposta. A ciò che era dovuto dalla società corrispondeva il credito d'imposta riconosciuto del socio. In tal modo, non vi era doppia tassazione (in senso economico). La tassazione della società era, in pratica, una sorta di anticipazione dell'imposta dovuta dal socio, ed il prelievo definitivo era rapportato alla situazione soggettiva del socio, nel cui reddito complessivo confluivano i dividendi. Questo sistema di tassazione non presenta inconvenienti quando società e socio appartengono ad un medesimo sistema fiscale. Se invece il socio risiede in uno stato diverso da quello in cui risiede la società partecipata, il metodo dell'imputazione (dividendi in uscita), presenta difficoltà applicative perché il socio non residente non è soggetto ad imposta sull'insieme dei suoi redditi nello stato di residenza della società partecipata. Ecco perché è stato adottato il metodo dell'esenzione (totale o parziale), anzi della esclusione da tassazione dei dividendi, detto participation exemption (pex), che modella la tassazione sulla situazione oggettiva della società, invece che su quella soggettiva del socio viene tassato (in molti casi) anche il dividendo percepito dal socio, con effetti di parziale doppia imposizione. La detassazione dei dividendi in effetti è attuata in modo quasi completo solo nei confronti dei soggetti passivi dell'Ires. La participation exemption riguarda non solo i dividendi ma anche le plusvalenze. All'esenzione delle plusvalenze corrisponde l'indeducibilità delle minusvalenze

- D) Se il socio è una persona fisica, che non percepisce il dividendo come imprenditore, il trattamento fiscale varia in ragione della quota di partecipazione posseduta. Occorre distinguere tra partecipazioni qualificate e non qualificate. La partecipazione in società per azioni o altre società di capitali quotate è qualificata se supera il 5% del capitale o se attribuisce diritti di voto nell'assemblea ordinaria superiori al 2%.
- E) Il regime fiscale dei proventi azionari si applica anche ai proventi dei titoli simili alle azioni, ossia per i titoli e gli strumenti finanziari la cui remunerazione, come per le azioni, è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenente allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi.

7 – DETERMINAZIONE DEI REDDITI DI CAPITALE

Il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione. Sono quindi due le regole generali in materia di determinazione dei redditi di capitale: la tassazione al lordo e il principio di cassa. La **tassazione al lordo** impedisce la deduzione sia di spese di produzione sia le perdite. Non sono deducibili le spese bancarie inerenti ad un reddito di capitale né le perdite che si subiscono perché non viene recuperato un capitale o perché un titolo obbligazionario viene rivenduto per un importo inferiore a quello di acquisto. Il secondo principio è quello di **cassa**: si tassa la somma percepita nel periodo d'imposta mentre non rileva il credito maturato. Quando l'investitore riceve una somma superiore a quella impiegata, la differenza è anch'essa tassata come reddito di capitale: è il caso dello scarto di emissione di un titolo obbligazionario (differenza prezzo emissione e somma percepita alla scadenza).

8 – I REGIMI SOSTITUTIVI

- A) I redditi di capitale non sono sempre tassati in via ordinaria, come componenti del reddito complessivo soggetto ad imposta progressiva, ma anche con altre forme di tassazione, sostitutive ed agevolate, per ragioni connesse al favor verso il risparmio.
- B) L'imposta sostitutiva può essere applicata direttamente dal contribuente mediante dichiarazione (autotassazione), oppure dagli emittenti o dagli intermediari mediante ritenuta alla fonte. La prima forma di applicazione dell'imposta sostitutiva è quella operata dallo stesso contribuente che indica i redditi soggetti a imposta e versa il dovuto.
- C) Il regime del risparmio amministrato può riguardare esclusivamente le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate e da alcuni strumenti finanziari. Per le plusvalenze derivanti dal possesso di partecipazioni qualificate si applica il regime ordinario. La tassazione del risparmio amministrato è a carico dell'intermediario. L'opzione per il risparmio amministrato può essere adottata da chi abbia depositato in custodia o in amministrazione presso una banca o altro intermediario i titoli, quote o i certificati da cui derivano le plusvalenze imponibili. L'intermediario assume la veste di sostituto d'imposta tenuto ad operare una ritenuta a titolo definitivo. Il risparmiatore è libero da obblighi fiscali anche se non conserva l'anonimato. La ritenuta deve essere applicata a ciascun provento realizzato in rapporto ad un parametro calcolato secondo le regole che concernono la determinazione delle singole fattispecie reddituali. Le minusvalenze, le perdite e i differenziali negativi che scaturiscono dalle singole cessioni si deducono dalle plusvalenze delle altre cessioni.

- D) Il regime del risparmio gestito si applica ai redditi (di capitale) relativi a partecipazioni non qualificate e ad altri strumenti finanziari, si applica alle plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni non qualificate che sono redditi diversi. Non è applicabile alle partecipazioni in società residenti in paesi considerati paradisi fiscali. I fondi comuni di investimento non sono assoggettati ad imposizione e l'investitore è tassato solamente al momento del realizzo, nella gestione individuale l'imposta si applica ancora sul risultato maturato. I singoli redditi sono sottoposti né a ritenuta né ad altre imposte alla fonte dato che saranno tassati al momento della percezione da parte dell'investitore.

SEZIONE 4 – I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

12 – NOZIO DI REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. I redditi da lavoro autonomo sono definibili come redditi derivanti da un'attività che ha tre connotati:

- È svolta in modo autonomo
- È abituale
- È di natura non commerciale

Il primo carattere distingue i redditi in esame da quelli di lavoro dipendente. I redditi da lavoro autonomo sono redditi derivanti da un'attività continuativa, quando l'attività è occasionale i redditi che ne derivano sono redditi diversi. Il terzo requisito distingue i redditi di lavoro autonomo da quelli d'impresa. Al riguardo va tenuto presente che sono produttive di reddito d'impresa le attività considerate nelle attività civilistiche commerciali anche se non organizzate in forma d'impresa.

13 – LA BASE IMPONIBILE. COMPENSI E PLUSVALENZE

Il principale componente positivo della base imponibile dei redditi di lavoro autonomo è costituito dai **compensi** cui si aggiungono le plusvalenze dei beni strumentali, anche immobili. Si applica il principio di cassa. I compensi sono i corrispettivi percepiti a titolo di remunerazione dell'attività, sono comprese le somme ricevute a titolo di rimborso spese e gli interessi moratori o per dilazione di pagamento ma sono esclusi i rimborsi delle spese sostenute in nome e per conto del cliente e i contributi previdenziali e assistenziali posti dalla legge a carico del cliente.

Concorrono a formare il reddito anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale (cessione contratto leasing relativo a bene strumentale).

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

13.1 – LE SPESE E I COSTI PLURIENNALI

Le spese deducibili sono quelle sostenute nell'esercizio dell'arte o della professione, ossia inerenti a tale esercizio, nonché le minusvalenze dei beni strumentali. Il primo requisito generale è dunque quello dell'inerenza; altra regola è quella per cui le spese si deducono secondo il principio di cassa ossia nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento. Le spese inerenti sono integralmente deducibili. Tali

regole generali non mancano di eccezioni in quanto vi sono costi pluriennali deducibili secondo il principio di competenze, costi non deducibili affatto o non deducibili per intero e costi forfettizzati.

