

# DIRITTO TRIBUTARIO

## CAPITOLO 1. INTRODUZIONE AL DIRITTO TRIBUTARIO (non studiare)

**DEFINIZIONE:** Il tributo è il prelievo di ricchezza effettuato dallo Stato per acquisire i mezzi necessari per far fronte alle sue necessità.

Il diritto tributario è quel settore dell'ordinamento che disciplina i tributi è un grosso insieme che comprende le imposte, le tasse, i contributi e i monopoli fiscali.

1) imposte: sono il tributo per eccellenza, corrisposte dal contribuente per il solo fatto che appartiene e vive in una collettività, senza la necessità che l'ente pubblico fornisca un servizio o che il contribuente lo richieda. Esse possono essere di diversi tipi:

- dirette (colpiscono indici diretti di ricchezza patrimonio, reddito) e indirette (consumo)
- progressive (man mano che il reddito aumenta l'imposta aumenta più che proporzionalmente) e proporzionali (abbiamo sempre una stessa aliquota). Noi usiamo un principio progressivo.
- personali (nella determinazione dell'imposta si tiene conto di elementi personali del contribuente e può variare da persona a persona) e reali

2) tasse: corrisposte a fronte della richiesta di un soggetto passivo di un servizio che deve porre in essere la pubblica amministrazione.

3) contributi: tributi pagati a fronte di un beneficio di un'opera pubblica e a vantaggio di un numero ristretto di soggetti.

4) monopoli fiscali

### Le fonti del diritto tributario

1) Regolamenti Europei

2) Principi e leggi costituzionali:

-Art 23 "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge" (riserva di legge relativa)

-Art 53 "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"

-Art 2 "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"

- Art 3 "Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali"

-Art 10 "L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute"

-Art 11 "L'Italia ripudia la guerra come strumento di offesa alla libertà degli altri popoli e come mezzo di risoluzione delle controversie internazionali; consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo"

-Art 75 "Non è ammesso il referendum per le leggi tributarie e di bilancio, di amnistia e di indulto, di autorizzazione a ratificare trattati internazionali"

-Art 117 "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"

3) Leggi, decreti legge e decreti legislativi

4) Direttive Europee

5) Leggi regionali

6) Regolamenti governativi

## LE IMPOSTE SUI REDDITI

### CAPITOLO 20. PRESUPPOSTO, SOGGETTI PASSIVI E DETERMINAZIONE BASE IMPONIBILE IRPEF

#### 1. Premesse.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) costituisce, senza dubbio, il tributo di maggiore importanza nell'ordinamento tributario italiano.

Per comprenderne la natura, è necessario richiamare le classificazioni delle imposte.

Anzitutto, le imposte possono essere classificate in dirette e indirette: le prime sono rivolte a colpire manifestazioni dirette di capacità contributiva (reddito, patrimonio), le seconde invece, sono manifestazioni indirette di capacità contributiva, vale a dire fatti economici indicatori dell'esistenza di ricchezza (scambi, consumi ecc.).

È poi possibile distinguere le imposte sul reddito da quelle sul patrimonio: le imposte sul reddito colpiscono il reddito, inteso come flusso di ricchezza pervenuto al soggetto in un determinato periodo di tempo; le imposte sul patrimonio assoggettano ad imposizione, invece, il patrimonio mobiliare o immobiliare.

Un'ulteriore classificazione è quella tra imposte personali, che mirano a ricostruire la condizione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche di circostanze personali o familiari, e imposte reali che colpiscono singole manifestazioni di capacità contributiva e, quindi, il reddito oggettivamente considerato.

Da ultimo, sotto il profilo economico, le imposte possono essere classificate in (i) fisse, qualora stabilite in base a parametri prestabiliti (peso, volume); (ii) proporzionali, quando l'aliquota media resta costante per qualsiasi livello del reddito; (iii) progressive, quando l'aliquota media - intesa come rapporto tra imposta e base imponibile - aumenta all'aumentare del reddito o del patrimonio e (iv) regressive, quando l'aliquota media decresce all'aumentare del reddito o del patrimonio.

L'IRPEF è dunque, un tributo diretto, sul reddito, personale e progressivo, che rappresenta l'architave del sistema tributario italiano.

Assume grande importanza in merito al contributo che fornisce al gettito erariale.

L'IRPEF costituisce il frutto della riforma tributaria di cui alla legge-delega 825/1971.

Mentre il precedente sistema di tassazione era articolato su un insieme di imposte reali e cedolari che colpivano separatamente i vari terreni, redditi agrari, fabbricati e ricchezza mobile, ed era ancorata ad una rigorosa applicazione del principio di territorialità, al fine di assicurare una progressività dell'imposizione, nel nuovo sistema viene mantenuta e confermata la classificazione dei redditi in sei distinte categorie, ma la natura del reddito diviene irrilevante ai fini della tassazione confluendo tutti i redditi di categoria nel reddito complessivo soggetto a tassazione personale e progressiva.

Oltre alla **progressività**, altro carattere fondamentale dell'IRPEF è la **personalità**, che si esprime attraverso una determinazione quantitativa della base imponibile del tributo.

#### 1. Il presupposto: le nozioni di reddito e possesso di redditi.

Il presupposto del tributo, inteso come atto o fatto che racchiude la situazione assunta dal legislatore quale titolo giustificativo dell'imposizione a carico di un determinato soggetto, trova la propria applicazione all'art. 1 TUIR identificato nel "*possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6*".

Presupposto dell'imposta è il possesso di redditi rientranti in una delle seguenti categorie: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa, redditi diversi. È un'imposta progressiva, in quanto colpisce il reddito con aliquote che dipendono dagli scaglioni di reddito, ed è di carattere personale, essendo dovuta, per i soggetti residenti sul territorio dello Stato, per tutti i redditi posseduti, anche se prodotti all'estero.

L'imposta sul reddito è un importante stabilizzatore automatico della congiuntura economica.

Il reddito - che costituisce l'oggetto dell'IRPEF - può essere inteso come una "ricchezza novella", un flusso

di ricchezza che va ad incrementare il patrimonio di un soggetto in un determinato periodo.

Il reddito - quale concetto dinamico - si contrappone al patrimonio - concetto statico, comprensivo del complesso di situazioni giuridiche attive e passive.

## 2. I soggetti passivi e la nozione di residenza fiscale.

I soggetti passivi dell'IRPEF sono individuati dall'art. 2 TUIR, in base al quale vi rientrano tutte le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Il concetto di persona fisica non crea particolari problemi basandosi sulla disciplina civilistica, non assumendo rilievo l'età, la capacità di agire, il sesso, lo stato civile e la cittadinanza.

Assume invece rilevanza la nozione di residenza ai fini dell'IRPEF, ex art. 2, comma 2, TUIR.

Infatti, mentre i soggetti residenti sono tassati su tutti i redditi, ovunque prodotti ("worldwide income taxation" o principio della tassazione del reddito mondiale), i soggetti non residenti sono tassati soltanto per i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano (principio della territorialità).

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, si considerano *residenti* ai fini IRPEF, **le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del c.c.**

Una persona fisica, anche se non è iscritta all'anagrafe comunale, è residente in Italia ai fini fiscali se ha nel territorio dello Stato il domicilio, inteso come il luogo in cui il soggetto ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi.

A parere della giurisprudenza civilistica, cui la giurisprudenza tributaria si è adeguata, il domicilio dovrebbe essere individuato avendo riguardo a tutti i rapporti - economici, sociali, familiari, morali, culturali.

In sostanza si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta:

- B. sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- C. hanno il domicilio in Italia, ai sensi dell'art. 43 c.c.;
- D. hanno la residenza, ai sensi dell'art. 43, nel territorio dello Stato.

Sono ulteriormente considerati residenti, ai sensi dell'art. 2-bis TUIR, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. paradisi fiscali), individuati con D.M. 4-5-1999.

Per tutti e tre i requisiti - tra loro alternativi - vale inoltre il requisito temporale, nel senso che devono sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta, normalmente pari a 183 giorni (184 giorni per gli anni bisestili).

## 3. La determinazione: la base imponibile per i soggetti residenti e non.

Il criterio generale di determinazione della base imponibile è stabilito dall'art. 3 TUIR.

L'articolo in esame si compone di tre commi: il primo fornisce indicazioni in ordine all'ammontare su cui calcolare l'imposta, specificando i diversi criteri di determinazione di tale ammontare con riferimento ai soggetti residenti e non residenti, il secondo esclude dall'imponibile i redditi assoggettati al regime di tassazione separata e, infine, il terzo comma indica in via analitica i redditi esclusi dal concorso alla formazione della base imponibile.

Come accennato, è prevista una differenziazione tra i soggetti residenti e i soggetti non residenti.

I primi sono assoggettati ad imposizione per i redditi ovunque prodotti, in base al c.d. *world wide principle o principio della tassazione mondiale*, in forza del quale concorrono a formare la base imponibile tutti i redditi, sia di fonte estera che interna, posseduti dal soggetto;

I secondi, cioè i soggetti non residenti, la base imponibile IRPEF è costituita dai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, alla stregua dei criteri di localizzazione indicati dall'art. 23 TUIR.

Ai sensi dell'art. 32 TUIR, in merito ai redditi prodotti dai soggetti non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- 8. redditi fondiari, che per definizione sono quelli inerenti ai terreni ed ai fabbricati situati nel territorio

dello Stato;

9. redditi di capitale
10. redditi di lavoro dipendente
11. redditi di lavoro autonomo
12. redditi d'impresa
13. redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato
14. redditi derivanti dalla partecipazione in enti in regime di trasparenza fiscale, aventi sede nello Stato.

Nei confronti dei soggetti non residenti, l'IRPEF si applica sull'insieme dei redditi che si considerano prodotti in Italia, a meno che non ricorrano i presupposti per l'applicazione della tassazione separata.

#### 4. Segue: le diverse fasi del tributo.

Come più volte detto, l'IRPEF è un tributo a carattere personale e progressivo, espressione dei principi contenuti nell'art. 53 Cost. Tali caratteri di personalità e progressività trovano attuazione nel processo di determinazione dell'imposta, disciplinate dagli artt. 8 e ss. TUIR.

Sinteticamente, il contribuente deve anzitutto procedere alla determinazione del reddito complessivo, costituito dalla somma algebrica dei redditi appartenenti a ciascuna categoria, successivamente sottrarre al reddito complessivo gli oneri deducibili, ottenendo il reddito imponibile, applicare al reddito imponibile le aliquote e ottenere così l'imposta lorda, sottrarre dall'imposta lorda le detrazioni d'imposta, ottenendo così l'imposta netta, infine, scomputare dall'imposta netta le ritenute d'imposta subite, i crediti d'imposta e gli acconti versati, ottenendo l'imposta dovuta.

