

PARTE I – LE IMPOSTE SUI REDDITI**Δ CAPITOLO PRIMO – L'IRPEF**

La parte speciali riguarderà, soprattutto, le imposte sul reddito, IVA, imposte di successione e donazioni e imposta di registro.

L'IRPEF è stata quindi introdotta con la riforma tributaria degli anni '70, dove fu introdotta anche l'IRPEG ma, nel 2004, con una riforma fiscale è stata rivista la disciplina dell'IRPEF e dell'IRPEG dove, quest'ultima, ha cambiato nome in "IRES" (anche se nei suoi lineamenti è rimasta pressoché la stessa); già prima i soggetti all'IRPEG erano le figure collettive, non di professioni (es. associazioni culturali, che non avevano personalità giuridica ma erano soggette ugualmente a Irpeg). Così come l'Ires non colpisce solo le società, ma colpisce anche fondazioni, associazioni (non tra professioniste, ma culturali, sportive ecc.).

Il sistema delle imposte sui redditi – Il sistema vigente di tassazione dei redditi è disciplinato dal dpr. 917/86, con cui è stato approvato il Testo Unico delle imposte sui redditi (Tuir).

Il sistema trae origine dalla legge delega per la riforma tributaria del 1971, attuata, per le imposte dirette, da un gruppo di decreti delegati emanati nel 1973, confluiti nel TU. Tale riforma vede il sistema formato da **due imposte** che colpiscono i **redditi** delle persone fisiche e degli enti collettivi (**IRPEF ed IRES**).

I primi 71 articoli TUIR sono dedicati all'IRPEF mentre dal 72 in avanti si hanno le disposizioni sul reddito della società. Da circa gli art. 60 in poi vi sono delle disposizioni comuni: ad esempio art. che riguarda il credito di imposta per i redditi assolti all'estero, oppure la definizione di stabile organizzazione (*può riguardare tanto imprenditori IRPEF quanto imprenditori societari*).

I **soggetti passivi** dell'IRPEF, cioè i debitori d'imposta, sono le persone fisiche.

Vi sono anche obblighi formali, a carico di soggetti diversi dal debitore d'imposta: ad es., le società di persone e le associazioni professionali sono tenute ad alcuni adempimenti formali (*come presentare la dichiarazione*), ma non sono debitori d'imposta.

→ Importante distinzione tra **residenti** (art. 2 TUIR) e **non residenti** nel territorio dello Stato, in quanto:

- i residenti sono tassati sul complesso dei loro redditi, ovunque prodotti (nel mondo: *Worldwide taxation* – tant'è che, negli anni '70, si è dovuto istituire l'istituto del **credito di imposta** per i redditi prodotti all'estero perché altrimenti si sarebbe verificato problema della doppia tassazione. Il principio Worldwide taxation vale **solo** per chi la residenza fiscale in Italia);
- i non residenti solo per i redditi prodotti in Italia.

Accanto a questa due figure sono state introdotte altre due categorie:

- Δ *residenti paperoni*, categoria IRPEF: stiamo parlando di contribuenti benestanti, categoria molto criticata perché si tratta di soggetti residenti che non erano residenti in Italia e grazie a un regime di tassazione molto favorevole hanno optato per questa residenza in Italia. Questo è un terzo regime: la differenza sta nel fatto che qualunque sia la somma che hanno questi soggetti all'estero, qualunque sia questo reddito estero, in Italia pagano 100 mila euro di imposta. La convenienza sta in ciò che il reddito di fonte estera, qualunque sia l'importo, è assoggettato in Italia a imposta fissa per 100000. Il problema sta che se si fa confronto tra soggetto residente in Italia, che sconta progressività dell'IRPEF e arriva all'aliquota massima 42%, il sistema si presenta iniquo a questa categoria di paperoni, che pagano una somma forfettaria.
- Δ i *residenti Schumacher*: ossia i soggetti che sono residenti in un altro stato ma che in Italia producono la larga parte del loro reddito e in ragione di ciò hanno diritto a una serie di riconoscimenti detrazioni di imposta che tipicamente solo lo stato di residenza riconosce.

