

Ires lineamenti generali imposta - cap. 12

PRESUPPOSTO OGGETTIVO

L'art. 72 del Tuir prevede che presupposto dell'Ires è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie di cui all'art. 6 del Tuir.

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

A norma dell'art. 73, comma 1, del Tuir sono soggetti passivi dell'imposta:

- a) le società di capitali residenti in Italia;
- b) gli enti, pubblici e privati, e i trust, residenti in Italia, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti, pubblici e privati, e i trust, residenti in Italia, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività **non** commerciali;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, e i trust, con o senza personalità giuridica, **non residenti** del territorio dello Stato.

La suddivisione dei soggetti Ires nei suddetti quattro insiemi assume rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta. Invero, ai sensi dell'art. 75 del Tuir, i soggetti suindicati determinano la base imponibile secondo norme diverse.

In particolare:

- le società, enti e trust commerciali determinano la base imponibile secondo le regole del reddito di impresa;
- per gli enti e trust non commerciali sussiste il principio di "tassazione isolata dei redditi" (come per le persone fisiche) e la base imponibile è determinata, generalmente, secondo le regole delle singole categorie reddituali (art. 144 comma 1 Tuir), salvo le regole specifiche previste dagli art. 145 e ss. del Tuir;
- per le società ed enti non residenti, i quali **producono** – ai sensi dell'art. 23 Tuir – redditi in Italia, la base imponibile è determinata in maniera diversa a seconda che detti soggetti esercitino o meno, nel territorio dello Stato, un'attività di impresa mediante una "stabile organizzazione".

Nel primo caso il reddito da questi prodotto è sempre annoverabile nella categoria del reddito di impresa, mentre nel secondo caso si applicherà il più volte citato "principio di tassazione isolata dei redditi".

L'art. 73, comma 2, del Tuir comprende tra gli **enti** soggetti Ires (indicati sub b) e c)), oltre a quelli dotati di personalità giuridica, anche (i) le associazioni non riconosciute (ii) i consorzi e (iii) le altre **organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi** nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo **unitario** ed **autonomo**.

L'art. 73, comma 2, del Tuir prevede inoltre che tra i soggetti non residenti di cui alla lettera d) del comma 1 siano compresi anche le società di persone e le associazioni non riconosciute tra artisti e professionisti di cui all'art. 5 del Tuir.

In riferimento ai soggetti passivi rappresentati dalle "altre organizzazioni", è da notare in primo luogo che siffatta previsione è giustificata da finalità antielusive di chiusura del sistema. Premesso ciò, tali soggetti passivi si connotano per le seguenti caratteristiche: (i) la sussistenza, appunto, di un'"organizzazione", ossia un **complesso di persone e di beni** volto con carattere di **stabilità** al raggiungimento di un dato scopo (ii) l'organizzazione non deve costituire parte di una più ampia organizzazione già di per sé soggetta al tributo, ma deve essere da questa distinta (iii) gli effetti giuridici degli atti compiuti dai membri dell'organizzazione devono essere imputabili unitariamente a quest'ultima (unitarietà) e l'organizzazione deve essere in grado di manifestare una volontà diversa da quella dei propri membri (autonomia).

Dal periodo di imposta 2006 costituiscono soggetti passivi Ires anche i trust.

In relazione, tuttavia, alla soggettività passiva, va osservato che, nell'ipotesi in cui i beneficiari del trust siano **individuati**, i redditi conseguiti dal trust sono imputati **in ogni caso** ai detti beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione indicata nell'atto istitutivo, ovvero, in mancanza, in parti uguali. Trattasi dunque di un regime impositivo c.d. di "trasparenza" secondo cui il reddito del trust è attribuito ed assoggettato ad imposizione, indipendentemente dalla effettiva distribuzione, in capo ai beneficiari "individuati".

Se i beneficiari "individuati" sono persone fisiche il reddito ad essi attribuito è qualificato come reddito di capitale.