Le aliquote dell'IRPEF sono crescenti per scaglioni di reddito e, trattandosi di imposta progressiva, a ciascuno scaglione corrisponde un'aliquota crescente in misura più che proporzionale rispetto all'aumentare della base imponibile.

Attualmente sono previste 5 diverse aliquote:

- 3) fino a 15.000 euro, 23%;
- 4) oltre i 15.000 e fino a 28.000 euro, 27%;
- 5) oltre 28.000 fino a 55.000 euro, 38%;
- 6) oltre 55.000 euro fino a 75.000 euro, 41%;
- 7) oltre 75.000 euro, 43%.

#### Riferimenti normativi - Art. 3 TUIR

*1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.*

*2. In deroga al comma 1 l'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'articolo 16, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo. 3. Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile:*

- a) i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;*
- b) gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;*
- c) [abrogata];*
- d) gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge.*

*d-bis) la maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici prevista dall'articolo 1 della legge 29 dicembre 1988, n. 544.*

*d-ter) le somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali.*

#### Art. 7 - Periodo di imposta

- 2) L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nel comma 3 dell'articolo 8 e nel secondo periodo del comma 3*

dell'articolo 11.

- 3) L'imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano.
- 4) In caso di morte dell'avente diritto i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo di imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 18, salvo il disposto del comma 3 dell'articolo 16, anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso articolo 16, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti.

## CAPITOLO 21. LE ALTRE CATEGORIE REDDITUALI

### Sezione 1: Reddito d'impresa.

#### Sezione I - NOZIONI E PRINCIPI GENERALI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

##### 1. La nozione di reddito d'impresa

**Il reddito d'impresa** trova la propria disciplina all'art. 55 TUIR (d.p.r. 917/1986) per quanto riguarda l'attività esercitata, e gli artt. 6 e 81 circa la natura giuridica del soggetto passivo.

Il comma 1 dell'art. 55 definisce redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, cioè dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate dall'art. 2195 c.c.

Anzitutto, l'attività produttiva di un reddito d'impresa si presenta, nella maggior parte dei casi, composta al suo interno da una pluralità di atti di scambio sul mercato.

Inoltre, al fine di potersi qualificare come produttiva di reddito d'impresa, l'attività deve presentare il carattere dell'economicità, in quanto sostenuta da entrate di natura corrispettiva e priva di ricavi o non preordinata almeno a coprire i costi di produzione.

Viceversa, per la qualificazione di impresa ai fini fiscali non si richiede il perseguimento di un fine di lucro, sia esso di carattere oggettivo ovvero soggettivo.

La qualificazione dell'attività quale produttiva di redditi d'impresa richiede, poi, che essa sia svolta "per professione abituale". L'abitualità implica la stabilità, la regolarità dell'iniziativa, il suo protrarsi nel tempo, anche se non con rigorosa continuità.

Secondo la dottrina dominante, il requisito dell'**abitualità** comprende quello della professionalità ed assume una funzione di discriminazione della categoria dei redditi d'impresa rispetto a quella dei redditi diversi cui vengono ricondotti i redditi da attività commerciali esercitate in modo occasionale.

Venendo al contenuto dell'attività esercitata, l'art. 55, comma 1 con rinvio all'art. 2195 c.c., definisce fiscalmente commerciale l'attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi, quella di intermediazione nella circolazione di beni, quella di trasporto per terra, acqua e aria, quella bancaria e assicurativa, e le attività ausiliari alle precedenti.

In base al comma 2 dell'art. 55, sono considerate produttive di redditi d'impresa altre tre fattispecie:

- le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. che siano organizzate in forma d'impresa;
- lo sfruttamento delle miniere, cave, torbiere, laghi ecc.
- le società agricole

Ai sensi dell'art. 6, comma 3, sono considerati ulteriormente redditi d'impresa, i redditi delle società in nome collettivo e in accomandati semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale.

È controverso, invece, se la c.d. "società tra professionisti" (c.d. "STP") disciplinata dalla l. 183/2011 produca reddito di lavoro autonomo o reddito di impresa. L'orientamento prevalente identifica la STP in termini di reddito di impresa.

Riferimenti normativi Art. 55 - Redditi d'impresa

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

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

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

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

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

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

Art. 56 - Determinazione del reddito d'impresa

1. Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo. Le disposizioni della predetta sezione I e del capo VI del titolo II, relative alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), valgono anche per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

2. Se dall'applicazione del comma 1 risulta una perdita, questa, al netto dei proventi esenti dall'imposta per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli articoli 61 e 109, comma 5, è computata in diminuzione del reddito complessivo a norma dell'articolo 8. Per le perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 8.

3. Oltre ai proventi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 91, non concorrono alla formazione del reddito: a) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone; b) le plusvalenze, le indennità e gli altri redditi indicati alle lettere da g) a n) del comma 1 dell'articolo 17, quando ne è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dello stesso articolo.

4. Ai fini dell'applicazione del comma 2 non rileva la quota esente dei proventi di cui all'articolo 87, determinata secondo quanto previsto nel presente capo.

5. Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente di cui al primo periodo sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali. Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti dei redditi di cui all'articolo 55, comma 2, lettera c). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. Ai fini del rapporto di cui all'articolo 96, i proventi dell'allevamento di animali di cui al presente comma, si computano nell'ammontare ivi stabilito. Se il periodo d'imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi di cui al presente comma sono ragguagliati alla durata di esso.

Schema sul reddito d'impresa

Il reddito d'impresa è una delle sei tipologie di reddito prese in considerazione dal D.P.R. 917/1986 (TUIR: Testo Unico delle Imposte sui Redditi) e distinta, da parte del legislatore, dai redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo e redditi diversi, al fine di determinare la

base imponibile per la tassazione delle imprese, intendendo come "impresa" una nozione allargata rispetto a quella prevista dal codice civile (ricavata in via interpretativa dall'art.2195 c.c.). In parole povere, sono soggette al reddito d'impresa (artt. 32, 55 TUIR e 2195 c.c.):

9. le attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi;
10. l'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
11. l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
12. l'attività bancaria o assicurativa;
13. le altre attività ausiliarie delle precedenti;
14. per la parte eccedente i limiti, l'attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno agricolo e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste (anche se non organizzate in forma d'impresa);
15. per la parte eccedente i limiti, le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti non prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, in riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali (anche se non organizzate in forma d'impresa);
16. le attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. (punti 1-5 di questo elenco);
17. l'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
18. tutte le attività agricole, anche al di sotto dei limiti suddetti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa o alle società di capitali.

A ciò si deve aggiungere, infine, che tutte queste attività, al fine di produrre reddito d'impresa, possono essere svolte anche in via non esclusiva e devono essere svolte per professione abituale.

La nozione civilistica e la nozione fiscale di impresa, pertanto, sono disallineate, dato che quest'ultima è molto più ampia della prima.

Le attività appena elencate possono, a loro volta, suddividersi in base al fatturato dell'impresa, con la conseguenza che ognuna di queste potrà essere soggetta, su parametri stabiliti dalla legge, con un margine minimo di scelta da parte della società stessa, a:

- regime dei minimi (*opzione per imprese con fatturato da 0 a 30.000 euro entro l'anno precedente dall'adozione di tale regime*) ex art.27 commi 1 e 2 del D.L. 98/2011 (precedentemente abrogato dalla legge di stabilità 2015 e poi prorogato per il 2015 dall'art.10 comma 12-undecies del D.L. 192/2014): per approfondimenti [cliccare qui](#) ;
- nuovo regime forfetario con contabilità semplificata (*opzione per imprese con fatturato in base al tipo di attività esercitata, come indicato nell'Allegato 4 della legge 190/2014, più altri requisiti disciplinati dall'art.1 commi da 54 a 89 della legge di stabilità 2015 o legge 190/2014*): per approfondimenti [cliccare qui](#);
- contabilità semplificata (*opzione per imprese individuali e società di persone che non abbiano una produzione di ricavi relativa all'anno precedente superiore ai 400.000 euro per prestazione di servizi e ai 700.000 euro per altre attività*);
- contabilità ordinaria (in tutti gli altri casi):

Le imprese a regime dei minimi e a regime forfetario non redigono il bilancio e conservano i documenti rilevanti ai fini fiscali (es. fatture d'acquisto, schede carburante, ecc.) dai quali determinano il reddito d'impresa (ricavi - costi).

Le imprese che gestiscono la contabilità in modalità semplificata non devono redigere obbligatoriamente il bilancio annuale, ma determinano il reddito d'impresa dalla differenza tra i ricavi e i costi rilevabili direttamente da un prospetto generale della situazione economica.

Le imprese che, invece, gestiscono la contabilità nei modi ordinari devono redigere annualmente il bilancio di esercizio, così come previsto dalle disposizioni del codice civile. Esso rappresenta la situazione economica e patrimoniale dell'impresa alla data di redazione del bilancio stesso. In particolare è dalla redazione del conto economico, composto dalla differenza tra ricavi e costi, che si determina il risultato di esercizio rappresentato dall'utile o dalla perdita. Partendo dal risultato di bilancio si procede alla redazione della

dichiarazione dei redditi, nonché alla determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione. Si deve pertanto procedere ad un riesame "in ottica fiscale" di tutte le valutazioni effettuate secondo le norme civilistiche nel conto economico, operando così rettifiche di valore nei soli casi di divergenza tra regole dettate dal codice civile e regole dettate dalla normativa fiscale. La corretta determinazione dell'imponibile da assoggettare a tassazione avviene così apportando, al risultato del bilancio di esercizio (civilistico), le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme fiscali contenute nel TUIR (che sta come riferimento al Testo Unico delle Imposte sui redditi, che corrisponde al D.P.R. 917/86 e successive modifiche). In sintesi:

Le variazioni al risultato civilistico derivano, come sintetizzato nel prospetto, dall'applicazione delle norme tributarie, che, in alcuni casi, divergono dalle norme civilistiche sul bilancio d'esercizio prevedendo un trattamento specifico dei componenti positivi e negativi del reddito.

Nella determinazione del reddito imponibile dell'impresa da assoggettare alle diverse imposte (IRPEF/IRES, IRAP) vi sono regole parzialmente diverse tali da determinare imponibili differenti.

Vale la pena ricordare che, in linea generale, una volta determinato l'imponibile da assoggettare a prelievo fiscale, questo viene tassato nel seguente modo:

In considerazione di quanto previsto dall'art.56 TUIR, che determina come le regole per la formazione del reddito d'impresa (artt. 81-110 TUIR) per le società di capitali si applichino anche per le società in nome collettivo ed accomandita semplice (fatte salve le regole specifiche per questo tipo di società individuate agli artt. 55-66), ci soffermeremo nel prosieguo sulle caratteristiche principali che caratterizzano la determinazione del reddito delle società di capitali.