Vi è dunque, per i residenti, un criterio di collegamento di tipo personale, per i non residenti un criterio di collegamento di tipo reale.

→ Per le persone fisiche (*art.2 Tuir*), la residenza è modulata su 4 diversi elementi; basta che se ne realizzi uno per far sì che sia considerato soggetto residente in Italia. È residente fiscalmente colui che per la maggior parte del periodo di imposta (6 mesi e un giorno) ha:

- i. La residenza civilistica in Italia, secondo le norme del c.c. e cioè dove la persona ha la sua **dimora abituale**;
- ii. Per la maggior parte del periodo di imposta la **residenza civilistica** in Italia (cioè risulta dall'iscrizione all'anagrafe) – quindi tassato in Italia con conseguenza tassati da questa per tutti i redditi ovunque prodotti;
- iii. In Italia non vi è la residenza civilistica ma il **domicilio civilistico**, ai sensi del c.c.. Il *domicilio* è costituito dal luogo in cui il soggetto ha il centro dei suoi affari ed interessi economici; quindi un soggetto potrebbe avere la residenza in Svizzera ma, se si reca a Ventimiglia per lavorare vuol dire che ha affari economici in Italia. Quindi considerato ugualmente residente fiscalmente in Italia.

Un soggetto che è iscritto all'anagrafe della popolazione residente in Italia, se si reca in Comune può fare un certificato dove risulta che il soggetto è iscritto all'anagrafe; per più della metà del periodo di imposta è iscritto all'anagrafe risulta residente fiscalmente in Italia, anche se in Italia non ha la residenza civilistica (casa) e nemmeno il domicilio civilistico. Il fatto di essere iscritto alla anagrafe è legato alla residenza civilistica o domicilio civilistico, altrimenti è anomalo che sia iscritto solo all'anagrafe senza essere residente civilisticamente o abbia il domicilio.

- iv. Per contrastare il fenomeno dei *trasferimenti fittizi di residenza* in “paradisi fiscali”, si **presume** (art.2, co.2-bis TUIR) che siano residenti fiscalmente in Italia i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (es. Principato di Monaco).
Ebbene a fronte di situazioni come queste, vi è dunque una **presunzione legale relativa** di permanenza della residenza fiscale in Italia, quando un cittadino italiano si trasferisce in un “paradiso fiscale”. È onere del contribuente dimostrare che, dopo la cancellazione dall'anagrafe dei residenti, non ha conservato in Italia né la dimora abituale né il centro dei propri affari e interessi.

Quindi IRES e IRPEF ciascuna con i suoi soggetti passivi, ma chi rimane fuori?

Sfuggono i *soggetti trasparenti*. Dalla riforma del '70 è stata mantenuta la scelta in Italia di tassare per trasparenza determinati soggetti. Le figure che attualmente sono tassate per trasparenza e lo sono *obbligatoriamente* (quindi non possono optare per regimi diversi) sono le società di persone residenti in Italia. Quindi art. 5 TUIR individua come figure tassate per trasparenza le SNC, SAS e SS.

Questo significa che sono questi soggetti, che producono reddito derivante dall'attività che svolgono, che hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, ma non è dovuta imposta in queste dichiarazioni, perché la dichiarazione serve a portare a conoscenza del fisco come questo reddito deve essere imputato tra i vari soci. Quindi nella dichiarazione della società si ha il nome dei soci e quindi quota di reddito o perdita spettante a ciascuno.

→Quindi a fine 2018 quando viene determinato il reddito della società, quello sarà il reddito imputato per il periodo di imposta 2018 ai soci e così anche in caso di perdita prodotta dalla società è imputata pro quota ai vari soci, anche se non hanno portato denaro in società per contribuire alla perdita.