Il criterio temporale di imputazione delle componenti di reddito di lavoro autonomo è il principio di cassa, ma si applica il principio di competenza ai canoni di leasing, all'ammortamento dei beni strumentali e all'accantonamento al fondo per il trattamento di fine rapporto dei dipendenti maturate nel periodo d'imposta.

I costi di acquisto degli immobili non sono deducibili. I canoni di locazione ordinaria sono invece deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili, l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi. Le indennità di fine rapporto dovute ai dipendenti sono deducibili anno per anno, in base alla quota maturata nel periodo d'imposta. Vi sono regole particolari che limitano la deducibilità di alcuni costi o li forfettizzano:

- Gli ammortamenti e le spese relative all'auto utilizzata nell'esercizio della professione sono deducibili per il 40%
- Spese relative agli impianti di telefonia fissa e mobile sono deducibili per l'80%
- Le spese per alberghi e ristoranti sono deducibili nel limite del 75% ed entro il limite complessivo annuo del 2% dei compensi percepiti
- Spese di rappresentanza sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti
- Spese di partecipazione e convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare

SEZIONE 4 – I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

15 – NOZIONI DI REDDITO D'IMPRESA

La disciplina del reddito d'impresa è collocata all'interno della disciplina dell'IRES ma le stesse norme valgono anche per gli imprenditori individuali e per le società di persone (in nome collettivo e in accomandita semplice). L'espressione "reddito d'impresa" equivale a reddito d'impresa commerciale. Quando si parla di impresa tout court, ci si riferisce all'impresa commerciale. E inoltre utile osservare preliminarmente che vi sono soggetti la cui intera attività è attività d'impresa. Essi sono imprenditori istituzionali. Si tratta delle società commerciali. Per tali soggetti non si pone il problema di qualificare il loro reddito perché è definizione legislativa sempre e intero reddito d'impresa. Vi sono due eccezioni per le società di persone commerciali e le società a responsabilità limitata costituite da imprenditori agricoli, quando svolgono esclusivamente attività di manipolazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. Il problema di definire l'attività d'impresa si pone per le persone fisiche in ambito IRPEF e in ambito IRES, per distinguere gli enti commerciali dagli enti non commerciali e per separare, tra le attività degli enti non commerciali quelle imprenditoriali dalle altre.

Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale. Sono perciò attività d'impresa, ai fini fiscali, le attività definite commerciali dal codice civile. Il rinvio alle attività definite commerciali significa che la definizione fiscale di impresa si basa sulla natura dell'attività e non sulle caratteristiche soggettive. Sono commerciali: attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi, attività intermediaria nella circolazione di beni, attività di trasporto, bancaria, assicurativa. In secondo luogo costituiscono esercizio d'impresa ai fini fiscali alcune attività connesse all'agricoltura. Le attività commerciali sono tali ai fini fiscali anche se non organizzate in forma di impresa. Per il diritto civile non si ha impresa se non ci è un minimo di organizzazione. Fiscalmente invece vi sono imprenditori senza organizzazione d'impresa.

15.1 – NOZIONI DI REDDITO D'IMPRESA

Un soggetto che esercita un'attività commerciale è imprenditore ai fini fiscali anche se non opera con organizzazione d'impresa. Vi è però un'ipotesi in cui è richiesta la forma organizzativa: sono redditi d'impresa i redditi derivanti da attività di prestazione di servizi che non rientrano nell'art.2195 c.c., qualora organizzate in forma d'impresa. Poiché l'art.2195 c.c. definisce commerciale l'attività industriale di produzione di servizi (mentre l'attività qui considerata è quella di prestazione di servizi), si ha una TRIPARIZIONE in materia di servizi:

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

È importante distinguere la seconda dalla terza attività, perché in un caso si ha reddito d'impresa, nell'altro reddito di lavoro autonomo. Questa differenza tra reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo è data dalla presenza o dall'assenza di una organizzazione in forma di impresa. Nelle professioni intellettuali, la presenza di un'organizzazione, anche complessa, non vale a qualificare l'attività come impresa, perché l'organizzazione ha un ruolo servente rispetto all'apporto intellettuale del professionista. E poiché, per i redditi di lavoro autonomo, il dato che caratterizza la categoria è il tipo di attività esercitata, indipendentemente dall'organizzazione, i redditi professionali sono redditi di lavoro autonomo anche se organizzati in forma d'impresa.

16 – IMPRENDITORI E SOCIETÀ DI PERSONE

Il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società di persone commerciali (società in nome collettivo e in accomandita semplice) è determinato con le regole dettate per le società e gli altri enti soggetti all'imposta Ires. Sono però poste, nel T.u., delle regole che valgono solo per il reddito d'impresa tassato con Irpef. Tra i ricavi, si comprende il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore; viene qui equiparato ai ricavi un componente positivo che è da computare in quanto, ai fini fiscali, rileva tutto ciò che si distacca dalla sfera dell'impresa e, quindi, anche ciò che ne esce senza corrispettivo. Una previsione analoga vi è per i beni che generano plusvalenze.

Si ha dunque un componente positivo di reddito ogni volta che un bene cessa di appartenere all'impresa (con o senza corrispettivo). Un'altra regola: non sono ammesse in deduzione i compensi per il lavoro prestato dallo stesso imprenditore o dai suoi familiari. Altra regola: gli interessi passivi, se vi sono ricavi o altri proventi esenti, non sono deducibili per intero, ma per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa, o che non vi concorrono in quanto esclusi, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

17 – IMPRESE MINORI

Per le imprese minori è prevista una disciplina speciale tanto per la determinazione del reddito, quanto per gli obblighi formali. Imprese minori sono quelle esercitate da persone fisiche e da società di persone che, avendo ricavi non superiori ad un dato ammontare, sono ammesse al regime di contabilità semplificata, sempre se non hanno optato per la contabilità ordinaria. L'ammontare dei ricavi, al di sotto del quale è ammessa la contabilità semplificata, è di 400.000 euro per le imprese che prestano servizi e di 700.000 per le altre.

Le imprese minori, quindi, possono optare per il regime ordinario di contabilità e di determinazione del reddito. In assenza di ciò, gli imprenditori minori possono tenere una contabilità semplificata, limitarsi

cioè a tenere i registri Iva, nei quali devono però essere annotati anche gli elementi rilevanti ai fini reddituali, compresi i valori delle rimanenze. La disciplina dettata per la determinazione analitica del reddito delle imprese minori segue queste regole:

- ferma l'imputazione in base al principio di competenza, il reddito d'impresa è costituito dalla differenza tra determinati componenti positivi (ricavi, plusvalenze, rimanenze in magazzino ecc.) e determinati componenti negativi (spese documentate, perdite, minusvalenze ecc.);
- gli unici accantonamenti consentiti sono quelli di quiescenza e previdenza, gli altri accantonamenti non sono ammessi perché presuppongono la redazione del bilancio;
- sono applicabili, in via generale, anche alle imprese minori le norme che limitano o comunque regolano la deducibilità delle spese.