Stabilito quanto sopra, le norme fiscali che agiscono sulla determinazione dell'imponibile d'impresa possono essere raggruppate come segue:

- norme generali sui componenti del reddito d'impresa;
- norme generali sulle valutazioni;
- norme sui componenti positivi del reddito;
- norme sui componenti negativi del reddito;
- le valutazioni delle rimanenze e poste assimilate.

Il legislatore fiscale ha previsto, accanto a norme volte a disciplinare singoli componenti positivi e negativi del reddito, norme intese a fornire regole generali per la determinazione del reddito imponibile. Queste norme sono contenute nell'art. 109 del TUIR e riguardano: la competenza, l'imputazione al conto economico e l'inerenza.

- Il principio di competenza

In merito alla competenza si può affermare, come principio generale, che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza. Questo principio può in alcuni casi essere derogato dalle norme relative ai singoli componenti. Tuttavia, i costi e i ricavi di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorreranno a formare il reddito imponibile nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese d'acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla

- data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;
- i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese d'acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

- Il principio di previa imputazione al conto economico.

Particolare attenzione va posta all'imputazione a conto economico. Infatti i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non imputati al conto economico, mentre "le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto economico nell'esercizio di competenza", così come prevede l'art. 109, co. 4.

Sono, tuttavia, previste alcune deroghe:

La regola di previa imputazione al conto economico – **applicabile ai soli componenti negativi**, posto che per i componenti positivi l'art. 109, co. 3, stabilisce il loro concorso alla formazione del reddito a prescindere dalla previa imputazione a conto economico – soffre comunque di alcune **eccezioni**, relative ai componenti non imputabili al conto economico, a quelli imputati in esercizi precedenti, ma la cui deducibilità è stata rinviata in conformità a specifiche disposizioni fiscali e, infine, a quelli che risultano da elementi certi e precisi:

- 1) La **prima deroga**, relativa ai **componenti negativi non imputabili a conto economico ma deducibili per disposizione di legge**, viene ritenuta pacificamente applicabile per la partecipazione agli utili degli amministratori che l'art. 95 consente di dedurre nell'esercizio di competenza a prescindere dall'imputazione a conto economico.
- 2) La **seconda deroga** attiene ai **componenti negativi imputati a conto economico in un esercizio precedente, per i quali, tuttavia, il legislatore tributario ha specificamente previsto disposizioni che ne consentono o rendono obbligatorio il rinvio della deducibilità.**
- 3) La **terza deroga** concerne i **componenti negativi** specificamente afferenti i ricavi che pur non essendo imputati al conto dei profitti e delle perdite **concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.**

- Il principio di inerenza.

Con riguardo all'inerenza l'art. 109 c. 5 TUIR definisce come costi deducibili ..... " le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale,..... se e nella misura in cui si riferiscono ad attività di beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

Per poter procedere alla deduzione dei costi è quindi fondamentale che essi siano considerati inerenti all'attività svolta, che cioè il loro sostenimento sia necessario per la produzione dei ricavi.

Con le sentenze del 24 febbraio 2006 e del 13 settembre 2010, la Corte di Cassazione ha specificato che, in caso di verifica, la prova dell'effettiva inerenza della spesa spetta al contribuente; questi è quindi chiamato a dimostrare che l'effettivo sostenimento del costo è strettamente legato all'attività svolta.

In sostanza la prova del sostenimento e "... *dei presupposti dei costi ... concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi,...*" non spetta, quindi, all'Amministrazione finanziaria che abbia recuperato tali elementi negativi in sede di eventuale verifica, quanto piuttosto al contribuente che ne chiede la deducibilità (Cassazione 739/2010).

Come poi definito dalla circolare 1/2008 della Guardia di Finanza, l'inerenza deve essere dimostrata sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo:

- **Qualitativo:** è necessario dimostrare che i costi sostenuti sono direttamente imputabili all'attività attraverso documenti che attestino, in maniera corretta e precisa, la loro inerenza. Ad esempio, l'esplicita indicazione nella fattura che i costi sono sostenuti per un determinato progetto, cantiere o lavorazione
- **Quantitativo:** in caso di verifica è necessario poter fornire indicazioni in merito all'ammontare del costo sostenuto, ed alla sua congruità rispetto all'attività svolta e ai ricavi conseguiti. In particolare nel caso in cui le spese sostenute siano sproporzionate rispetto ai ricavi, potrà sussistere la possibilità che tali costi vengano ripresi a tassazione, salvo che il soggetto non sia in grado di dimostrarne il motivo.

L'Amministrazione Finanziaria riconosce comunque che tale collegamento costi/ricavi può anche essere adeguatamente provato con mezzi diversi dalle scritture contabili tradizionali, ma deve comunque risultare da elementi certi e precisi.

Pertanto, una errata indicazione di elementi certi e precisi in documenti fiscalmente rilevanti, senza una corretta dimostrazione da parte del contribuente del motivo per cui i costi sono sostenuti, fa venir meno l'inerenza all'attività svolta ed ai relativi ricavi e, quindi, il riconoscimento della loro deducibilità fiscale.

## Sezione 2: Le altre categorie reddituali

### • I redditi fondiari.

La disciplina dei redditi fondiari è contenuta agli artt. da 25 a 43 TUIR (d.p.r. 917/1986).

*“Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano. I redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati”.*

La tassazione di tali redditi ruota intorno al “**catasto**”, che svolge nel nostro ordinamento una **funzione centrale nella c.d. “fiscalità immobiliare”**. Il catasto, che è lo **strumento sia per individuare i beni immobili produttivi di redditi fondiari, sia per determinare il relativo reddito** (rendita catastale), ha una funzione strumentale ai fini della determinazione dei redditi fondiari.

A questa funzione se n’è aggiunta un’altra: il catasto adesso rileva anche quale fonte dei **valori assunti a base imponibile** nell’ambito delle **imposte sul patrimonio** e sui **trasferimenti di ricchezza**.

A livello pratico, il catasto è **un inventario** in cui sono censiti i terreni ed i fabbricati con attribuzione di rendita, nonché i proprietari o i titolari di diritti reali di godimento sugli stessi beni.

Il suo scopo **fiscale** consiste nell’attribuire una rendita a singole unità elementari, costituite:

- per i terreni, dalla c.d. “**particella catastale**”, intesa quale porzione continua di terreno di un medesimo possessore
- per i fabbricati, dalla c.d. “**unità immobiliare urbana**”, intesa come fabbricato idonea a produrre un reddito proprio, nello stato in cui si trova.

I redditi da terreni si distinguono in redditi **dominicali** e redditi **agrari**, distinzione che riflette l’ideale scomposizione dei redditi dei terreni in quattro parti.

Il reddito dominicale è costituito dalla **parte dominicale del reddito medio ordinario**, ritraibile dal terreno attraverso l’esercizio delle attività agricole. Si tratta di un reddito derivante da una fonte patrimoniale, dal terreno nel suo stato naturale e dal capitale di miglioramento nella prospettiva dell’esercizio dell’attività agricola.

Il **reddito agrario** è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al **capitale d’esercizio** e al **lavoro di organizzazione impiegati** nei limiti della potenzialità del terreno, nell’esercizio, su di esso, di attività agricole. È connesso, dunque, all’esercizio sul fondo delle attività agricole ed è pertanto attribuito a chi coltiva il terreno.

Le attività agricole rilevanti sono:

- coltivazione del fondo e silvicoltura.
- allevamento di animali.
- produzione di vegetali
- attività connesse (terzo comma, art. 2135 c.c.) dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di determinati beni, poste in essere dal produttore agricolo, e provenienti dalla coltivazione del fondo, dalla silvicoltura e allevamento bestiame.

Venendo ai criteri di imputazione soggettivi, i redditi sono attribuiti al **possessore** a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, per possesso si intende la nozione dell’art. 1140 c.c. stante il collegamento con la *res* materiale dal quale al possessore gli deriva il reddito. (locazione e comodato non attribuiscono il possesso, gli immobili dati in comodato danno luogo ad un reddito per il proprietario).

I redditi derivanti da terreni e i fabbricati possono dare luogo, a certe condizioni, anche a **redditi di natura non fondiaria**, ed in particolare di lavoro autonomo, di impresa e diversi. Per quanto riguarda il rapporto con il reddito di lavoro autonomo e di impresa dobbiamo distinguere varie ipotesi.

Per quanto riguarda i terreni, l’esercizio dell’agricoltura dà luogo a **reddito d’impresa**, e non a reddito fondiario quando:

- nei casi in cui è svolto da società commerciali ovvero stabili organizzazione in Italia di soggetti non residenti.
- nel caso delle attività indicate alle lettere b) e c) dell’art. 32, co. 2 TUIR viste sopra.

Per quanto riguarda gli immobili, non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili **relativi ad imprese commerciali** e quelli che costituiscono **beni strumentali** per l'esercizio di arti e professioni, che costituiscono **reddito di impresa** e **reddito di lavoro autonomo**.

Non producono redditi fondiari, bensì di impresa, né gli **"immobili di merce"**, cioè quelli che costituiscono il magazzino, né **"i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, saline laghi, stagni e altre acque interne"**.

### 1.1. La determinazione dei redditi fondiari.

La determinazione dei redditi fondiari avviene con riferimento alle rendite fondiarie, determinate dall'applicazione delle **tariffe d'estimo**, stabilite secondo le norme della legge catastale, alle caratteristiche rilevanti dei terreni. Le tariffe d'estimo esprimono un reddito:

- a) **medio**, ossia calcolato sulla media di più anni.
- b) **ordinario**, riferito alla normale attività produttiva.
- c) **netto**, nel senso che tiene conto dei costi e delle spese per la produzione del reddito.

Il sistema di determinazione del reddito prevede **"valvole di sicurezza"**. In primo luogo, è previsto che le tariffe d'estimo siano sottoposte a **revisione d'ufficio ovvero su richiesta del Comune** interessato per sopravvenuta variazione degli elementi determinanti. In secondo luogo, sono previste ipotesi in cui sia il contribuente a denunciare eventi che comportino una variazione del reddito dominicale.

Inoltre sono previste **ipotesi di inesistenza parziale o totale** del reddito dominicale. Tuttavia, non tutti i redditi fondiari sono determinati sulla base delle tariffe d'estimo, come nel caso dei fabbricati "a destinazione speciale o particolare" (determinato mediante stima diretta), o nel caso dei **"fabbricati locati"** in cui rileva il reddito effettivo solo se sia superiore al reddito medio ordinario.

Il d.lgs. 23/2001 ha anche introdotto la c.d. **cedolare secca** sugli affitti, ovvero sia un **regime sostitutivo** opzionale di tassazione per gli immobili a destinazione abitativa consistente nella possibilità di assolvere un'imposta sostitutiva dell'IRPEF pari al 21% del **canone lordo percepito** assorbendo peraltro questo regime sostitutivo anche le addizionali, le imposte di registro e di bollo.