Le quote sono determinate in base al capitale apportato. C'è una eccezione per quanto riguarda i soci accomandanti nella SAS perché al di là della imputazione (*eccezione solo per perdite*) la percentuale al socio accomandante della perdita: es. perdita è 100 mila euro la quota imputabile al socio che ha quota del 40% è 40 mila euro, ma dato che un accomandante ha una limitazione della sua responsabilità patrimoniale alla quota conferita.

Fanno **eccezione** a questa regola della trasparenza le società di persone che non siano residenti in Italia, perché il legislatore ha preferito, per questioni di opportunità (se la società non è residente anche i soci non sono residenti in Italia, quindi vi sarebbe difficoltà a effettuare controlli su soci esteri), le società non sono trasparenti ma sono soggetti passivi dell'IRES. In particolare, l'art. 73 lettera D: questo quarto gruppo di soggetti passivi dell'IRES racchiude tutte le società di qualsiasi tipo ed enti non residenti in Italia.

Si considerano residenti le società di persone e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (art. 5 TUIR).

Il trattamento fiscale delle società di persone è diverso da quello delle società di capitali, perché la società di persone **non sono soggetti passivi dell'imposta**: i loro redditi sono imputati ai soci, a prescindere dalla distribuzione, in applicazione del principio di **trasparenza** (per evitare anche la doppia tassazione).

→ I redditi delle SNC e delle SAS, da qualsiasi fonti provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi (art.6 TUIR). Il reddito della società commerciale, così determinato, è imputato ai soci.

Alla società fanno capo **obblighi formali** (tenuta della contabilità, presentazione della dichiarazione), funzionali all'applicazione dell'imposta personale dovuta dai soci.

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

a) la società non è soggetto passivo dell'imposta; i redditi della società sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili (art.5 TUIR);

b) le perdite della società sono ripartite tra i soci alla stessa maniera degli utili; se l'ammontare delle perdite supera i redditi dell'anno, la differenza può essere detratta negli anni successivi, ma non oltre il quinto (art.8 TUIR);

c) i redditi prodotti dalle società commerciali di persone sono redditi di impresa; come redditi imputati ai soci, sono redditi di partecipazione; se però il socio è una società commerciale o un imprenditore individuale, anche il reddito del socio è reddito d'impresa;

d) dal punto di vista temporale, il reddito è imputato ai soci nello stesso periodo d'imposta in cui è prodotto dalla società; ha rilevanza la compagine sociale nel momento finale del periodo d'imposta (*non è quindi imputata alcuna quota di reddito a chi ha cessato di essere socio nel corso del periodo d'imposta*);

e) le ritenute operate sui redditi delle società sono scomutate dall'imposta dovuta dai soci (art.22 TUIR). I redditi di partecipazione sono assoggettati ad imposta insieme agli altri redditi del soggetto passivo.

→ Il principio di trasparenza si applica anche nelle **SS** (art.5 TUIR), che differiscono dalle altre società di persone perché **non esercitano un'attività commerciale** (art.2249c.c.). Le società semplici sono "società civili". La forma della SS è adottata, ad esempio, per le imprese agricole, per la mera gestione immobiliare, per le attività professionali.

Il **reddito** delle SS è quindi imputato ai soci, proporzionalmente alla quota di partecipazione degli utili. Le differenze, dal punto di vista fiscale, tra società personali commerciali e SS, sono:

- le SS non producono reddito d'impresa, ma singoli redditi (*fondari, di lavoro autonomo, di capitale e diversi*); sono tassate, perciò, con le regole proprie di ciascuna categoria reddituale;

- le perdite derivanti dal lavoro autonomo sono imputate ai soci e possono essere compensate con gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo;

- vi sono spese e costi delle società semplici che sono imputabili ai soci come oneri deducibili dal reddito complessivo o detraibili dall'imposta lorda (art.10 TUIR).

Il **principio di trasparenza** si applica anche, ad es, alle società di fatto, che sono equiparate alle SNC o alle SS secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali (art. 5 TUIR);

→ Alle società di persone si contrappongono le **società di capitali**, ossia: SPA, SRL, SAPA. Nelle società di capitali i soci non rispondono dei debiti della società (*la loro responsabilità è limitata ai conferimenti*), il potere di amministrare la società è disgiunto dalla qualità di socio (la quale è liberamente trasferibile).