Un beneficiario è "individuato" quando esso **ha diritto** a ricevere dal trustee il reddito di periodo indipendentemente dall'effettivo esercizio del diritto medesimo.

In assenza di beneficiari "individuati", il reddito prodotto dal trust è soggetto ad Ires ed è determinato con regole diverse a seconda che l'attività principale o esclusiva esercitata dal trust sia o meno un'attività commerciale.

TRASPARENZA FISCALE: CENNI

Il legislatore ha contemplato due distinte ipotesi di regime di tassazione per trasparenza **su base opzionale**.

La prima, prevista dall'art. 115 del Tuir, si applica alle **società di capitali** residenti in Italia il cui capitale sociale è posseduto esclusivamente da **altre società di capitali residenti** – e, a certe condizioni, da società non residenti – con una percentuale di diritti di voto e agli utili **non inferiore** al 10% e **non superiore** al 50%.

La seconda ipotesi, prevista dall'art. 116 del Tuir, si applica alle **società a responsabilità limitata**, il cui volume di affari non supera le soglie per gli ISA, il cui capitale sociale è posseduto esclusivamente da **persone fisiche** in numero non superiore a 10 (o 20 se cooperativa). L'opzione è consentita anche alle società uni personali.

L'opzione comporta l'applicazione alla partecipata di un regime analogo a quello delle società di persone, nel senso che il reddito di impresa da essa prodotto è imputato ai partecipanti con riguardo al periodo di imposta in corso alla data di chiusura del periodo di imposta della partecipata. Il reddito è imputato ai partecipanti proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili che essi detengono nella partecipata alla data di chiusura del periodo di imposta di quest'ultima. Come accade per le società di persone, la distribuzione di utili o riserve di utili relativi agli esercizi in cui si è applicato il regime di trasparenza – tanto che siffatta distribuzione avvenga nel periodo di efficacia dell'opzione o in periodi successivi – non comporta conseguenze reddituali in capo ai partecipanti.

LA COMMERCIALITÀ DEGLI ENTI

Gli elementi sui quali si fonda la classificazione dei soggetti Ires prevista dall'art. 73, comma 1, del Tuir sono la "commercialità" e la "residenza".

L'elemento della "commercialità" assume rilevanza con riferimento agli enti, i quali sono considerati commerciali o meno in base all'"**oggetto**", ossia all'**attività** da essi svolta per il raggiungimento del loro scopo.

Ai sensi dell'art. 73, commi 4 e 5, del Tuir l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in funzione:

- della legge, dell'atto costitutivo, dello statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata e, **in mancanza**
- dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

La dottrina ha specificato che i due criteri indicati sembrano alternativi: (i) ove l'oggetto dell'ente sia rilevabile dai suddetti documenti, redatti nelle forme indicate, allora non è necessario fare riferimento, per la determinazione dell'oggetto, all'attività di fatto esercitata (ii) a quest'ultima occorre invece avere riguardo in caso di mancata indicazione dell'oggetto nei predetti documenti, ovvero di indicazione di tale oggetto in documenti non redatti nelle forme suddette.

Nell'ipotesi in cui i documenti suindicati, ai fini della determinazione dell'oggetto, facciano riferimento ad una pluralità di attività (oppure l'ente svolga, di fatto, una pluralità di attività), è da considerare "**prevalente**", ai fini della individuazione della "commercialità" o meno dell'ente, quella che realizza direttamente il fine per il quale l'ente è stato costituito (che ne esprime cioè la ragione di esistere).

Stabilita l'attività esclusiva o prevalente dell'ente, occorre poi stabilire se trattasi di attività commerciale o meno.

A questo fine si ricorre, in prima battuta, alla nozione di attività commerciale prevista dall'art. 55 del Tuir.

In secondo luogo, ai fini dell'attribuzione all'ente del requisito della commercialità, occorre fare riferimento al contenuto del comma 2 dell'art. 74 del Tuir, il quale dispone che non costituisce attività commerciale l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici e l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici appositamente costituiti comprese le ASL.