### 1.2. L'imputazione a periodo dei redditi fondiari.

La regola generale in tema di imputazione a periodo dei redditi fondiari è quella secondo cui essi sono **imputati indipendentemente dall'effettiva percezione**: ai sensi dell'art. 26 i **"redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo"**. Si tratta di una regola che è connaturata alla determinazione su base catastale dei redditi, ma che trova applicazione anche nell'ipotesi di redditi derivanti da locazione.

#### **• I redditi di capitale.**

La disciplina dei redditi di capitale, contenuta negli artt. 44-48, costituisce il frutto di un duplice intervento normativo: da un lato, del d.lgs. 461/1997 che ha ridisegnato il sistema di tassazione dei redditi di natura finanziaria; dall'altro, del d.lgs. 344/2003 che ha disciplinato *ex novo* i redditi derivanti dalla partecipazione in società. Il primo specialmente ha interessato i **redditi di natura finanziaria**, nozione con valore descrittivo, che comprende i **redditi di capitale**, riconducibili alla nozione di **reddito prodotto**, e **talune fattispecie contenute nei redditi "diversi"**, questi riconducibili alla nozione di **reddito di entrata**.

La nozione di "reddito di capitale" si rivolge a **qualsiasi rapporto avente per oggetto l'impiego di capitale**". Restano in tal modo attratti alla disciplina dei **redditi diversi** quei proventi che, pur implicando un impiego del capitale, sono caratterizzati dall'**incertezza del risultato economico**, intesa come possibilità che da detto impiego scaturisca un differenziale negativo o positivo. Sono quei redditi di natura finanziaria che vengono definiti **"da capitale"** in contrapposizione con quelli "di capitale" disciplinati dall'omonima categoria reddituale.

Le due categorie derivanti dalla nozione di **"frutto civile"** (art. 820 c.c.) (inteso come corrispettivo derivante dalla concessione in godimento del capitale), sono le categorie di **interessi** e dei **dividendi**. Queste due categorie costituiscono la **struttura portante** della nozione di reddito di capitale. Per quanto riguarda gli **interessi** sono compresi quelli derivanti da mutui, depositi, conti correnti, obbligazioni ecc. Per interessi si

intendono gli **interessi corrispettivi** intesi come prestazione in genere pecuniaria a carico del mutuatario per godimento del capitale (o delle cose) mutate.

I **dividendi** invece rappresentano il **corrispettivo della quota di capitale conferita dal socio** e la **condivisione dei frutti dell'impresa societaria**, la quale, ai fini civilistici, presuppone utili realmente conseguiti, risultanti da un bilancio regolarmente approvato e oggetto di una delibera assembleare di distribuzione. Per esigenze di natura fiscale, si usa la nozione 'sostanziale di dividendo, in luogo di quella formale civilistica, ulteriormente precisamente dall'espressione "*utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione*". Infatti l'art. 47 TUIR consente di includere tra i redditi di capitale **qualsiasi utile**, anche ove non risultante da un bilancio approvato e non oggetto di una delibera di distribuzione. Costituiscono utile anche:

- le somme percepite a seguito del **recesso o dell'esclusione dalla società**, della **riduzione del capitale** esuberante o della **liquidazione** della società

#### La determinazione dei redditi di capitale e l'imputazione a periodo.

La determinazione dei redditi di capitale si fa su base **lorda**, nel senso che non è riconosciuta alcuna deduzione. Sono irrilevanti le c.d. perdite di capitale.

Per i capitali dati a mutuo, gli interessi (non derivanti da titoli), salvo prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nella misura pattuita per iscritto, e se non è pattuita, si computano al saggio legale. Gli utili concorrono a formare il reddito imponibile complessivo limitatamente al 47,72% del loro ammontare se si tratta di **partecipazioni qualificate** (quelle che rappresentano una percentuale dei diritti di voto, o una percentuale del capitale o del patrimonio). Se si tratta di partecipazioni non qualificate si applica una ritenuta del 26% a titolo di imposta sull'intero ammontare del dividendo distribuito.

Per gli altri redditi di capitale, la maggior parte di essi è soggetta a **ritenuta alla fonte a titolo di imposta**.

Per quanto riguarda, infine, l'**imputazione a periodo**, i redditi di capitale sono tassati secondo il principio di **cassa**.

#### • I redditi di lavoro dipendente.

##### 6.1. La nozione di redditi di lavoro dipendente.

La disciplina dei redditi di lavoro dipendente è contenuta negli artt. 49-52. Ai sensi dell'art. 49 "*sono redditi di lavoro dipendente quelli che **derivano da rapporti aventi ad oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri***".

La relativa definizione richiama gli elementi costitutivi della definizione di prestatore di lavoro art. 2094 c.c. secondo cui è tale "*chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale **alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore***". I redditi della categoria in esame sono quelli che derivano da **rapporti** aventi per oggetto la prestazione di lavoro subordinato.

Vi sono dei **redditi equiparati** e dei **redditi assimilati**.

- Si considerano redditi equiparati il **lavoro a domicilio** (quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro) e le **pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati**, nonché le **somme di cui all'art. 429, ultimo comma, c.p.c.**, ossia interessi e rivalutazioni relativi a crediti di lavoro.
- I redditi assimilati invece sono una serie di redditi che vengono assimilati a quelli di lavoro dipendente, pur non avendone tutti gli elementi caratteristici, sia per evitare ogni dubbio di qualificazione, sia per evitare possibili elusioni. Tra tali ipotesi, rientrano le c.d. **collaborazioni coordinate e continuative**, intese come quelle attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

##### 6.2. La determinazione dei redditi di lavoro dipendente e l'imputazione a periodo.

Il principio generale che ne informa la disciplina è quello della "**onnicomprendività**" del reddito di lavoro dipendente, nel senso che esso è costituito:

- da tutte le somme e i valori in genere.

- a qualunque titolo percepiti.
- anche da terzi
- che trovano una loro causa nel rapporto di lavoro
- comprese le liberalità
- con la sola esclusione delle somme dovute a titolo di risarcimento del danno emergente.

È stato previsto un **sistema di benefici** che **non concorrono alla formazione del reddito**, animati da finalità sociali, di *welfare* aziendale ed incentivanti. Tra queste ipotesi abbiamo i **contributi previdenziali ed assistenziali**, i **contributi di assistenza sanitaria** per importi non superiori ai 3.615€, il **vitto** fornito dal datore di lavoro o in mense aziendali, le prestazioni di trasporto collettivo, le rette pagate dal datore di lavoro per la frequenza di asili nido da parte dei familiari del lavoratore, e le **azioni offerte alla generalità dei dipendenti**.

### • **I redditi di lavoro autonomo.**

#### 7.1. *La nozione di redditi di lavoro autonomo.*

La disciplina dei redditi di lavoro autonomo è contenuta negli artt. 53 e 54. Sono redditi di lavoro autonomo “quelli che derivano dall’esercizio di “**arti e professioni**”, intendendosi per tale “l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo **diverse da quelle considerate nel capo VI**, compreso l’esercizio in forma associata”. La nozione di reddito di lavoro autonomo è quindi **residuale** rispetto alla nozione di reddito d’impresa. Le attività svolte non dovranno essere caratterizzate **dalla subordinazione**, ricadendo esse altrimenti sotto la disciplina dei redditi di lavoro dipendente.

Si considerano anche redditi di lavoro autonomo quelli che derivano:

- dalla utilizzazione economica da parte dell’**autore o inventore**, di opere dell’ingegno, di brevetti industriali e di processi, ecc. se nn conseguiti nell’esercizio di imprese commerciali (in tal caso sono redditi d’impresa).
- da associazioni in partecipazione quando l’apporto è costituito **esclusivamente** dalla prestazione di lavoro.
- dalla partecipazione agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di spa, sapa e srl.
- dalla cessazione di rapporti d’agenzia.

#### 7.2. *La determinazione dei redditi di lavoro autonomo e l’imputazione a periodo.*

La determinazione dei redditi di lavoro autonomo avviene **al netto dei costi**, sia pure con rilevanti eccezioni. L’art. 54 afferma che esso è costituito “*dalla differenza tra l’ammontare dei **compensi** in denaro o in natura percepiti nel periodo d’imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle **spese sostenute** nel periodo stesso nell’esercizio dell’arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi*”. I compensi (sia in denaro che in natura) devono essere assunti al netto dei contributi previdenziali e assistenziali. Per le spese, rileva qualsiasi spesa purché **inerente** all’esercizio dell’arte o professione e salve le limitazioni contenute nell’art. 54.

Infine i redditi di lavoro autonomo sono tassati secondo il **principio di cassa**. Fanno eccezione: le quote di ammortamento per gli anni successivi al primo, i beni strumentali il cui costo è inferiore a 516€, i canoni di leasing, la quota delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione di immobili, la quota di **TFR** deducibile per l’importo maturato.

### • **I redditi diversi.**

La disciplina dei redditi diversi è contenuta agli artt. 67 - 71. È una categoria che accoglie ipotesi eterogenee, talvolta non riconducibili ad una nozione di reddito prodotto (come le plusvalenze, ma anche i premi e vincite), altre volte mancanti di qualche requisito che non consente di inquadrarle nelle altre categorie reddituali. Possono essere definiti tale solo “*se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell’esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente*”. Possiamo individuare alcune **categorie di fattispecie omogenee** all’interno della categoria dei redditi diversi. Una prima categoria attiene alle **plusvalenze immobiliari**, una seconda categoria attiene alle **plusvalenze e agli altri redditi di natura**

**finanziaria.** Si tratta di quei redditi di natura finanziaria che non trovano collocazione tra i redditi di capitale per via delle loro peculiari caratteristiche di reddito-entrata.

Una terza categoria riguarda quelle **fattispecie che manchino di un elemento caratterizzante** per consentirne la riconduzione ad altre categorie reddituali.

Una quarta categoria riguarda ipotesi di pure reddito entrata, quali le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico. Ipotesi di recente introduzione è quella che include tra i redditi diversi quelli derivanti dalla **“differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell’impresa a soci o familiari dell’imprenditore”**: si tratta di una norma finalizzata a scoraggiare l’attribuzione solo “formale” all’impresa di beni di uso invece personale.

### 8.2. La determinazione dei redditi diversi e l’imputazione a periodo.

La determinazione dei redditi fondiari è di regola **al netto dei costi di produzione**. Nel caso di **plusvalenze di natura immobiliare**, si fa riferimento alla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d’imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione dell’immobile, aumentato di ogni altro costo inerente al bene. Per gli **immobili ricevuti in donazione**, si fa riferimento al prezzo di acquisto o di costruzione sostenuto dal donante, mentre per i terreni ricevuti in donazione o successione deve farsi applicazione dell’art. 68, co. 2 che assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati. Le minusvalenze sono sempre irrilevanti.