Queste per tradizione sono sempre state non trasparenti, cioè: sono sempre stati soggetti passivi autonomi, distinti davanti al fisco. Però è in atto in Italia (negli USA è già presente) un processo (iniziato nel 2004) per cui si tende a riconoscere la trasparenza anche ad alcune società di capitali, in particolare art. 115-116 che delineano la piccola trasparenza e grande trasparenza: “piccola” in contesti di piccole società di persone mentre “grande” trasparenza in contesti di gruppo, per esempio società di capitali con soci altre società.

La trasparenza è stata adottata ma solo su base opzionale anche per le società di capitali. Invece in Usa le società sono libere di scegliere che regime adottare, ma si presta a condotte abusive.

→ I professionisti possono svolgere la propria attività, oltre che in forma individuale, in forma societaria o dando vita ad una associazione professionale. Le **associazioni professionali** (costituite fra artisti e professionisti) sono equiparate, ai fini fiscali, alle SS (art.5 TUIR). Vige, quindi, anche per esse, il principio della **trasparenza**: i redditi delle associazioni, in quanto redditi di lavoro autonomo, sono tassati quando sono percepiti dall'associazione, ma sono poi imputati agli associati, indipendentemente dalla distribuzione (*associazioni di notai, di ingegneri*).

La *dichiarazione dei redditi*, che l'associazione è tenuta a presentare, è strumentale all'applicazione dell'imposta a carico degli associati. I compensi percepiti dall'associazione sono soggetti a ritenuta d'acconto; le ritenute sono poi attribuite agli associati, nella proporzione in cui sono attribuiti i compensi. In materia di perdite e oneri, valgono per le associazioni tra professionisti le regole dettate per le SS. Le perdite sono imputate agli associati in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili e possono essere compensate da ciascun associato con gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo; l'eccedenza può essere utilizzata in compensazione, nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto.

Se si parla di trasparenza, un'altra figura è l'**impresa familiare** (art.230-bis c.c.). Negli anni '80 erano presenti molte imprese familiari in Italia perché era un classico modo per l'imprenditore individuale di imputare il reddito anche al coniuge o ai figli, sottraendosi così alla progressività dell'IRPEF non solo l'imprenditore individuale.

Il legislatore fiscale dopo che si è accorto di questo modo di sfuggire (eludere) alla progressività dell'IRPEF, ha introdotto una regola nell'art. 5: che almeno il 51% de reddito dell'impresa individuale deve essere imputato tutto all'imprenditore. Il restante 49% è imputato ai membri della famiglia che effettivamente collaborino con l'impresa. Quindi anche in questo caso il reddito è prodotto dall'imprenditore ma nella dichiarazione di reddito verrà imputato anche il reddito ai familiari. Il criterio di riparto degli utili non vale per le perdite (*i collaboratori non partecipano alle perdite*).

Altro caso di trasparenza sono CFC (controlled foreign companies) per queste controllate estere (*società controllante residente in Italia che controlla la società estera*). La controllata estera è residente in uno stato paradiso fiscale, il livello di imposizione è molto basso (per l'Italia è paradiso fiscale chi ha un livello di imposizione inferiore alla metà di quella Italia, quindi Ires 24%, se in stato estero la tassazione è 7% questo è paradiso fiscale).

Se una società viene creata in uno stato paradiso fiscale la controllata si riguarda al portare in Italia i dividendi. Quindi questo modo permette di tassare gli utili della controllata estera, allora si applica la tassazione per trasparenza. Tassazione per trasparenza ha funzione anti evasiva e anti elusiva. Anche perché è possibile creare il contrario, ossia se quella posizione della società in stato di paradiso fiscale è per ragioni economiche non scatta il regime di trasparenza.

• L'**IRPEF** mira a tassare in modo **progressivo** il reddito globale effettivo delle persone fisiche residenti in Italia.