17.1 - REGIME FORFETTARIO (PATTUITO)

È riservato alle persone fisiche che esercitano attività di impresa o attività di lavoro autonomo, se, nell'anno precedente: hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a determinati importi, in base all'attività svolta; hanno sostenuto spese per lavoro dipendente non superiore a 5.000 euro lordi; il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera i 20.000 euro. Il reddito imponibile è calcolato applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti un coefficiente di redditività, diverso a seconda dell'attività svolta. Sul reddito imponibile poi si applica l'aliquota del 15%. Essa è ridotta al 5% nei primi cinque periodi d'imposta, per chi avvia una nuova attività. I contribuenti in regime forfettario sono **esonerati** dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili e non sono tenuti ad operare ritenute alla fonte. I **redditi diversi**: Nella categoria dei redditi diversi il legislatore ha raggruppato una serie di ipotesi reddituali eterogenee, non riconducibili alle categorie tipiche, caratterizzate dal fatto che i redditi compresi in ciascuna derivano da una particolare fonte produttiva. La categoria dei redditi diversi, invece, presenta il carattere della residualità poiché comprende una serie di ipotesi alle quali manca qualche tratto caratteristico dei redditi delle categorie tipiche. Tra i redditi diversi rientrano le **plusvalenze isolate**, cosiddette perché non realizzate nel contesto di un'attività economica di tipo continuativo, come quella d'impresa.

3 sono le ipotesi di plusvalenze immobiliari:

- plusvalenze realizzate mediante la **lottizzazione** di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita di terreni o di edifici. Viene in questo caso tassata una plusvalenza che non è riconducibile all'andamento del mercato, in sé considerato, ma all'attività svolta per lottizzare o rendere edificabili i terreni;
- plusvalenze realizzate mediante la **cessione** a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, ma non sono tassate le plusvalenze derivanti da immobili acquisiti per successione e quelle delle unità immobiliari urbane, che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione, sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari;
- nella terza ipotesi sono tassate le plusvalenze realizzate a seguito di **cessione** a titolo oneroso di terreni edificabili.

Rientrano nella categoria i **guadagni di capitale**, cioè le plusvalenze realizzate con la cessione di azioni o di altre partecipazioni sociali, o con la cessione di titoli obbligazionari o di altre attività finanziarie. Sono redditi di capitale i frutti dei titoli azionari o obbligazionari, mentre danno origine a redditi diversi le plusvalenze realizzate quando un titolo è ceduto ad un prezzo superiore a quello di acquisto.

La cessione dei contratti di associazione in partecipazione è equiparata alla cessione di titoli azionari, per cui le plusvalenze derivanti dalla cessione di tali contratti sono trattate come quelle derivanti dalla cessione di partecipazioni sociali.

I **redditi di natura fondiaria**, la cui quantificazione non è data dal catasto, e i redditi delle sublocazioni: tali redditi sono inseriti nella categoria dei redditi diversi, perché la determinazione catastale è un elemento essenziale dei redditi fondiari. Per lo stesso motivo, fanno parte dei redditi diversi i redditi dei beni immobili situati all'estero. I redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, sono redditi diversi e non redditi di lavoro autonomo, perché manca l'abitudine.

Sono redditi diversi anche le vincite delle lotterie, dei giochi ecc. Data l'eterogeneità dei redditi contenuti in questa categoria, le relative regole di determinazione non sono uniformi. Però nella maggior parte dei casi, l'inclusione di un provento tra i redditi diversi è stata dettata proprio dall'esigenza di sottrarlo ai criteri di quantificazione dei redditi della categoria che presenta lo stesso tipo di fonte, per collegare ad esso regole particolari di determinazione. I redditi diversi sono tassati al momento del realizzo (principio di cassa), ma, a differenza di quelli di capitale, si deducono le spese ed onere di produzione e non sono soggetti a ritenuta alla fonte

CAPITOLO 3. L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ

SEZIONE 1 – I SOGGETTI PASSIVI

1 – PRESUPPOSTO, ALIQUOTA E SOGGETTI PASSIVI

L'imposta sul reddito delle società (IRES) colpisce il reddito complessivo netto delle società di capitali e dei soggetti collettivi in genere. È un'**imposta proporzionale**, l'aliquota è del 27,5% ma è previsto che scenda al 24% dal 2017. Il T.u., art.73 suddivide i soggetti passivi in quattro gruppi:

2 - LE SOCIETÀ E GLI ENTI COMMERCIALI. IL REDDITO COMPLESSIVO

Il reddito delle società e degli enti commerciali residenti è un reddito omogeneo: da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa. Il reddito è determinato in due modi. Per regola generale si determina in base al bilancio: a partire dall'utile (o perdita) del conto economico apportiamo variazioni derivanti dall'applicazione delle norme fiscali in materia di redditi d'impresa. Invece, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali valgono criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili

SEZIONE 2 – IL REDDITO D'IMPRESA

6 – LA DERIVAZIONE DEL REDDITO FISCALE DAL RISULTATO DEL CONTO ECONOMICO

Le norme sulla determinazione del reddito d'impresa sono collocate tra le norme che disciplinano l'Ires. Il legislatore fiscale potrebbe assumere, come reddito imponibile, lo stesso reddito che risulta dal bilancio d'esercizio; ovvero potrebbe prescindere completamente, e richiedere la formazione di un apposito bilancio fiscale. È stata adottata una via intermedia: il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti norme fiscali. Detto ciò è chiaro il carattere "non esaustivo" delle norme fiscali, essendo fiscalmente rilevante il risultato del conto economico. Le norme fiscali sul reddito d'impresa si limitano ad imporre delle variazioni.

In materia di componenti positivi le norme fiscali non hanno lo scopo di istituirne la tassabilità, ma di determinarne le modalità della tassazione. Parallelamente, le norme sui singoli componenti negativi non hanno lo scopo di istituirne la deducibilità, ma di determinare particolari condizioni, tempi e modalità a cui è subordinata la deduzione di determinati componenti.

6.1 – IL RISULTATO DEL CONTO ECONOMICO

Il bilancio d'esercizio è costituito di due conti: lo stato patrimoniale ed il conto economico, cui si aggiunge la nota integrativa. Lo **stato patrimoniale** rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società. Contiene quattro grandi classi di valori:

- ✓ Crediti verso soci per versamenti dovuti;
- ✓ Immobilizzazioni;
- ✓ Attivo circolante;
- ✓ Ratei e risconti.

Il codice civile disciplina i criteri di valutazione degli elementi dell'attivo. Nel passivo dello stato patrimoniale sono iscritti il patrimonio netto e le passività:

- ✓ Patrimonio netto
- ✓ Fondi per rischi e oneri
- ✓ TFR;
- ✓ Debiti;
- ✓ Ratei e risconti.

Civilisticamente, vanno iscritte non solo le passività certe ma anche quelle probabili. Fiscalmente, invece, sono computabili solo le passività certe; i fondi o accantonamenti sono deducibili solo in ipotesi tassativamente previste. Il **conto economico** contiene la rappresentazione da un lato delle spese e dei costi sostenuti e, dall'altro, dei ricavi e proventi conseguiti.