Nel caso di **plusvalenze di natura finanziaria**, si fa riferimento alla differenza tra i corrispettivi percepiti all’atto della vendita del titolo e il costo di acquisto, ad eccezione di interessi passivi. Rilevano anche le minusvalenze.

Per le **plusvalenze da partecipazioni qualificate**, queste concorrono a formare il reddito per il 49,72% del loro ammontare con possibilità di compensazione con le minusvalenze della stessa specie.

Dunque la regola ordinaria è il **regime dichiarativo** che comporta l’applicazione, ad opera del contribuente, nella propria dichiarazione dei redditi, di un’imposta sostitutiva del 26% sulla somma algebrica, se positiva, delle plusvalenze e minusvalenze della stessa specie realizzate nel periodo d’imposta.

Sono ammessi però anche altri **due regimi su base opzionale**:

- regime **“amministrato”**.
- il regime **“di risparmio gestito”**.

Il **regime amministrato** è un regime cui il contribuente accede per opzione, allorché abbia immesso i titoli di cui è proprietario in un rapporto di custodia titoli amministrato da banche, Sim, Sgr, società fiduciarie, poste italiane e agenti di cambio. Sul contribuente, quindi, **non grava alcun obbligo dichiarativo**.

Il **regime di risparmio gestito** garantisce, allo stesso modo del risparmio amministrato, l’anonimato del contribuente e comunque lo esonera da obblighi dichiarativi. In tal caso è affidato a intermediari autorizzati l’incarico di gestire **patrimoni non relativi all’impresa**; detti soggetti provvedono a tassare il **reddito maturato** per competenza nel corso del periodo d’imposta. Questo regime differisce dai due precedenti in quanto consente di **compensare redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria**.

Il risultato di gestione è determinato quale **differenza tra il valore del patrimonio** gestito al termine di ciascun anno solare ed il valore dello stesso all’inizio dell’anno solare (dunque al netto di minusvalenze, perdite di capitale e spese).

Se in un anno il **risultato della gestione è negativo**, il corrispondente importo è comportato in diminuzione del risultato della gestione dei **periodi d’imposta successivi** ma non oltre il quarto per l’intero importo che trova capienza in essi.

Per i **premi e le vincite** si fa riferimento all’ammontare percepito, senza alcuna deduzione (così come per i redditi di natura fondiaria), fermo restando, come detto, che tali redditi scontano meccanismi di tassazione differenziata in funzione del gioco in cui sono realizzati.

Per gli altri redditi, sono talvolta previste delle **deduzioni per i costi specificamente inerenti alla loro produzione** (come nel caso dei redditi di lavoro autonomo e di impresa derivanti da attività esercitate non abitualmente) oppure **deduzioni forfettarie** (come nel caso dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti d’autore da parte di terzi).

I redditi diversi sono tassati secondo il principio di cassa, con l’eccezione del regime del risparmio c.d. gestito, in cui trova applicazione la tassazione del risultato maturato.

## CAPITOLO 22. IRES: PRINCIPI GENERALI

### 1 IL PRESUPPOSTO, I SOGGETTI PASSIVI, LA BASE IMPONIBILE, L'ALiquOTA E IL PERIODO D'IMPOSTA

Si deve al d. lgs. 344/2003, attuativo della delega recata dalla L. 80/2003, l'introduzione dell'IRES in sostituzione dell'IRPEG.

Tale riforma in realtà avrebbe dovuto determinare il **passaggio degli enti non commerciali tra i soggetti passivi della nuova IRE**, che avrebbe dovuto a sua volta sostituire l'IRPEF. In questa prospettiva, l'IRES sarebbe dovuta diventare un'imposta prelevata sul solo "reddito delle società"; agli enti non commerciali si sarebbe dovuta applicare una disciplina impositiva analoga a quella delle persone fisiche. In ogni caso, l'IRES avrebbe continuato a trovare applicazione nei confronti degli **enti commerciali**: da qui una sostanziale "improprietà" della nuova denominazione di "imposta sulle società". La riforma ha spostato all'interno della disciplina IRES tutte le regole relative alla determinazione del reddito d'impresa che, in precedenza, si trovavano nella parte del TUIR dedicata all'IRPEF. Quindi, ad oggi, le norme per la determinazione della base imponibile dei soggetti IRES "commerciali" sono "autosufficienti" ed è la disciplina IRPEF in tema di reddito d'impresa a rinviare ad esse.

L'art. 72 TUIR individua il **presupposto d'imposta** sul reddito delle società avvalendosi di una formulazione dell'art. 1 relativo al presupposto IRPEF: "*presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6*".

Il presupposto presenta una peculiarità poiché per le società e gli enti commerciali vale la regola generale di **attrazione nell'area del reddito d'impresa** del reddito complessivo prodotto, quale che ne sia la fonte, (è il principio dell'**onnicomprendività del reddito d'impresa**): il presupposto dell'imposta in esame è costituito, dunque, dal **possesso del reddito d'impresa**.

L'art. 73 TUIR enuncia invece i **soggetti passivi dell'IRES**, suddividendoli in quattro categorie:

- 1) le società di capitali, società cooperative e di mutua assicurazione.
- 2) gli enti pubblici o privati diversi dalle società ed i trust che hanno per oggetto esclusivo l'esercizio di attività commerciali (c.d. **enti commerciali**).
- 3) gli enti pubblici o privati diversi dalle società ed i trust che **non** hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (c.d. **enti non commerciali**).
- 4) **le società e gli enti di ogni tipo**, compresi i *trust* con o senza personalità giuridica, **non residenti** nel territorio dello Stato.

La denominazione IRPEF perciò è impropria perché riguarda anche enti diversi dalle società.

La classificazione, però, è fondamentale ai fini **della determinazione della base imponibile IRES** perché vigono criteri distinti a seconda del soggetto passivo di riferimento:

- per le **società di capitali e gli enti non commerciali residenti**, l'IRES viene applicata sul reddito complessivo netto, ovunque prodotto, determinato sulla base delle disposizioni relative al **reddito d'impresa**, che ne costituisce, come detto, la qualificazione reddituale esclusiva (art. 81 TUIR).
- per gli **enti non commerciali residenti**, l'IRES viene applicata sul reddito complessivo netto determinato sulla base delle **singole categorie di reddito loro applicabili**, come se si trattasse di una persona fisica.
- per i **soggetti IRES non residenti** è previsto che siano imponibili i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato in base alle regole di localizzazione previste dall'art. 23 TUIR. (ad es. per i redditi d'impresa sarà necessario che essi siano prodotti mediante una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato).

Poi per le **regole di determinazione della base imponibile del reddito d'impresa**, occorre distinguere tra:

- principi generali di determinazione del reddito d'impresa (si rinvia per la trattazione al capitolo sul reddito d'impresa)
- **regole specifiche** di determinazione del reddito d'impresa: si tratta delle regole riguardanti i componenti attivi (ricavi, plusvalenze, sopravvenienze attive ecc.) e passivi (spese per prestazioni di lavoro, interessi passivi, minusvalenze, ammortamenti ecc.) del reddito d'impresa, che danno luogo ad una articolata e complessa disciplina.

Sul reddito così determinato, **trova applicazione l'aliquota dell'imposta**, attualmente pari al

**24%**

misura che ha sostituito quella originaria del 33% nel 2008.  
Per il **periodo d'imposta**, esso è determinato con riferimento all'**esercizio o al periodo di gestione della**

**società o ente**, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Ove non sia determinato, o sia determinato in due o più anni, il periodo d'imposta è costituito dall'anno solare.

**L'imposta netta** è determinata operando:

- a) la detrazione per oneri di cui all'art. 78 t.u.i.r.
- b) lo scomputo delle ritenute subite a titolo di acconto (art. 79 t.u.i.r.).

Per l'eventuale **credito d'imposta** invece, a scelta del contribuente, può essere chiesto a rimborso oppure essere portato in detrazione nell'anno successivo.

## 2 La "participation exemption".

L'ultimo istituto da esaminare, in quanto rilevante per la comprensione dell'istituto dell'IRES, attiene alla c.d. "*participation exemption*" (o PEX) di cui all'art. 87 TUIR.

Le plusvalenze societarie sono strettamente connesse al valore attuale degli utili di impresa e le partecipazioni costituiscono **beni di secondo grado** rappresentativi delle consistenze patrimoniali e delle prospettive di reddito della società partecipata (beni di primo grado). Dividendi e plusvalenze sono redditi della stessa natura da assoggettare allo stesso meccanismo di tassazione.

## 3 CONCETTI GENERALI. BENI RELATIVI ALL'IMPRESA.

I beni dell'impresa sono complessivamente individuabili come **beni "relativi all'impresa"**. Essi comprendono:

- i c.d. "**beni merce**" ossia quei beni alla cui produzione o scambio è destinata l'attività d'impresa.
- i beni **diversi dai "beni merce"**, a loro volta distinti in:
  - **beni strumentali**, i beni possono essere strumentali "*per natura*" o "*per destinazione*"; *nel primo caso, si tratta di quei beni immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni*", anche se concessi in locazione o comodato; nel secondo caso, si tratta di immobili che, pur ontologicamente diversi da quelli strumentali, sono utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa;
  - **beni "meramente patrimoniali"** ad es. un appartamento di civile abitazione posseduto da una società e tenuto a disposizione o dato in locazione a terzi.

Nel caso delle società di capitali o di persone, sono beni "relativi all'impresa" tutti i beni ad esse appartenenti, a qualsiasi titolo.

Nel caso degli imprenditori individuali, bisogna distinguere tra beni che appartengono alla **sfera individuale e familiare** e quelli **destinati all'esercizio dell'attività commerciale**. In quest'ultimo caso i beni saranno attratti alla categoria del reddito d'impresa.

### NOZIONE DI COSTO

L'art. 110 detta una nozione di costo del bene di **carattere generale**, applicabile, salvo diversa disposizione, ai fini di tutte le disposizioni relative alla determinazione della base imponibile delle società. Il costo è assunto al **lordo delle quote di ammortamento già dedotte**. Nel costo si comprendono anche gli **oneri di diretta imputazione**, esclusi gli interessi passivi.