Non tutti i redditi sono tassati in modo effettivo. È il caso dei redditi fondiari, determinati catastalmente, la cui misura reale è mediamente superiore a quella catastale (*redditi dei fabbricati, redditi delle imprese agrarie più prospere*).

Il sistema di tassazione dei redditi di partecipazione in società è del tutto peculiare, come la tassazione delle imprese minori (*principio per cassa*) in contabilità semplificata.

Vi sono quindi deroghe al principio di tassazione del reddito effettivo.

L'**IRPEF** è un'imposta **personale** perché la sua disciplina tiene conto di una serie di circostanze di natura personale: ossia, non solo del fatto che i redditi si aggregano presso un medesimo soggetto costituendone il reddito complessivo (nel quale sono inclusi tutti i redditi del soggetto, ovunque prodotti), ma anche di altri elementi, di stretto carattere personale.

L'imposta dovuta non deriva quindi, soltanto, dall'applicazione delle aliquote progressive al reddito complessivo, ma anche dalle **deduzioni** dal reddito complessivo e delle **detrazioni** d'imposta.

La progressività è però **imperfetta**, essendovi redditi che **non sono inclusi** nel reddito complessivo. Le deroghe sono numerose: regimi di esenzione e agevolazione, regimi sostitutivi, etc.

Es. i redditi di capitale (*interessi dei tit. obblig. dividendi azionari etc.*) sono sottoposti a regimi sostitutivi *proporzionali*.

Vi è dunque un **dualismo** tra redditi tassati in misura non effettiva o in misura proporzionale e altri redditi (*da lavoro, da impresa, etc.*), che inclusi nel reddito complessivo, sono tassati in misura progressiva.

Il legislatore non definisce cosa si intenda per reddito. Nello Statuto abbiamo per ogni singola categoria di reddito una sua qualificazione. Le **nozioni** teoriche del **reddito** sono **tre**:

- a. il reddito come **prodotto** – un'entrata ha natura di reddito solo se deriva da una fonte produttiva;

La nostra legislazione fiscale ha accolto il concetto di reddito come prodotto, tassando sia i redditi prodotti in modo continuativo, sia i redditi variabili ed eventuali e quelli prodotti *una tantum*.

Reddito di lavoro, reddito d'impresa, mix di capitale e lavoro;

- b. il reddito come **entrata** – qualsiasi entrata, quale che ne sia la fonte (anche no fonte produttiva).

(*Nozione non accolta dal legislatore*) Si è assunto che è reddito la somma dei consumi potenziali e delle variazioni nette, intervenute nel patrimonio del contribuente, nel periodo d'imposta considerato.

"Consumo potenziale" è quanto il contribuente avrebbe potuto spendere nel periodo d'imposta senza accrescere e senza diminuire il suo patrimonio (*indipendentemente da quanto ha effettivamente speso*).

Quindi, dal lato delle entrate, ne deriva che il reddito comprende sia i frutti del patrimonio e dell'attività del soggetto, sia gli incrementi patrimoniali, quale che ne sia l'origine casuale (*entrate conseguite a titolo gratuito come donazioni e le successioni, i guadagni casuali, l'autoconsumo, gli incrementi di valore del patrimonio*).

- c. il reddito come **consumo** (o *ricchezza consumata*) – è tassata solo la ricchezza consumata: non è tassato né il reddito risparmiato, né il reddito di capitale.

Non esistono sistemi positivi che tassano solo il reddito consumato e che esentano il risparmio. Esistono però sistemi che tassano in modo limitato i redditi di capitale (*intesi in senso ampio, comprendendo i redditi fondiari e i profitti delle imprese, ed escludendo solo i redditi da lavoro*).

* Il **presupposto** dell'**IRPEF**, secondo l'art.1 TUIR, è il "*possesso di redditi in denaro o in natura*", ma nel TUIR non vi è una definizione generale di reddito. Vi è, invece, la definizione dei singoli redditi, ossia delle categorie reddituali. E poiché tutte le **categorie reddituali** indicano come reddito proventi derivanti da fonti produttive, il reddito può essere definito, in generale, come un incremento di patrimonio, derivante da una fonte produttiva.