Infine, per qualificare "commerciali" gli enti soggetti Ires, è necessario che le attività da essi esercitate siano gestite con metodo "**economico**". Non rinvenendosi nella normativa tributaria indicazioni sul concetto di "economicità" è da ritenere utile, in tal senso, quanto affermato dalla dottrina civilistica. Al riguardo, è stato precisato che, affinché un'attività sia definita "economica" è sufficiente che vi sia equilibrio economico tra ricavi e costi derivanti dalla gestione dell'attività, ossia che i primi siano in grado di remunerare i diversi fattori produttivi impiegati.

Altra dottrina ritiene, invece, che, affinché un ente sia considerato commerciale, la gestione dell'attività sia impostata in modo da ottenere un margine di profitto.

LA RESIDENZA FISCALE DEI SOGGETTI IRES

L'art. 73, comma 3, del Tuir prevede che sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato le società e gli enti che, **per la maggior parte del periodo di imposta** (requisito temporale) hanno nel territorio dello Stato la **sede legale**, la **sede amministrativa** o l'**oggetto principale** (requisiti spaziali).

I tre criteri spaziali sunnominati operano **disgiuntamente** di modo che la presenza di ciascuno di essi, indipendentemente dalla sussistenza degli altri, è sufficiente per annoverare un dato soggetto tra quelli fiscalmente residenti in Italia.

Più in particolare:

- per "sede legale" si intende quella prevista (i) dall'atto costitutivo (ii) dallo statuto (iii) nel testo fissato dalla legge al momento della costituzione dell'organizzazione;

- per "sede amministrativa" si intende il luogo in cui il soggetto è gestito, ossia il **luogo in cui si forma la volontà** contenuta negli atti propri **dell'organo amministrativo**. In dottrina è stato tuttavia sostenuto che le moderne tecnologie (consigli di amministrazione itineranti, videoconferenze) fanno sì che l'attività amministrativa e quindi gestoria e decisionale sia collocata nel luogo fiscalmente più conveniente;

- l'"oggetto principale" della società o ente deve essere individuato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata. Tale profilo non è specificamente previsto dalla disciplina Ires e ciò in quanto i commi 4 e 5 dell'art. 73 attengono la commercialità o non degli enti e non il tema della residenza fiscale. A tale proposito, quindi, occorre riferirsi a quanto previsto dall'art. 5, comma 3, lett. d), del Tuir per le società di persone.

Infine, per stabilire, sul piano spaziale, il luogo in cui è collocato l'oggetto principale della società o ente è necessario fare riferimento al luogo in cui **in concreto** l'attività è esclusivamente o prevalentemente esercitata.

L'art. 73, comma 5 *bis*, del Tuir, al fine di contrastare fenomeni c.d. di "esterovestizione" posti in essere al fine di sfruttare regimi fiscali agevolati, prevede una **presunzione legale relativa** in base alla quale si considera situata in Italia la sede dell'amministrazione (e quindi la residenza fiscale) di società o enti esteri, i quali detengono partecipazioni di controllo "di diritto" in società ed enti commerciali soggetti Ires, i quali (società o enti esteri) **alternativamente**:

- sono controllati (controllo "di diritto", "di fatto" e "contrattuale"), anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

L'Ires è un tributo di tipo periodico dovuto per periodo di imposta.

Quest'ultimo è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o del periodo di gestione non è stabilita dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è l'anno solare.

Salva la facoltà di riporto di perdite fiscali e di eccedenze di imposta a credito, l'obbligazione tributaria, per ogni periodo di imposta, è autonoma.

L'Ires è imposta proporzionale che grava sul reddito complessivo netto nella misura del 24%.

Dall'ammontare dell'imposta lorda così calcolata possono essere detratti crediti di imposta, ritenute di acconto, altre detrazioni e gli acconti versati dal contribuente.

In caso di eccedenza di imposta a credito, il contribuente ha diritto di scelta in merito al riporto a nuovo, alla richiesta di rimborso e alla compensazione c.d. "orizzontale" con altre imposte ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.