Il conto economico deve essere redatto in forma scalare seguendo lo schema fissato dall'art. 2425 cc. Lo schema adottato aggrega le componenti positive e negative di reddito in cinque classi di valori, che identificano altrettante aree della gestione (ordinaria, finanziaria e straordinaria).

7 – PRINCIPI GENERALI DEL REDDITO D'IMPRESA. IL PRINCIPIO DI COMPETENZA

Il principio di competenza

L'attività d'impresa è un *continuum*, che convenzionalmente viene frazionato in esercizi sociali annui. In diritto tributario, come in diritto civile, l'imputazione temporale dei componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito d'impresa deve essere fatta applicando il principio di competenza economica.

Il **principio di competenza** attribuisce rilievo al momento in cui si verifica il fatto economico - gestionale: i ricavi devono essere imputati all'esercizio in cui sono conseguiti in senso economico, i costi assumono rilievo quando sono realizzati i ricavi che contribuiscono a produrre (secondo il principio di correlazione dei costi ai ricavi). Quindi, la regola generale è che l'imputazione dei redditi d'impresa avviene secondo il principio di competenza. E questo principio generale è specificato da una serie di prescrizioni dettagliate

- Per le **cessioni** di beni mobili, i corrispettivi si considerano conseguiti alla data di consegna o spedizione

- I corrispettivi delle cessioni di immobili ed aziende si considerano conseguiti alla data di stipulazione dell'atto
- Per le **prestazioni** di servizi, il ricavo è da imputare all'esercizio nel quale la prestazione è ultimata.

Gli stessi criteri valgono per i costi: se viene acquistato un bene mobile il costo è da imputare nell'esercizio di consegna o spedizione; se viene acquistato un bene immobile il costo è da imputare nell'esercizio in cui è stipulato l'atto. Però per quanto riguarda la deduzione dei costi, il principio di competenza comporta che i costi sono correlati ai ricavi, dato che devono essere dedotti nell'esercizio in cui sono conseguiti i ricavi che hanno concorso a produrre. Vi sono alcune norme che specificano il principio di correlazione, come nel caso di rimanenze ed ammortamenti.

9.2 – LE PLUSVALENZE DELLE PARTECIPAZIONI E LA PARTICIPATION EXEMPTION

Le partecipazioni incluse tra le immobilizzazioni possono godere, in presenza di particolari presupposti, del regime di participation exemption. L'esenzione parziale delle plusvalenze che derivano dalla cessione di queste partecipazioni ha come presupposto l'assunto che la loro tassazione duplicherebbe la tassazione dei redditi della società partecipata. L'esenzione delle plusvalenze derivanti da partecipazioni che beneficiano della participation exemption è, in ambito Ires, del 95 per cento. In ambito Irpef, le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni che beneficiano della participation exemption sono esenti solo per il 50,28 per cento del loro ammontare. Il regime di esonero può riguardare anche gli strumenti finanziari assimilati alle azioni e ai contratti di associazioni in partecipazione, con apporto di capitale.

Segue: condizioni della participation exemption

Le condizioni da cui dipende l'applicazione del regime di esenzione sono quattro:

- Il periodo di possesso deve essere di un anno (l'esenzione non si applica alle partecipazioni detenute per un tempo minore). Se le partecipazioni sono state acquisite in più tranches, e non tutte sono state possedute da un anno, si considerano cedute per prime, con presunzione assoluta, quelle acquisite in data più recente: si applica cioè il LIFO;
- Le partecipazioni devono essere iscritte fra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso; l'esenzione è accordata solo agli investimenti durevoli
- La società partecipata deve risiedere in uno stato o territorio appartenente alla white list. Se la società non ha sede in uno di tali luoghi, l'impedimento all'applicazione della participation exemption può essere rimosso mediante procedura d'interpello, dimostrando la non elusività dell'operazione
- La partecipata deve esercitare un'impresa commerciale. L'esenzione è quindi negata alle partecipazioni in società immobiliari di mero godimento. Si esclude, per presunzione legale assoluta, che svolgano attività commerciale le società con un patrimonio costituito prevalentemente da immobili diversi da quelli strumentali e da quelli costituenti beni-merce.

Al momento del realizzo della plusvalenza, le ultime due condizioni devono essere integrate ininterrottamente fin dal terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo.

Nel caso di **partecipazioni in società di holding**, i requisiti che sussistono per le subholding valgono anche per le holding, se il valore corrente del patrimonio della holding sia costituito prevalentemente da partecipazioni in società che possiedono tali due requisiti. Se non sussistono i quattro presupposti, le plusvalenze delle partecipazioni immobilizzate sono tassabili. Le minusvalenze realizzate sono irrilevanti se derivano da partecipazioni con i requisiti della participation exemption, e sono invece deducibili se

derivano da partecipazioni cui non si applica tale regime. L'esenzione delle plusvalenze porta con sé l'indeducibilità dei costi connessi alle partecipazioni che beneficiano dell'esenzione.

11 – I COMPONENTI NEGATIVI. L'IMPUTAZIONE E CONTO ECONOMICO

Le regole generali, in materia di componenti negativi, sono tre:

- ✓ Il principio di competenza,
- ✓ Il principio di inerenza
- ✓ L'iscrizione nel conto economico.

Vi sono poi regole specifiche, concernenti singole categorie di costi: tali regole traggono la loro ragion d'essere dal fatto che derogano ai criteri civilistici, oppure alle regole fiscali generali sulla deducibilità dei costi.

11.1 – L'INERENZA

Requisito essenziale, per la deducibilità di un costo o di una spesa, è l'inerenza (del componente negativo) all'attività dell'impresa. In forza del principio di inerenza non sono deducibili, ad esempio, le spese che l'imprenditore individuale sostenga per sé o per i suoi familiari; o spese che una società sostenga senza che vi sia alcuna connessione tra le spese e l'attività economica della società. Gli uffici possono disconoscere la deducibilità di una spesa solo quando può ritenersi che la spesa non è fatta in funzione dell'impresa, ma per altri scopi, estranei all'impresa. Perciò, se una spesa è fatta in funzione dell'impresa, gli uffici non possono disconoscerne la deducibilità adducendo motivazioni che attengono alla sfera discrezionale delle scelte imprenditoriali (giuste o sbagliate che siano). Gli "oneri di utilità sociale" sono spese non inerenti: il legislatore, tuttavia, in deroga al principio di inerenza, ne ammette in misura limitata la deduzione, per favorire il finanziamento di attività meritevoli di incentivazione.