Per stabilire, poi, se tale criterio sia seguito in modo restrittivo o in modo elastico, o sia derogato, è necessario esaminare il contenuto delle singole categorie. Va allora notato che rientrano nel reddito d'impresa non solo i proventi della gestione, ma anche gli incrementi patrimoniali (*plusvalenze e*

sopravvenienze), pur se di origine gratuita; inoltre, sono reddito tutti i proventi che debbono essere iscritti nel CE, anche se conseguiti a titolo gratuito. Quindi, per i *redditi d'impresa* sembra valere il concetto di reddito-entrata.

Tra i redditi di lavoro dipendente e assimilati sono tassabili le indennità di disoccupazione e le borse di studio.

Le categorie reddituali tipiche sono comunque tutte categorie di "*redditi prodotti*", alla luce d'una nozione lata di fonte produttiva, e d'un concetto lato di nesso di casualità tra fonte e reddito.

Nel caso, invece, dei "*redditi diversi*", non vi è una fonte unitaria che valga come tratto comune di tutte le ipotesi tassabili. La derivazione da una fonte produttiva dei "*redditi diversi*" va verificata caso per caso. In conclusione, il vigente sistema d'imposizione dei redditi adotta il concetto di *reddito prodotto*, ma vi sono ipotesi di proventi tassati come reddito che non derivano da una fonte produttiva, per cui si può affare che il nostro sistema mostra significative aperture verso il concetto di reddito-entrata.

• **Le categorie reddituali:** a ciascuna categoria corrispondono particolari regole di determinazione: Anche in riferimento all'imputazione temporale, bisogna individuare la regola che aggancia il reddito ad un certo periodo d'imposta e non ad un altro.

- a. redditi **fondiari** – sono tassati in base alla rendita catastale. Non si deducono costi effettivi perché la rendita catastale ne tiene conto. Sono tassati deducendo i costi inerenti i redditi di lavoro autonomo, i redditi d'impresa e i redditi diversi. Non sempre i costi sono dedotti nel loro ammontare effettivo; talvolta sono forfettizzati (*redditi da lavoro, contribuenti minori, ecc.*); Sono tassati per il principio della *maturazione*: es. se un contratto di locazione prevede che il canone sia di un certo ammontare, va dichiarato anche se non percepito.
- b. redditi di **capitale** – sono tassati al lordo (cioè senza deduzioni di costi o perdite) – i dividendi sono redditi di capitale e vanno **tassati per cassa** sia se il socio è persona fisica o società;
- c. reddito di **lavoro dipendente** – sono tassati al lordo, per una esigenza di semplicità applicativa, ma vi sono detrazioni d'imposta, con cui si dà rilievo forfetariamente alle spese – sono da tassare secondo la tassazione per maturazione. – *no riconoscimento di deduzioni di costi; diritto però al rimborso di certe spese.*
- d. redditi di **lavoro autonomo** – regola imputazione temporale è per principio di *cassa*
- e. redditi di **impresa** – determinati sulla base del risultato (utile o perdita) del CE, rettificato secondo le norme fiscali – il reddito va imputato seguendo la regola della *competenza*
- f. redditi **diversi** (*derivano da fonti eterogenee*) – principio per *cassa*; *ammette alla deduzione di spese, se svolgo attività d'impresa, o in modo occasionale attività professionali, ho diritto a portare in deduzione le spese.*

Le categorie sono "**inclusive**", cioè costituite con l'intento di comprendere tutta la materia imponibile. Le diverse categorie reddituali non sono soltanto uno strumento di individuazione e classificazione della materia imponibile, ma l'oggetto di regimi giuridici diversi, concernenti, in primo luogo, il sistema di determinazione dell'imponibile (*quantificazione e imputazione al periodo d'imposta*) e, inoltre, regole formali diverse (*in materia di contabilità, obbligo di dichiarazione, metodi di accertamento, ritenute alla fonte*).