### I COMPONENTI POSITIVI.

I componenti positivi si articolano in ricavi (art. 85), plusvalenze (art. 86), plusvalenze esenti (art. 87) sopravvenienze (art. 88), dividendi ed interessi (art. 89) proventi immobiliari (art. 90) e proventi e oneri non computabili nella determinazione del reddito (art. 91). In particolare:

#### a) Ricavi (art. 85).

I ricavi riguardano i beni merce e sono definiti dall'art. 85 come

- i corrispettivi derivanti dalla cessione di beni e dalla prestazione di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa.
- i corrispettivi derivanti dalla cessione di **materie prime e sussidiarie**, dalla **cessione di azioni o quote di partecipazioni**,

- le **indennità** conseguite a titolo di risarcimento
- i **contributi** in denaro spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto, oppure spettanti in conto esercizio a norma di legge.

b) *Plusvalenze* (art 86).

Esse riguardano i beni diversi da quelli che formano oggetto di ricavi e, dunque, sia i beni **strumentali**, sia i beni meramente patrimoniali. Possono derivare sia da operazioni economiche, sia da risarcimento del danno, sia dalla mera iscrizione in bilancio, ma solo ove vi sia una legge che espressamente riconosca ai fini fiscali la rivalutazione effettuata.

In linea generale, è, infatti, reddito ascrivibile all'impresa **tutto ciò che concorre ad aumentarne il patrimonio iniziale**; sicché esiste un vero e proprio "*regime fiscale dei beni di impresa*" incentrato sull'esigenza di rilevare il momento (e il valore) di ingresso e soprattutto quello di espulsione del cespite dal patrimonio destinato all'esercizio dell'attività commerciale.

c) *Sopravvenienze attive* (art. 88).

Esse possono derivare:

- da **ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese**
- da **ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore** a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.
- da **indennità** conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per danni diversi da quelli che danno luogo a ricavi e plusvalenze.
- da **contributi** e liberalità, esclusi i contributi che danno luogo a ricavi. Si tratta dei contributi in **conto capitale**, destinati ad aumentare i mezzi patrimoniali dei soggetti beneficiari.

d) *Dividendi ed interessi* (art. 89).

Gli utili derivanti dalla **partecipazione ai soggetti di cui all'art. 5** sono tassati per trasparenza. Gli utili derivanti dalla **partecipazione in soggetti IRES residenti** sono tassati per il 5% del loro ammontare e secondo il principio di cassa.

Per le partecipazioni **in soggetti IRES non residenti**, si ricorda che gli strumenti finanziari emessi da soggetti non residenti si considerano dividendi alla duplice condizione che la remunerazione sia esclusivamente correlata agli utili e che essa sia "*totalmente indeducibile nella determinazione del reddito dello Stato estero di residenza del soggetto emittente*".

Per quanto riguarda gli **interessi**, è previsto che ove non siano stati determinati per iscritto, essi si computano al tasso legale.

e) *proventi immobiliari*

Le regole applicabili ai proventi immobiliari sono state già esaminate in sede dei redditi fondiari, quindi si rinvia a tale capitolo.

f) *Proventi ed oneri non computabili nella determinazione del reddito* (art. 91)

Alcuni proventi non concorrono in tutto o in parte alla formazione del reddito. Tali sono quelli che fruiscono di esenzioni *ad hoc* o quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

## I COMPONENTI NEGATIVI

a) *Spese per prestatori di lavoro* (art. 95)

Il comma 1 disciplina le spese per **prestazioni di lavoro dipendente**, considerando interamente deducibili nella determinazione del reddito anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

b) *Interessi passivi* (art. 96).

L'art. 96 prevede una limitazione della deduzione degli oneri finanziari per la parte che eccede il 30% del risultato operativo lordo della società. L'applicazione di tale disposizione presuppone due fasi: la prima, volta ad individuare gli oneri finanziari interessati dalla norma; la seconda, volta a scomporre l'importo così

determinato in diverse componenti. Gli oneri finanziari sono individuati dal comma 3 che dà rilevanza agli oneri derivanti da contratti di mutuo, di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli simili e da ogni altro rapporto avete causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciali. Ma **sono invece esclusi**: gli interessi capitalizzati e gli interessi in ogni caso deducibili ai sensi del comma 6. Sino a concorrenza dell'ammontare degli **interessi attivi**, gli oneri finanziari sono **interamente deducibili**.

*c) Oneri fiscali e contributivi (art. 99).*

Ai sensi del comma 1 non sono ammesse in deduzione le **imposte sui redditi** e quelle per le quali è prevista la **rivalsa**, anche facoltativa. Non sono altresì deducibili le **imposte indeducibili per espressa disposizione di legge** (ad es. IMU e IRP, per entrambe le quali è adesso ammessa una deducibilità parziale).

Per le **altre imposte** (ad es. imposta di registro, imposta di bollo, tasse di concessione governativa ecc.) la **deducibilità è ammessa nel periodo di imposta in cui avviene il pagamento**, a meno che esse non siano state capitalizzate sul costo di acquisto quali oneri di diretta imputazione (nel qual caso seguiranno il principio di competenza economica).

Per gli **accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate**, il secondo comma disciplina che sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate.

*d) Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite (art. 101).*

L'art. 101 disciplina innanzitutto le **minusvalenze patrimoniali**, che riguardano tutti i beni relativi all'impresa diversi dai ricavi e dalle partecipazioni PEX. Esse si determinano secondo le medesime regole applicabili alle plusvalenze.

Il comma 4 si occupa delle **sopravvenienze passive** che derivano:

- dal mancato conseguimento di ricavi o altri proventi
- dalla sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi. Nel caso di insussistenza di attività acquistate o iscritte in bilancio nell'esercizio, siamo in presenza di una perdita e non di una sopravvenienza.

Il comma 5 poi disciplina le **perdite su crediti**, affermando che le medesime sono in ogni caso deducibili se risultano da **elementi certi e precisi**. Quest'ultimi si ritengono sussistenti quando, alternativamente:

- il credito è di modesta entità ed è decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza di pagamento;
- il **diritto** alla riscossione del credito è **prescritto**;
- la **cancellazione del debito in bilancio** è stata effettuata in applicazione dei corretti principi contabili, come nel caso di estinzione dei diritti contrattuali.

*e) Ammortamenti (artt. 102-104)*

Il TUIT distingue l'ammortamento dei beni materiali da quello dei beni immateriali.

*e.1) Beni materiali .*

I beni materiali si dividono in beni **mobili** (impianti, macchinari, altri beni mobili) e dei beni **immobili**.

I beni immobili possono essere destinati alla produzione o allo scambio e in tal caso origineranno ricavi; diversamente potranno essere strumentali (per natura o destinazione), oppure non strumentali. **Solo quelli strumentali** possono formare oggetto di ammortamento. Il costo ammortizzabile è definito nell'art. 110. Le quote di ammortamento sono deducibili a partire dall'esercizio **di entrata in funzione del bene**.

*e.2) Beni immateriali.*

L'art. 103 disciplina diverse fattispecie. Innanzitutto, l'ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, le cui quote sono deducibili in ciascun periodo d'imposta in misura non superiore al 50% del costo. Poi le quote di ammortamento del costo dei **marchi d'impresa**, le cui quote sono deducibili in ciascun periodo d'imposta in misura non superiore ad 1/18 del costo.

In terzo luogo, l'ammortamento dei **diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio**, le cui quote sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

f) *Accantonamenti* (artt. 105-107)

Gli accantonamenti rappresentano un comportamento economico/contabile dettato dalla necessità di “*tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se non conosciuti dopo la chiusura di questo*”. Si distingue in particolare tra:

- **fondi oneri**, che accolgono accantonamenti destinati a coprire uscite future di competenza dell'esercizio. Tali uscite sono di esistenza certa, ma non ancora definite esattamente nell'ammontare.
- **fondi rischi**, che accolgono accantonamenti a fronte di spese o perdite potenziali di esistenza probabile, ma indeterminati nell'ammontare.

g) *Spese relative a più esercizi*.

L'art. 108 disciplina diverse tipologie di spese. Innanzitutto al comma 1 le spese relative a **studi e ricerche**, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti in un massimo di cinque esercizi. In secondo luogo, al comma 2 ci parla di **spese di pubblicità e propaganda** e quelle di **rappresentanza**. Le prime rispetto alle seconde danno luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, le seconde invece sono solo un costo per creare mantenere o accrescere il prestigio della società.

Il comma 3 tratta delle altre “**altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2**”, disponendo che esse sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Si fa riferimento ai principi contabili nazionali.

Infine il comma 4 precisa che le spese di cui all'art. 108 sostenute dalle **imprese di nuova costituzione** sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1,2 e 3 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

## CAPITOLO 22.B      IRAP: PRINCIPI GENERALI

L'**imposta regionale sulle attività produttive IRAP** è stata istituita per dotare le **Regioni** di una fonte di finanziamento delle proprie attività. Resta allo Stato il potere di accertarla e riscuoterla secondo la disciplina statale, salvo emanazione di regolamenti regionali.

L'Irap ha come presupposto lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata al fine di produrre beni e servizi. Vi sono quindi tre categorie di soggetti passivi: imprenditori, lavoratori autonomi e pubbliche amministrazioni. Sono colpiti tutti coloro che producono reddito di impresa commerciale o agricola, di lavoro autonomo. Sono esclusi coloro che producono redditi occasionali, fondi investimento, fondi pensione.

**L'aliquota è del 3,9%**

La base imponibile:

- **per società di capitali e enti commerciali** > valore della produzione netta (A-B) a cui sommare i costi indeducibili (del personale, perdite su crediti, accantonamenti, svalutazione crediti e immobilizzazioni, ecc a pagina 339)
- **per società di persone e per gli imprenditori individuali** > dai ricavi e dalle rimanenze si sottraggono i costi delle materie prime, ammortamento, canoni di locazione, beni strumentali.
- **Per i lavoratori autonomi** > differenza tra compensi percepiti nel periodo di imposta e i costi inerenti all'attività e gli ammortamenti. Non sono deducibili gli interessi e le spese per il personale dipendente.
- **Enti non commerciali e pubbliche amministrazioni** > spese per stipendi

La giustificazione costituzionale dell'irap è stata molto discussa, perché nella tassazione delle attività produttive è stato assunto una grandezza economica che non coincide coi tradizionali indici di attitudine contributiva. La corte ha salvato l'imposta ritenendo il parametro un indicatore idoneo trattandosi comunque di ricchezza novella. Dubbi sono sorti anche per il fatto che i lavoratori autonomi siano equiparate alle imprese.

## L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### CAPITOLO 23. LINEAMENTI DELLA DISCIPLINA DELL'IVA

#### L'IVA QUALE TRIBUTATO COMUNITARIO.

L'imposta sul valore aggiunto, introdotta in Italia con il **d.p.r. 633/1972**, in attuazione delle direttive 67/227 e 67/228/CEE, 1968, può definirsi un "tributo comunitario" (europeo).

Si tratta di un **imposta istituita a livello comunitario (europeo) al fine di perseguire lo scopo che favorisce la libera circolazione di beni, persone e capitali in un unico mercato.**

L'IVA nasce come imposta sugli scambi operante in modo neutrale rispetto alla fase di produzione e di scambio dei beni, a seguito dell'abolizione dei dazi doganali e del divieto dell'utilizzo in funzione discriminatoria del tributo per favorire la produzione nazionale rispetto a quella di un altro Stato membro (cfr art.110-113 TFUE).

La **direttiva 2006/112/CE** costituisce l'attuale testo di riferimento a livello europeo della disciplina dell'IVA.

Oltre che per la sua disciplina a livello comunitario, l'IVA può considerarsi un **tributo europeo per altre due ragioni:**

- 1) Una quota del **gettito dell'IVA** è destinata al finanziamento delle politiche comunitarie.
- 2) La sua **interpretazione pregiudiziale è rimessa ad un giudice ad hoc** (CGUE).

#### IL MECCANISMO DEL TRIBUTATO ED IL PRESUPPOSTO DELL'IVA

In generale le imposte sui consumi, cui l'IVA è ascrivibile, possono corrispondere a diversi modelli:

- 1) Consiste nell'assumere come imponibile il valore pieno dei corrispettivi praticati, ma solo nell'ultima fase degli scambi (imposta **monofase**).
- 2) Consiste nell'assumere come imponibile il valore pieno dei corrispettivi praticati in ogni singolo scambio (imposta **plurifase cumulativa**).
- 3) Consiste nell'applicare l'imposta ad ogni singolo scambio, ma solo sul valore aggiunto (imposta **plurifase sul valore aggiunto**).

Prima dell'IVA nel nostro ordinamento vigeva l'**PIGE** (posta Generale sulle Entrate); che corrispondeva al secondo modello e non possedeva il carattere né di **trasparenza** né di **neutralità**.

L'IVA, invece, è un'imposta **plurifase non cumulativa**, applicata ad ogni fase del ciclo produttivo - distributivo, ma solo sulla **differenza tra l'imposta** sulle operazioni attive e quella sugli acquisti (metodo di calcolo c.d. "da imposta a imposta").

In tal modo l'ammontare dell'imposta complessivamente versata all'Erario è sempre identico, così il prelievo si configura come **neutrale**.

Il meccanismo dell'IVA coinvolge tre soggetti: un **fornitore**, un **cliente** e l'**Erario**.

Il fornitore deve **addebitare in via di rivalsa** al cliente il tributo e, a sua volta, deve **versarlo** all'Erario, **al netto** tributo da lui stesso corrisposto ai propri fornitori: l'IVA sui beni e servizi acquistati nell'esercizio di imprese, arti o professioni, può essere a sua volta **detratta** dall'IVA sulle operazioni attive. Questo calcolo (**liquidazione** del tributo) avviene non per singola operazione, ma per masse: con riferimento a tutte le operazioni attive e passive effettuate in un determinato periodo.

L'IVA **non può essere detratta dal consumatore finale**, che si limita a pagare l'IVA sul valore pieno. Così **l'imposta colpisce il consumo finale**, mostrandosi invece neutrale nei passaggi intermedi tra produttori, commercianti e professionisti. In sostanza quindi, il peso dell'IVA grava sul consumatore finale.

Il meccanismo applicativo dell'imposta è, dunque, incentrato sulla **neutralità**, del tributo per i soggetti IVA attraverso l'esercizio della **rivalsa** e il diritto alla **detrazione**.

## GLI ELEMENTI DEL TRIBUTO. IL PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Ai sensi dell'art. 1 d.p.r. 633/1972: *“l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”*.

Tale norma delinea il campo di applicazione del tributo con riferimento a tre presupposti: **oggettivo**, **soggettivo** e **territoriale**. Inoltre fa riferimento all'avvenuta **“effettuazione”** cui accede, l'ulteriore concetto di **“esigibilità”** dell'imposta.

Iniziando dal profilo oggettivo dell'operazione, esso risulta dalle **cessioni di beni** e dalle **prestazioni di servizi** (artt. 2 e 3).

In entrambi i casi deve trattarsi di **attività economiche svolte in un mercato concorrenziale** e pertanto suscettibili di determinare effetti distorsivi. Ne restano pertanto estranee quelle attività che siano illecite in senso assoluto, ma non anche quelle in senso relativo.

### a) Cessioni di beni

Le caratteristiche della cessione sono la presenza di un **atto**, i suoi **effetti giuridici traslativi o costitutivi**, la sua **onerosità** e l'oggetto costituito da un **bene**.

Non si ha cessione quando si tratti di un diritto reale di garanzia o personale di godimento od un acquisto a titolo originario.

Riguardo l'atto è sufficiente un qualsiasi atto produttivo di effetti giuridici traslativi e costitutivi.

Quanto al titolo oneroso non occorre necessariamente un contratto a prestazioni corrispettive; ma deve esserci una **controprestazione** (compenso costituente il controvalore del servizio reso).

Art.2: serie tassativa di ipotesi assimilate alle cessioni, cui mancano alcuni elementi della nozione generale.

Dunque vi rientrano:

- **Vendite con riserva di proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti.**
- **I passaggi dal committente al commissionario o viceversa di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione.**

Vi è poi una serie di assimilazioni che trovano la loro giustificazione nell'evitare l'immissione in consumo di un bene senza pagamento dell'imposta:

- **Cessioni gratuite di beni.**
- **Destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore.**

In entrambe le ipotesi l'assimilazione non opera se non è stata operata la detrazione dell'imposta sull'acquisto.

Infine sono assimilate alle cessioni onerose le **assegnazioni ai soci** fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e le analoghe operazioni fatte da enti privati o pubblici.

### b) prestazioni di servizi

Ai sensi dell'art. 3, co 1, *“costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito, e in genere obbligazioni da fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*.

Manca, dunque, una definizione generale del concetto di prestazione, in quanto il legislatore si limita a far riferimento alle prestazioni verso corrispettivo dipendenti da una serie di contratti, tipicamente riconducibili al compimento di un'opera o di un servizio. Si tratta di una indicazione meramente esemplificativa.

Nonostante la diversa espressione utilizzata rispetto alla cessione di beni si tratta del medesimo significato, comprensivo di rapporti non nascenti da contratti a prestazioni corrispettive. Esso sarà soddisfatto, anche in

questo caso, quando vi sia una **controprestazione**.

Le **prestazioni di servizi** rilevano, se di valore superiore a 50 euro, anche se effettuate da imprenditori per uso **personale o familiare**, ovvero a titolo gratuito per attività estranee all'esercizio dell'impresa. Anche in questo caso è tuttavia richiesto che l'IVA "a monte" sia detraibile, confermando la finalità di evitare che il bene sia immesso in consumo in violazione del principio di neutralità.

Il comma 2 prevede le **assimilazioni** per:

- le **concessioni di beni in locazione**, affitto, noleggio o simili;
- le cessioni, concessioni e licenze relative ai **beni immateriali** (diritti d'autore, invenzioni, disegni, ecc.);
- i **prestiti di denaro**;
- le **somministrazione di alimenti e bevande**;
- la **cessione di contratti** di ogni tipo e oggetto.

## IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Per quanto riguarda il presupposto soggettivo, gli artt. 4 e 5 definiscono rispettivamente l'esercizio di imprese e l'esercizio di arti e professioni.

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, *"per esercizio di impresa si intende l'esercizio per professioni abituali, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c."*.

Requisiti fondamentali per gli imprenditori individuali sono essenzialmente due:

- 1) deve trattarsi di una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. oppure nell'art. 2135, anche se svolta in mancanza di organizzazione in forma di impresa.
- 2) l'abitudine, intesa come non *"occasionalità"*, da verificarsi in concreto rispetto alle singole attività svolte. Dovrà in ogni caso trattarsi di atti svolti in modo sistematico e coordinato in vista di un fine unitario, tali da costituire una vera e propria attività.

Non è richiesta, invece, l'esclusività dell'attività.

Per quanto riguarda la nozione di esercizio di arti e professioni, l'art. 5, comma 1, dispone che per esercizio di arti e professioni si intende: *"l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse"*.

Tale categoria comprende sicuramente le professioni intellettuali o artistiche, ma anche tutte quelle attività di prestazione di servizi, diverse da quelle rientranti nell'art. 2195 c.c., che difettano del requisito dell'organizzazione in forma di impresa.

## IL PRESUPPOSTO TERRITORIALE

L'art. 1 richiede, infine, che la cessione di beni o prestazione di servizi sia effettuata nel territorio dello Stato. L'individuazione del requisito territoriale è fondamentale in quanto consente di stabilire che l'operazione è *"soggetta"* ad IVA in quel determinato Stato e non in un altro, il quale Stato pertanto diventa creditore di quella determinata imposta. Al tempo stesso, gli effetti giuridici dell'IVA addebitata in quel determinato Stato devono esaurirsi in quello stesso Stato.

L'art. 7 con la innanzitutto, la nozione di territorio, distinguendo tra territorio dello Stato e territorio della comunità.

Per quanto riguarda il territorio dello Stato, si tratta del territorio della Repubblica italiana, vale a dire quello soggetto alla sua sovranità. Non comprende, invece, i comuni extradoganali di Livigno e di Campione d'Italia e le acque nazionali del lago di Lugano.

Per quanto riguarda le regole generali di territorialità, è necessario distinguere tra cessioni di beni e prestazioni di servizi. Per integrare il requisito della territorialità, la cessione di un bene, immobile con mobile, deve riguardare un bene esistente fisicamente nel territorio dello Stato al momento in cui e se si considerano effettuate.

## IL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE E L'ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA

L'articolo 6 disciplina il momento di effettuazione delle operazioni e l'esigibilità dell'imposta.

In particolare, effettuazione riguarda l'operazione (cessione di beni o prestazioni di servizi), mentre l'esigibilità si riferisce all'imposta (segnatamente, al diritto dell'Erario a percepire l'imposta).

Di regola, l'esigibilità dell'imposta ed il momento di effettuazione coincidono, ma possono esservi dei casi in cui l'esigibilità dell'imposta è differita.

Il momento di effettuazione dell'operazione è rilevante anche sotto altri profili: esso condiziona, infatti, il meccanismo di applicazione dell'IVA e fissa l'operazione nel tempo.

## LE CATEGORIE DI OPERAZIONI AI FINI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA. IL VOLUME D'AFFARI

È possibile individuare diverse categorie di operazioni ai fini IVA:

- 1) **Operazioni imponibili.** Integrano i presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale e comportano l'addebito dell'imposta secondo le aliquote vigenti. Nella categoria delle operazioni imponibili sono comprese: le cessioni di beni all'interno del territorio nazionale, le prestazioni di servizi rese nel territorio nazionale, gli acquisti intra-UE le importazioni.
- 1) **Operazioni non imponibili.** Consistono nelle esportazioni e non comportano l'addebito dell'imposta nei confronti del concessionario ovvero del committente, in quanto si assume che il consumo avverrà in territorio diverso da quello italiano. Tuttavia, esse consentono la detrazione dell'Iva assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi inerenti alla specifica attività economica esercitata.
- 1) **Operazioni esenti.** Non comportano l'addebito dell'imposta ma, diversamente dalle operazioni non imponibili, non concedono loro volta a chi le pone essere il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte. Ne consegue che il soggetto passivo che effettua attività che danno luogo a operazioni esenti, si colloca nella medesima situazione del consumatore finale. Per quanto riguarda il relativo contenuto, la tipologia delle operazioni esenti è molto ampia ed eterogenea e deve considerarsi tassativa.
- 1) **Operazioni escluse/fuori campo IVA/non soggette.** Si tratta, in primo luogo, di quelle operazioni che difettano di tutti e tre i presupposti. Vi sono poi le operazioni escluse in senso tecnico. In ogni caso tali operazioni non prevedono **né l'applicabilità del tributo, né l'adempimento degli obblighi formali, né il diritto alla detrazione.**

## LA BASE IMPONIBILE E L'ALiquOTA

Ai sensi dell'art. 13, comma 1, la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, è data dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali; non ha dunque rilievo il valore normale o il valore venale dell'oggetto del contratto, ma il corrispettivo pattuito.

Sono compresi nell'imponibile anche gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, nonché i debiti e gli oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente e le integrazioni dovute da altri soggetti.

Ai sensi dell'art. 15, non concorrono, invece, a formare la base imponibile: gli interessi moratori e le penalità in genere come ritardi o altre irregolarità negli adempimenti degli obblighi del cessionario o del committente; e le somme dovute a titolo di risarcimento del danno.

L'aliquota, invece, è pari al 22% in misura ordinaria, ridotta al 10% per i generi di largo consumo e un'aliquota ancor più ridotta, 4%, per i generi di prima necessità.

## LA RIVALSA E LA DETRAZIONE

Il binomio rivalsa-detrazione consente il funzionamento dell'imposta pluriclasse sul valore aggiunto. La rivalsa e la detrazione sono disciplinate rispettivamente agli artt. 18 e 19.

A) Secondo l'art. 18, il soggetto che effettua la prestazione di beni o la cessione di servizi deve addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa al cessionario o al committente.

Il diritto di rivalsa è quindi un **credito del soggetto passivo dell'IVA**, nei confronti della controparte contrattuale (cessionario o committente), 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 il diritto di rivalsa è composta, perciò, di due elementi: la **effettuazione di un'operazione imponibile** e la **emissione della fattura**.

Il soggetto passivo IVA, quando effettua una operazione imponibile, deve emettere fattura addebitando "la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente".

La rivalsa, oltre che un diritto, è un obbligo. L'obbligo ha per oggetto l'emissione della fattura, con addebito della rivalsa. Il soggetto passivo IVA ha l'obbligo di far sorgere il diritto di rivalsa; ha l'obbligo, in altri termini, di costituirsi creditore.

B) Ai sensi dell'art. 19, per la determinazione dell'imposta dovuta, è detraibile dall'imposta sulle operazioni effettuate (quindi dall'IVA sulle vendite o "a valle"), l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa per i beni o servizi importati o acquistati nell'esercizio della propria attività di impresa, arte o professione. Ciò vale anche per i beni importati.

La detrazione, quindi, consente al soggetto passivo (o debitore dell'imposta) di recuperare il tributo a lui addebitato in via di rivalsa dal cedente o dal prestatore, consentendogli di non rimanere inciso dall'imposta.

L'imposta è detraibile solo se inerente all'esercizio delle attività svolte, nel senso che il bene o il servizio acquistato deve essere collegato all'attività del soggetto passivo.

L'imposta è detraibile dal cliente se addebitata sulle fatture di acquisto rilasciate dai fornitori di beni e servizi, indipendentemente dall'avvenuto pagamento del relativo importo da parte del cliente stesso. (c.f.r. credito di rivalsa).

Vi sono tuttavia dei casi in cui la detrazione non è ammessa, distinguendo due categorie:

1. ipotesi di indetraibilità c.d. oggettiva, disciplinate all'art. 19-bis. Per alcuni beni e servizi (ad es; aeromobili, autovetture e autoveicoli, navi ecc.) sono infatti previste limitazioni (totali o parziali) al diritto di detrazione, a meno che essi non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.
2. ipotesi di indetraibilità c.d. soggettiva, disciplinata dall'art. 19, comma 2 e 3. In particolare, si precisa che non è detraibile l'imposta riguardante l'acquisto o l'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti, o comunque non soggette all'imposta. In altri termini, il soggetto che effettua questa tipologia di operazioni non è ammesso a portare in detrazione l'IVA sugli acquisti su beni o servizi utilizzati per effettuarle.

In sostanza, il diritto di **detrazione**, così come la **rivalsa**, **realizza la neutralità dell'IVA**.

## I SOGGETTI PASSIVI E IL C.D. “REVERSE CHARGE”

L'individuazione di chi è tenuto al pagamento dell'imposta, per la quale si siano verificati tutti i presupposti (soggettivo, oggettivo e territoriale), trova applicazione ai sensi dell'art. 17.

In particolare, *“l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione, prevista nell'art. 19..”*.

Sono quindi soggetti passivi ai fini IVA coloro che esercitano attività di impresa.

Il comma 2 prevede, tuttavia, che nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, i relativi obblighi sono adempiuti dai cessionari o committenti.

In altri termini, quando l'operazione si considera effettuata in Italia ed è stato un soggetto estero a porla in essere, è il soggetto passivo cessionario o committente residente che porrà in essere gli obblighi di fatturazione e versamento.

Vi è dunque un generalizzato obbligo di c.d. “reverse charge” (o inversione contabile) per tutte le cessioni di beni e tutte le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti “stabiliti” in Italia.

Più esattamente, il cessionario/committente:

- procederà ad emettere una “autofattura” nell'ipotesi in cui il fornitore di beni o servizi sia un soggetto stabilito fuori dall'UE.
- procederà invece ad una “integrazione della fattura” nell'ipotesi in cui tale fornitore sia stabilito (non semplicemente identificato) nella UE e dunque sia già tenuto ad emettere fattura.

Il successivo comma 3 dispone, infine, che nel caso in cui gli obblighi (fatturazione e versamento) o i diritti (si pensi al diritto al rimborso dell'imposta pagata) derivanti dall'applicazione delle norme IVA siano previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, i medesimi sono esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente ovvero tramite un loro rappresentante fiscale.

Le disposizioni di cui ai citati commi 2 e 3 non si applicano, ovviamente, per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

In tale contesto, il “reverse charge” nasce dall'esistenza di frodi ai fini IVA nelle quali il fornitore, dopo aver addebitato l'IVA al cliente, si sottrae nei modi più diversi al relativo versamento restando tuttavia fermo il diritto alla detrazione in capo al cessionario o al committente, salvo dimostrarne la malafede o la connivenza con il fornitore. (c.d. “frodi carosello”). In questo modo, lo Stato si trova dinanzi ad un suo debito senza aver mai incassato la corrispondente IVA.

Per contrastare tale tipologia di frodi, si è pertanto esteso a talune operazioni e per determinati settori a maggior rischio (ad es., subappalti, fabbricati abitativi e strumentali), il meccanismo del c.d. “reverse charge”, sulla base del quale il soggetto cedente non addebita l'IVA in fattura, non facendo pertanto sorgere alcun suo debito nei confronti dell'Erario, ma emette fattura senza applicazione dell'imposta.

## GLI ADEMPIMENTI FORMALI

Sul soggetto passivo gravano numerosi adempimenti formali, che di seguito si illustrano.

1. Il primo adempimento consiste nella presentazione della **dichiarazione d'inizio attività** (art. 35). Infatti, chi intraprende l'esercizio di un'impresa arte o professione nel territorio dello Stato deve presentare all'Agenzia delle entrate una dichiarazione di inizio attività, ricevendo un numero di partita IVA, che lo identifica come soggetto passivo. Si tratta di una comunicazione che ha ad oggetto i dati identificativi del contribuente, l'attività che si intende svolgere, i luoghi in cui la si intende esercitare e il luogo dove è tenuta la contabilità. Essa deve essere effettuata entro 30 giorni dall'inizio dell'attività utilizzando un modello approvato con provvedimento del Direttore generale dell'Agenzia delle entrate a pena di nullità. Effettuata tale comunicazione all'Agenzia delle entrate, al contribuente viene attribuito un numero di partita IVA che diventa il numero identificativo del contribuente.

2. Il successivo adempimento che il contribuente deve porre in essere è quello della “**fatturazione**”, disciplinato all’art. 21. Per ciascuna cessione o prestazione il soggetto che la effettua deve emettere fattura, non oltre il momento di effettuazione, formando un documento in duplice esemplare e consegnandone o spedendone una copia alla controparte. Non è pertanto sufficiente compilare la fattura ma la stessa deve essere consegnata o spedita all’altra parte. La fattura, datata e numerata progressivamente, deve possedere un determinato contenuto, indicando, tra l’altro: - le parti tra cui avviene l’operazione e relativi elementi identificativi; - la natura, la qualità e la quantità dei beni ceduti; - l’imponibile, l’aliquota e l’ammontare dell’imposta.

Tra le funzioni della fattura si configura la possibilità di documentare l’operazione, agevolare il controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria, nonché di esercitare la rivalsa e la detrazione dell’imposta.

3. Le fatture devono poi essere **registrate**. Si distinguono, in particolare, tre registri: a) il registro delle fatture, il registro dei corrispettivi e il registro degli acquisti, rispettivamente disciplinati agli artt. 23, 24 e 25. Le fatture emesse devono essere annotate, entro 15 giorni, in un apposito registro (c.d. “delle vendite”).

4. Annotate le operazioni, il contribuente può procedere alla c.d. liquidazione, intesa quale determinazione della differenza tra l’IVA “a debito”. Le liquidazioni avvengono con periodicità “**mensile**” o “**trimestrale**”.

Infine, il contribuente deve presentare la **dichiarazione annuale**. Essa si risolve in un riepilogo degli adempimenti già eseguiti (liquidazioni e versamenti periodici) e nella liquidazione definitiva, in relazione alle operazioni attive e passive effettuate nell’intero periodo d’imposta. La dichiarazione annuale deve essere presentata e redatta a pena di nullità su un apposito modello approvato dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, da trasmettere in via telematica all’Agenzia delle entrate. La dichiarazione annuale IVA è obbligatoria anche se non sono state effettuate operazioni imponibili. È tuttavia esonerato chi abbia effettuato soltanto operazioni esenti, salvo che si debba provvedere alla rettifica della detrazione o abbia registrato operazioni intracomunitarie.