CAPITOLO 4. I REDDITI TRANSNAZIONALI

SEZIONE 2 – I REDDITI DEI NON RESIDENTI PRODOTTI IN ITALIA

Paragrafi da 9 a 10.1 (7pg)

9 – LA TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE NON RESIDENTI

La tassazione dei redditi delle persone fisiche residenti ha carattere personale e globale: essi sono tassati illimitatamente, per tutti i redditi, ovunque prodotti. Per i non residenti, invece, la tassazione ha carattere reale, essendo limitata ai redditi prodotti nel territorio dello Stato. È dunque rilevante fissare il concetto di "residenza fiscale", la quale deriva dalla iscrizione anagrafica, dal domicilio o dalla dimora abituale. Il non residente è soggetto ad imposta in ragione del collegamento reale dei singoli redditi con il territorio dello Stato. I redditi di lavoro autonomo e di capitale prodotti in Italia da persone fisiche non residenti sono tassati mediante ritenuta a titolo d'imposta. I redditi che non sono tassati alla fonte a titolo definitivo devono essere dichiarati dai non residenti. Non spettano né le detrazioni dall'imposta per carichi di famiglia né le altre detrazioni di natura personale.

9.1 – I DIVIDENDI "IN USCITA"

La regola generale è che *i dividendi distribuiti da società residenti a soggetti non residenti sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 27 per cento*. I soggetti non residenti hanno diritto al rimborso, fino a concorrenza dei quattro noni della ritenuta, dell'imposta che dimostrino di aver assolto nel loro Stato di residenza sugli stessi utili. Tale regime generale non trova applicazione nel caso di dividendi distribuiti a società ed enti residenti in Stati membri dell'Ue o inclusi nella, *white list*, che

sono tassati (in tali Stati) con l'imposta sul reddito delle società. I dividendi sono soggetti a ritenuta d'imposta con aliquota dell'1,375 per cento, che corrisponde alla tassazione subita dai dividendi interni quando il percipiente è un soggetto IRES. Diverso è il regime fiscale dei dividendi intrasocietari, se trova applicazione la Direttiva "madre figlia", che impedisce la tassazione dei dividendi distribuiti tra società "matri" (controllanti) e società "figlie" (controllate) all'interno della Comunità.

La direttiva "madre-figlia" è attuata in Italia in tal modo: la società madre non residente può richiedere la non applicazione della ritenuta del 27 per cento o chiederne il rimborso. La direttiva si applica solo ai dividendi percepiti dalle società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 25 per cento del capitale della società figlia; inoltre devono:

- Risiedere in uno Stato dell'UE;
- Essere soggette nello Stato di residenza ad una delle imposte indicate;
- Detenere la partecipazione ininterrottamente per almeno un anno;

La non applicazione o il rimborso della ritenuta sugli utili in uscita evita la doppia tassazione giuridica internazionale.

10 – SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI

Come già rilevato, sono società ed enti residenti quelli che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato; a contrario, si ottiene la nozione di società o ente non residente. Non ha rilievo la forma o struttura giuridica; può trattarsi di società di capitali o società di persone, di enti commerciali e non commerciali, con o senza personalità giuridica, compresi i trust. Vi sono delle presunzioni legali di residenza fiscale in Italia. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo in società o enti commerciali, se: sono controllati da soggetti residenti nel territorio dello Stato; sono amministrati da un CdA composto in prevalenza di consiglieri residenti.

Inoltre, si presume che siano residenti in Italia i **trust esteri** non compresi nella **white list**: se almeno un disponente e un beneficiario sono residenti in Italia; se il disponente ha trasferito in *trust* immobili o diritti reali immobiliari.

Per le società e gli enti commerciali non residenti si tassano con l'IRES solo i redditi prodotti in Italia. Per determinare la base imponibile occorre, quindi, in primo luogo, individuare i redditi prodotti in Italia. In secondo luogo, bisogna individuare se la società o l'ente commerciale non residente abbia una stabile organizzazione nello Stato. Se vi è **stabile organizzazione**, si applicano le regole nazionali in materia di reddito d'impresa.

Se non vi è stabile organizzazione, i redditi della società o ente non residente conservano la qualifica di redditi della categoria di appartenenza.

10.1 – LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Gli imprenditori non residenti producono un reddito d'impresa imponibile solo se, nello Stato, operano per mezzo di una "stabile organizzazione". La stabile **organizzazione "materiale"** è definita come sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare una sede di direzione, una succursale, un laboratorio, etc. Un cantiere assume rilievo se la sua durata supera i tre mesi.

Una sede fissa di affari non costituisce stabile organizzazione se e quando:

- Viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito;
- I beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione;
- Viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi attività che abbia carattere preparatorio;

Il ruolo di stabile organizzazione di un'impresa non residente può essere svolto anche da persona, fisica o giuridica, distinta dall'impresa non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni. Non vi è stabile organizzazione personale se il soggetto opera in modo indipendente, ed opera nell'ambito della sua ordinaria attività. La stabile organizzazione è centro d'imputazione di situazioni giuridiche; non è un soggetto, ma una fattispecie, con effetti costitutivi di situazioni giuridiche che fanno capo al non residente. Il reddito della stabile organizzazione è determinato secondo le disposizioni relative al reddito d'impresa.

Deve essere tenuta la contabilità e redatto un apposito conto economico, relativo alla gestione della stabile organizzazione e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia. Quando non vi è stabile organizzazione, si ha tassazione isolata delle diverse categorie reddituali.

PARTE 2 – LE IMPOSTE INDIRECTE

CAPITOLO 6. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

SEZIONE 1 – LA STRUTTURA

1 – ORIGINE E NATURA DELL'IVA

L'imposta sul valore aggiunto è stata ideata in sede europea ed è stata poi introdotta in tutti gli Stati membri della Comunità in base ad un modello tracciato nel '67 da due direttive comunitarie. In Italia è stata istituita con d.p.r. 633/72. L'Iva appartiene alla categoria delle imposte sui consumi, che possono assumere diverse forme:

- Vi sono imposte "monofase" e "plurifase": le prime sono applicate una sola volta, le seconde a più fasi del processo produttivo-distributivo
- Le imposte plurifase possono essere cumulative (o "a cascata"), se il tributo dovuto in ciascuna fase si somma agli altri; o sul valore aggiunto, se i diversi prelievi non si cumulano, ma colpiscono solo il valore che ciascuna fase aggiunge al bene.

L'imposizione sul valore aggiunto viene ritenuta preferibile a quella "a cascata", perché l'imposta "a cascata" non è neutrale rispetto alla tassazione complessiva di una merce, che dipende dalla lunghezza del ciclo produttivo; i prodotti che pervengono al consumatore dopo un numero maggiore di passaggi sono tassati più di altri, anche se per ragioni economiche – sociali, dovrebbero essere tassati di meno. Inoltre, favorisce le aziende integrate **colpendo di più quelle specializzate**.

L'Iva, invece, grava sul consumatore in proporzione del prezzo finale del bene, ed è neutrale rispetto al numero di passaggi. Per queste e per altre ragioni, si è ritenuto che il sistema d'imposizione sul valore aggiunto fosse da preferire all'imposizione cumulativa. Si sono poi aggiunte ragioni legate all'armonizzazione fiscale europea ed alla liberalizzazione degli scambi.

Il Trattato istitutivo della Comunità europea vieta agli Stati:

- Di applicare ai prodotti provenienti da altro Stato membri tributi superiori a quelli che gravano sui prodotti nazionali;
- Di favorire le esportazioni accordando rimborsi dei tributi prelevati nello Stato in misura superiore all'ammontare effettivamente riscosso.