Il presupposto delle imposte sul reddito è dato dal possesso, o disponibilità, di un reddito, ma al termine possesso non va attribuito il significato tecnico che ha nel c.c., né un significato tecnico-tributario uniforme per tutte le categorie reddituali. Se il possesso di un reddito è ciò che ne determina la tassabilità, è necessario esaminare, per ciascuna categoria di reddito, quale sia l'accadimento che lo rende tassabile.

Vi sono redditi tassabili quando vengono percepiti (*principio di cassa*); è il caso dei redditi di capitale, dei redditi di lavoro, dei redditi diversi: per questi redditi. Quindi, possesso significa percezione.

Nel caso dei redditi fondiari, il possesso va riferito all'immobile; nel caso del reddito d'impresa, il reddito è frutto di un calcolo; perciò, non vi è possesso del reddito, ma della fonte.

Il sistema prevede un correttivo: ovvero vi è la possibilità per il contribuente, per gli immobili ad uso di locazione, di non pagare le imposte sui canoni; mentre per gli immobili diversi da abitazione, anche se il canone non è stato percepito, vanno comunque pagate le imposte.

- **Reddito vs patrimonio**

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

Il patrimonio è l'insieme delle situazioni giuridiche soggettive a contenuto economico di cui è titolare un soggetto in un dato momento (diritti reali, crediti, debiti, etc.) – fenomeno *statico*.

Il reddito è un fenomeno *dinamico*: è infatti la risultante delle variazioni incrementative del patrimonio. Il patrimonio è uno *stock*, il reddito un flusso.

Il patrimonio indica ciò che si ha, il reddito ciò che si acquisisce.

Non tutte le entrate sono reddito: non sono reddito le entrate patrimoniali; reddito sono soltanto le entrate o proventi che derivano da una fonte produttiva.

Perciò, per una società sono componenti positivi di reddito i corrispettivi che le spettano a fronte di una sua prestazione; al contrario, non sono redditi i conferimenti e i versamenti dei soci in c/capitale.

È reddito ciò che costituisce incremento del patrimonio.

Quindi, per l'art.6 TUIR, sono tassabili “*i proventi conseguiti in sostituzione di redditi*” e le indennità conseguite “*a titolo di risarcimento di danno consistenti nella perdita di redditi*”. Tali proventi o indennità costituiscono redditi della stessa categoria dei redditi sostituiti o perduti.

Sono quindi tassabili i proventi che sostituiscono redditi imponibili, non lo sono i proventi conseguiti in sostituzione di entrate patrimoniali o per reintegrare perdite patrimoniali.

In altri termini, il danno emergente (*che è una diminuzione patrimoniale*) non è reddito, ma è reddito il *lucro cessante* (*mancata percezione del reddito*).

Anche la nozione di incremento del patrimonio va intesa in senso lato: vi sono compresi non solo i proventi, in danaro o in natura, ma anche le utilità che derivano dall'uso di un bene o dalla fruizione di un servizio.

Il reddito indica un incremento patrimoniale che deriva, di regola, da nuove acquisizioni; si ha invece plusvalore o plusvalenza, quando il patrimonio, rimanendo immutato nella sua composizione, aumenta il valore.

Di regola, sono tassati i proventi acquisiti a titolo oneroso, e sono esclusi da imposta i proventi acquisiti a titolo gratuito. Infatti, non sono soggetti ad imposta sul reddito né le donazioni, né le eredità. Le donazioni remuneratorie ricevute da lavoratori dipendenti e le liberalità e i contributi ricevuti dalle imprese sono tassati come redditi, ma si tratta di proventi non del tutto gratuiti.

Reddito e deprezzamento monetario: il reddito sottoposto ad imposta è una grandezza monetaria. Il deprezzamento della moneta pone il problema se la base imponibile dell'imposta debba essere depurata degli incrementi puramente nominali e se la misura dell'imposta debba essere adeguata al deprezzamento della moneta.