Entrambi questi principi postulano che sia possibile calcolare esattamente l'imposizione che grava su di una merce; il che, con il sistema dell'imposta cumulativa, non è agevole, onde si ricorre ad una determinazione forfaitaria. E, con il sistema del forfait, gli Stati potrebbero favorire le esportazioni, eludendo il divieto posto dalla norma del Trattato. Con l'imposta sul valore aggiunto si conosce esattamente il **carico fiscale di un bene**, per cui è possibile determinare in modo esatto l'ammontare dell'imposta sulle importazioni e la misura dei rimborsi all'esportazione.

L'Iva ha sostituito, nel nostro sistema fiscale, l'imposta generale sull'entrata (Ige): quest'ultima era un'imposta plurifase cumulativa che colpiva (con aliquota del 4%) il valore pieno dei beni e dei servizi scambiati ad ogni fase del processo produttivo e distributivo. L'Iva è anch'essa **un'imposta plurifase**, ma non cumulativa.

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

- Si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
- È proporzionale al corrispettivo dei beni e servizi forniti
- È riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione
- Gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi sono detratti dall'imposta dovuta (il peso è tutto a carico del consumatore finale).

4 – IL MOMENTO IMPOSITIVO

Vi sono nell'Iva regole che stabiliscono il momento in cui un'operazione si considera effettuata - momento impositivo- cioè la data in cui si determina la "esigibilità dell'imposta". Questa data rappresenta il dies a quo del termine entro cui l'operazione deve essere fatturata e registrata. In caso di mutamento di aliquote, si applica l'aliquota vigente nel giorno in cui l'operazione si considera effettuata. Per esigibilità dell'imposta il diritto comunitario intende il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un determinato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito. Nel diritto interno, l'esigibilità è legata al momento in cui una operazione si considera effettuata; coincide, quindi, con il momento impositivo.

- Per le cessioni di beni, la regola fondamentale è che esse si considerano effettuate nel momento della stipulazione, se riguardano beni immobili; e nel momento della consegna o spedizione, se riguardano beni mobili. Se gli effetti sono differiti, conta il momento in cui si producono gli effetti.
- Le prestazioni di servizi si considerano effettuate quando è pagato il corrispettivo. Non ha quindi rilievo la conclusione della prestazione, ma il pagamento.

Sia per le cessioni di beni che per la prestazione di servizi, vi sono delle fattispecie anticipate di effettuazione delle operazioni: la prima di queste fattispecie è la emissione della fattura: quando la fattura è emessa l'operazione si ha per effettuata. Lo stesso vale per il pagamento del corrispettivo, che vale come fattispecie anticipata di effettuazione dell'operazione. Secondo le norme del reddito di impresa, un ricavo è da computare in base al principio di competenza, cioè quando avviene la cessione che lo genera, e non hanno rilievo né la fatturazione né il pagamento. È quindi nell'ordine naturale delle cose che vi possa essere divario fra volume d'affari Iva e ammontare dei ricavi imponibili ai fini del reddito.

5 – LA BASE IMPONIBILE

La base imponibile è costituita, di regola, dall'ammontare complessivo dei corrispettivi contrattuali dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali. Solo nel caso in cui non vi è un corrispettivo, o il corrispettivo è in natura, si applica il criterio del valore normale. Sono compresi nell'imponibile anche gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione. Non concorrono: gli interessi moratori; l'importo degli imballaggi da restituire;

Non sono comprese nella base imponibile le anticipazioni fatte in nome e per conto di altri: ad esempio, i rimborsi di spese fatte dai professionisti in nome e per conto dei clienti; le spese fatte dal mandatario per conto del mandante, ecc.

6 – LE ALIQUOTE

Vi è un'aliquota normale (20 per cento); un'aliquota per generi di largo consumo (10 per cento); un'aliquota ridottissima per i generi di prima necessità (4 per cento). Si potrebbe aggiungere l'aliquota zero, perché le operazioni "non imponibili" possono essere qualificate anche come operazioni a tasso zero. L'imposta dovuta dal soggetto passivo all'Erario si quantifica applicando, alle operazioni effettuate, le relative aliquote.

7 – IL DIRITTO DI RIVALSA

Il soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile e che perciò è debitore verso l'Erario, ha il diritto di rivalersi nei confronti del cessionario o del committente. Esercitare il diritto di rivalsa è obbligatorio. La **rivalsa** è quindi, innanzitutto, un **diritto di credito**: un credito del soggetto passivo dell'Iva, nei confronti della controparte contrattuale, che si aggiunge, per effetto di legge, al corrispettivo pattuito. Il credito sorge, in concreto, dall'addebito dell'Iva nella fattura. La fattispecie da cui scaturisce la rivalsa è composta, perciò, da due elementi: l'effettuazione di una operazione imponibile e l'emissione della fattura.

Il rapporto di rivalsa è un rapporto tra privati, distinto dal rapporto tributario in senso stretto che intercorre tra Fisco e contribuente, ma correlato al rapporto tributario. Si discute se la rivalsa sia un diritto o un obbligo; ma la questione è erroneamente posta in termini alternativi, dato che la rivalsa è sia un diritto sia un obbligo. Bisogna precisare, però, qual è l'oggetto di queste situazioni soggettive. Il soggetto passivo Iva, quando effettua una operazione imponibile, deve emettere fattura addebitando la relativa imposta, a titolo di rivalsa, a cessionario o committente. L'obbligo ha per oggetto, quindi, non la rivalsa – nel senso di esercizio del diritto di credito – ma l'emissione della fattura, con addebito dell'imposta.

Poiché però emissione della fattura ed addebito dell'Iva in fattura sono elementi della fattispecie costitutiva del credito di rivalsa, si può concludere che il soggetto passivo Iva ha l'obbligo di far sorgere il diritto di rivalsa e di costituirsi creditore. L'obbligo riguarda, quindi, non l'esercizio del credito di rivalsa, ma la nascita di questo credito; esso attiene alla fase costitutiva del diritto, non alle vicende del diritto già sorto. Nel commercio al minuto non è obbligatoria l'emissione della fattura: il prezzo si intende comprensivo dell'imposta. All'obbligo di far sorgere il credito di rivalsa, corrisponde, dal lato del cessionario del bene o del committente del servizio, il diritto di ricevere la fattura con addebito dell'imposta; questo diritto è in funzione della detrazione da parte del cessionario o del committente. Vi è un interesse fiscale a che sorga il credito di rivalsa; perciò la mancata emissione della fattura e il mancato addebito dell'Iva in fattura sono sanzionati. Un risvolto della previsione legislativa dell'obbligo di rivalsa è la nullità di patti che la escludano. Il rapporto di rivalsa quindi non è disponibile. La rivalsa può essere esercitata anche in ritardo, vale a dire dopo che è decorso il termine per la emissione della fattura. Ciò che impedisce la rivalsa è l'emissione di un avviso di accertamento.

8 – IL DIRITTO DI DETRAZIONE. ESIGIBILITÀ ED INERENZE

Il diritto di detrazione è un diritto dei soggetti passivi, che deriva dall'imposta da essi assolta o dovuta o ad essi addebitata a titolo di rivalsa. Nel caso di importazioni, è detraibile l'Iva risultante dalla bolletta doganale; nel caso di acquisto interno, il soggetto passivo Iva può detrarre l'imposta che gli è stata addebitata nella fattura.

Il diritto di detrazione sorge nel momento in cui l'imposta "a monte" diviene esigibile ed è soggetto a decadenza. Può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto. I contribuenti devono annotare nel registro degli acquisti le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio d'impresa, arte e professione, prima della liquidazione periodica o prima della dichiarazione annuale nella quale è effettuata la dichiarazione. L'importo della detrazione spettante risulta quindi dalla somma dell'Iva annotata nel registro degli acquisti.

La detrazione dell'Iva sugli acquisti richiede che l'acquisto sia inerente all'attività del soggetto passivo. Se l'acquisto si correla ad altre attività, il diritto alla detrazione è escluso o limitato.

8.2 – IL PRO – RATA

Quando non vi sono legami diretti tra acquisti e specifiche operazioni attive che non sono soggette ad imposta, ed il soggetto passivo Iva esercita sia attività che danno diritto, sia attività che non danno diritto alla detrazione, il calcolo della quota di Iva detraibile è fatto con criterio forfetario (la pro-rata). Il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alle operazioni che danno diritto alla detrazione. È quindi pari al risultato della frazione avente al numeratore l'ammontare delle operazioni con diritto a detrazione, e al denominatore la somma di tutte le operazioni attive effettuate nello stesso periodo.

Vi sono operazioni attive che non devono essere considerate nel calcolo della percentuale di detrazione, tra cui le cessioni di beni ammortizzabili e le operazioni esenti. Limitano il diritto di detrazione non tutte le esenzioni, ma solo quelle relative all'attività propria dell'impresa (cioè effettivamente svolta dalla società).

SEZIONE 2 – L'APPLICAZIONE

9 – IL NUMERO DI PARTITA IVA, LA FATTURA E I REGISTRI

Il primo adempimento imposto ai contribuenti è la presentazione della dichiarazione di inizio attività: i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione (ed i non residenti che costituiscono una stabile organizzazione) devono farne dichiarazione al Fisco, il quale attribuisce al neo-contribuente un numero di partita Iva. La dichiarazione di inizio dell'attività deve contenere una serie di elementi, la cui variazione deve essere denunciata all'Agenzia delle entrate.

Inoltre, deve essere dichiarata anche la cessazione dell'attività. I soggetti passivi sono innanzitutto tenuti ad emettere fattura per le operazioni che effettuano e registrare le fatture emesse. L'obbligo riguarda tutte le operazioni che rientrano nel campo d'applicazione dell'imposta e, quindi, non solo le operazioni imponibili, non imponibili ed esenti. La fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente, per il commercio al minuto e per le attività assimilate. La fattura deve essere datata e numerata in modo progressivo per anno solare ed indicare:

- **ditta, denominazione, residenza o domicilio** dei soggetti fra cui avviene l'operazione e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita Iva. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati il nome e il cognome;
- **natura, qualità e quantità** dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- **corrispettivi**
- **aliquote**, ammontare dell'imposta e dell'imponibile;
- **numero di partita Iva** del cessionario del bene o del committente del servizio.

La fattura può essere emessa sia in forma cartacea, sia in forma elettronica. Nei rapporti tra cedente e cessionario, l'emissione della fattura è necessaria sia ai fini della rivalsa, sia ai fini della detrazione. Ogni soggetto passivo deve tenere, ai fini Iva, due registri: uno per le operazioni attive, uno per gli acquisti. Le fatture attive devono essere annotate nei registri delle vendite entro quindici giorni dalla loro emissione. Dal libro delle operazioni attive risulta l'Iva a debito, da quello delle operazioni passive l'Iva a credito: ogni mese (od ogni trimestre) deve essere liquidata la differenza algebrica tra Iva a debito e Iva a credito.

9.3 – LE NOTE DI VARIAZIONE

Dopo che una fattura è stata emessa e registrata può risultare che debba essere apportata una rettifica, in aumento o in diminuzione, all'ammontare dell'imponibile o dell'imposta. Ciò può accadere per varie ragioni: eventi sopravvenuti, per rimediare ad errori, inesattezze, ecc.

- La prima evenienza da prendere in considerazione è che, per eventi successivi all'emissione della fattura o per inesattezze, vengano modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile, determinando un aumento dell'imponibile o dell'imposta. Quando aumenta l'imponibile o l'imposta, il cedente o prestatore deve emettere una nota di variazione in aumento.
- Le ipotesi che possono dare adito a variazioni in diminuzione sono varie: ad esempio, le vicende che comportano l'eliminazione del contratto o la riduzione del corrispettivo.

In caso di eliminazione del contratto o riduzione del corrispettivo resta ferma la fattura già emessa, e può essere emessa una nota di variazione di contenuto uguale e contrario a quello della fattura. La nota di variazione può essere emessa anche come rimedio all'inadempienza del debitore, assoggettato ad una procedura concorsuale. Questa disposizione è utile, ad esempio, all'operatore economico che abbia effettuato una prestazione imponibile a favore di un imprenditore sottoposto a fallimento. Se il credito viene insinuato nel fallimento, e resta insoddisfatto, il creditore può rettificare la fattura con una nota di variazione che riduce l'Iva.

Alla procedura di variazione si può ricorrere anche per rimediare, in aumento, ad inesattezze della fatturazione o della registrazione. Gli errori materiali e di calcolo commessi nelle registrazioni e nelle liquidazioni possono essere corretti attraverso annotazioni nei registri delle fatture emesse (se la variazione comporta un aumento dell'imposta) e nei registri degli acquisiti (se si tratta di variazione in diminuzione).

Si è sostenuto che in caso d'applicazione dell'imposta non dovuta o superiore a quella dovuta, non sarebbe possibile ricorrere alle ordinarie procedure di rimborso, ma si dovrebbe necessariamente agire con la procedura di variazione: la giurisprudenza sembra orientarsi per la possibilità d'agire per il rimborso nei confronti del Fisco, senza ricorrere alla procedura di variazione.

10 – VOLUME D'AFFARI, CONTRIBUENTI MINORI E FORFETTARI

Bisogna notare che, in ragione del volume d'affari può variare il regime degli adempimenti cui sono tenuti i soggetti passivi. Il volume d'affari è dato dall'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso di un anno solare, conteggiando tutte le operazioni che devono essere registrate, quindi, imponibili, non imponibili ed esenti). Ora, quando il volume d'affari non supera 309.874,14 euro per imprese di servizi e professionisti, e 516.456,90 euro per le altre imprese, si applica un regime semplificato che permette ai contribuenti:

- di adempiere gli obblighi di fatturazione e registrazione mediante tenuta di un bollettario;
- di effettuare liquidazioni e versamenti trimestrali.

Vi sono, poi, regimi speciali per i produttori agricoli, per l'editoria e le agenzie di viaggi.

10.1 – VERSAMENTI, ECCELENZE E RIMBORSI

Dobbiamo distinguere tra versamenti periodici (infrannuali) e versamento annuale (a conguaglio). I versamenti periodici sono quelli da effettuarsi nel corso dell'anno (mensilmente o trimestralmente). I contribuenti soggetti al "regime normale" devono effettuare il versamento mensilmente; quelli soggetti al regime semplificato devono effettuarlo ogni trimestre. Alla fine dell'anno, poi, deve essere fatto un versamento a titolo d'acconto, in misura pari ad una percentuale della somma da versare per il mese di dicembre dell'anno precedente. Il versamento di conguaglio deve essere effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione.

La determinazione finale annuale del tributo, che il contribuente espone nella dichiarazione, può comportare un debito o una eccedenza. Vi è eccedenza quando la somma dell'Iva detraibile e dei versamenti effettuati in corso d'anno supera il debito d'imposta. L'eccedenza è un credito che può essere compensato con debiti d'imposta, riportato a nuovo o rimborsato. La compensazione è la regola, mentre il rimborso può essere accordato solo in casi particolari (soggetti che effettuano operazioni non imponibili per almeno il 25 per cento del totale, chi cessa l'attività, ...). Il rimborso può essere chiesto da qualsiasi soggetto passivo, quando la dichiarazione sia risultata a credito per due anni di seguito. Il contribuente deve garantire la restituzione, ove il rimborso si rivelasse indebito

SEZIONE 3 – PROFILI TRANSNAZIONALI

14 – IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ

Il principio di territorialità svolge un ruolo di grande rilievo nella disciplina dell'Iva. Ai fini di tale principio, rilevano due ambiti territoriali: quello nazionale e quello comunitario. Perciò occorre distinguere tra: operazioni nazionali, intracomunitarie ed extracomunitarie. Le operazioni intracomunitarie sono quelle che si svolgono tra soggetti residenti in Stati diversi dell'UE. Esse sono soggette ad un particolare regime dal '93.

Le operazioni extracomunitarie sono quelle che comportano uno scambio tra un paese della Comunità ed un paese extracomunitario; è solo con riferimento a questi scambi che si può parlare in senso tecnico di importazioni ed esportazioni. Dal punto di vista spaziale, il campo di applicazione dell'Iva è il territorio dello Stato: cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevano in quanto sono effettuate nel territorio dello Stato. Anche le nozioni di importazione ed esportazione presuppongono la nozione di territorio.

Circa la localizzazione delle operazioni, per le cessioni di beni vale il luogo in cui si trovano i beni ceduti. Per le prestazioni di servizi vale, invece, il criterio del domicilio o residenza nel territorio dello Stato del soggetto che presta il servizio.

ALCUNE DOMANDE D'ESAME RACCOLTE

1. **Su chi grava l'iva:** sul consumatore finale
2. **Quanti caratteri ha la partita iva:** 11
3. **Il presupposto delle imposte dirette è:** il possesso di redditi
4. **L'IVA è:** a pagamento frazionato
5. **Ai fini IVA per tutte le operazioni imponibili:** vi è obbligo di emettere fattura
6. **L'imposta di registro:** può essere stabilita in misura proporzionale al valore dell'atto oppure in misura fissa
7. **L'imposta di successione è:** un'imposta indiretta
8. **Le imposte dirette colpiscono:** i redditi prodotti
9. **Le imposte indirette colpiscono:** i trasferimenti
10. **L'IRAP viene applicata:** sul valore della produzione con un'aliquota del 4,25%
11. **Il campo dell'applicazione dell'IVA non comprende:** le esportazioni
12. **Il momento di assoggettamento all'IVA per le cessioni di beni mobili è:** la data della consegna o della spedizione
13. **Le operazioni di credito e finanziamento sono:** esenti
14. **Le imprese di servizi con un valore di affari <309mila euro e quelle non di servizi con un volume <516mila euro, possono effettuare le liquidazioni dell'IVA:** trimestralmente
15. **Quali sono le componenti attive del reddito d'impresa:** i ricavi, le plusvalenze e le sopravvenienze attive.
16. **Quali sono le componenti passive del reddito d'impresa:** i costi per acquisizione di beni e servizi, le spese per prestazioni di lavoro, gli interessi passivi, le perdite e le sopravvenienze passive, le minusvalenze patrimoniali.

17. **Quali soggetti sono obbligati ad inviare telematicamente la dichiarazione dei redditi:** solo le imprese costituite in forma di società.
18. **In quante fasi si applica l'IVA:** quattro (Fatturazione, rivalsa, deduzione e versamento dell'imposta)
19. **Quale alternativa è data al contribuente per ottenere il credito d'imposta eventualmente risultante a proprio vantaggio:** l'alternativa tra il rimborso diretto e il credito in compensazione.
20. **Gli elementi essenziali di una fattura IVA:** data e numero progressivo, generalità dei soggetti interessati, natura, qualità e quantità dei beni, corrispettivo, aliquota e ammontare dell'imposta
21. **Entro quale mese va resa la denuncia annuale IVA relativa all'anno precedente:** febbraio
22. **Come vengono classificati i redditi che compongono quello imponibile:** fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa, diversi.
23. **Il reddito d'impresa è:** quello derivante dall'esercizio di imprese commerciali
24. **Il reddito fondiario è:** quello derivante dalla proprietà o altro diritto reale su terreni o fabbricati
25. **La dichiarazione dei redditi consiste:** in un atto composito che può contenere dichiarazioni di scienza, manifestazioni negoziali di volontà e altro ancora
26. **La "liquidazione della dichiarazione dei redditi" di cui all'articolo 36 bis del DPR 600/73:** è un controllo limitato nell'oggetto, negli effetti e finalizzato alla verifica dell'esattezza dei dati dichiarati
27. **Qual è il presupposto dei redditi fondiari?** Il possesso, a titolo di proprietà o di altro diritto reale, di immobili situati in Italia, che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano
28. **L'attività di allevamento di animali con mangimi interamente acquistati (cioè non provenienti dal fondo) dà luogo:** ad un reddito d'impresa

29. **L'attività di prestazione di servizi produce reddito d'impresa:** anche se non organizzata in forma d'impresa, ove si tratti di prestazioni di servizi rientranti nelle attività di cui all'art. 2195 del codice civile
30. **Con riferimento alla tematica dell'attuazione della norma tributaria e delle imposte sul reddito in particolare, che cosa si intende per sistema di autotassazione?** Il sistema nel quale è compito del contribuente individuare e quantificare i propri redditi, liquidare le relative imposte e procedere al loro versamento, mentre all'amministrazione finanziaria spettano essenzialmente compiti di controllo sull'operato del contribuente
31. **Quale dei seguenti atti costituisce una fonte normativa secondaria del diritto tributario?** Il regolamento ministeriale
32. **Qual è la principale funzione dell'attività conoscitiva e di controllo demandata all'amministrazione finanziaria?** Vigilare sotto il profilo fiscale, anche a fini di prevenzione, sulle attività economiche svolte dai contribuenti e, più in generale, acquisire conoscenze fiscalmente rilevanti