L'imposta è commisurata al valore nominale del reddito tassabile, e non vi sono norme che consentano di sottrarre all'imposta, in via permanente, gli incrementi puramente nominali. Sono necessarie norme *ad hoc* che diano rilievo alle conseguenze dell'inflazione.

• **L'IRES**

L'IRES colpisce il reddito complessivo netto delle società di capitali e dei soggetti collettivi in genere, con aliquota del 24%. Soggetti passivi non solo strumentali, che devono presentare dichiarazione, ma soggetti passivi anche per quanto riguarda l'obbligazione tributaria. L'art. 73 del Tuir suddivide i soggetti passivi in 4 gruppi:

- a) **società di capitali** residenti in Italia;

- b) **enti commerciali** - è formata dagli enti, pubblici e privati, compresi i *trust*, che hanno come oggetto esclusivo o principale della propria attività l'esercizio di una attività commerciale (*attività di impresa in base al c.c.*).

→ Questi due primi gruppi di società commerciali e enti commerciali si possono radunare insieme perché hanno una stessa regola che li accomuna: sia le società del gruppo A e sia enti gruppo B il loro reddito da qualunque fonte provenga (da capitale, immobile...) è considerato **reddito di impresa**.

Es.: una spa residente in Italia non produrrà mai un reddito di capitale, perché se avesse un reddito che come natura nasce così sarà sempre reddito di impresa.

- c) **enti non commerciali** – gli enti (*natura pubblica o privata*) che svolgono come attività principale una attività **non** commerciale (*es. Università*). Per questi soggetti vale la regola per cui il reddito mantiene la sua natura originaria, infatti non svolgono attività di impresa come attività principale ma sono in un fine secondario. Caratteristica per questa categoria di soggetti è che il reddito è dato dalla somma dei redditi delle varie categorie, come le persone fisiche.
- d) **società ed enti non residenti** – compresi i *trust*, che **non hanno** in Italia né la sede legale, né la sede dell'amministrazione, né l'oggetto principale della propria attività. Può trattarsi di società ed enti commerciali e di enti non commerciali. Saranno tassati in Italia **soltanto** per il reddito prodotto in Italia.

Sono **residenti** le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Il legislatore si preoccupa con una norma di chiusura del 73 di stabilire che sono soggetti ad Ires, al di là dell'elencazione appena fatta, anche ogni altra organizzazione non appartenente ad un altro soggetto passivo nei cui confronti il presupposto dell'imposta, ossia possesso del reddito si manifesti in modo autonomo.

Tra gli enti che possono essere soggetti passivi dell'IRES – come enti commerciali o non commerciali, residenti o non residenti – sono da includere le associazioni non riconosciute, i consorzi e, in generale, “*le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto si verifichi in modo unitario ed autonomo*”.

L'IRES **non si applica** alle società di persone (*regime trasparenza obbligatorio* per evitare doppia tassazione) ed enti equiparati e ad alcuni soggetti esenti.

Es.: Azienda, famiglia, di fronte a forme collettive si deve chiedere se sono soggetti passivi. L'azienda è un'organizzazione di beni, dato che è un oggetto, è un'organizzazione che appartiene già all'imprenditore, quindi non può essere un soggetto passivo a sé. Così come la famiglia, dove sono soggetti passivi i singoli componenti.

In Italia si ha la tassazione consolidata, quindi il gruppo può presentare la dichiarazione consolidata, ma il gruppo non è un soggetto passivo di imposta, contribuenti rimangono le singole società appartenenti al gruppo.

(Fiscal unit in Italia non esiste, perché per fiscal unit si intende un soggetto passivo unitario; il gruppo consolidato, anche se presenta una unica dichiarazione, non è considerato unico).

→ La **base imponibile** dell'IRES è disciplinata da 3 gruppi di norme, dei quali il primo si applica alle società di capitali e agli enti commerciali, il secondo agli enti non commerciali e il terzo alle società ed enti non residenti (art. 75 Tuir).

A norma dell'art. 73, co. 5-bis del Tuir, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società (c.d. *esterovestite*) ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359 c.c., in società o enti commerciali, se:

- a) Sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; ovvero: