II. LE IMPOSTE SUI REDDITI

1. La nozione di reddito
    1.1 Fonti normative per la tassazione dei redditi

2. I redditi della persona fisica

3. I redditi delle società
    3.1 – Nozione di società e nozione di impresa
    3.2 – L'impresa agricola e l'impresa commerciale
    3.3 – L'attività di impresa delle persone fisiche e delle società
    3.4 - La "sfera imprenditoriale" delle persone fisiche e delle società.

4. I redditi delle società di persone commerciali.

5. I redditi degli enti diversi dalle società

6. Le imposte sui redditi

7. Il regime di trasparenza
    7.1 – L'opzione per il regime di trasparenza nelle società di capitali
    7.2 - Il regime di trasparenza nelle s.r.l.

8. Il regime del consolidato nazionale

8.1 - L'introduzione del consolidato fiscale nazionale. Aspetti generali

8.2 - I soggetti ammessi

8.3 - La nozione di controllo

8.4 - Le fasi della determinazione del reddito imponibile consolidato.

8.5 - La neutralità di determinate operazioni infra gruppo

8.6 - I trasferimenti infra gruppo dei vantaggi fiscali. Aspetti contabili

Schemi riassuntivi

a. I redditi delle società

b. La tassazione dei dividendi

c. I redditi degli enti diversi dalle società

d. I soggetti Ires

e. I redditi soggetti a Irpef e Ires

f. Soggetti Ires e soggetti Irpef

1. La nozione di reddito

Sotto il profilo economico, per reddito si intende l'afflusso di ricchezza in capo a un soggetto e l'incremento di valore di un dato patrimonio.

Sotto il profilo del diritto tributario, si dice reddito ciò che è qualificato come tale dalla legge (artt. 1 e 72 Tuir); in linea generale, può dirsi che il reddito, sotto il profilo tributario, è l'entrata che si produce in capo ad un soggetto:

→ a causa dello svolgimento di una data attività economica da parte di quel soggetto (*ad esempio, un'attività di lavoro*);

→ per effetto di una data situazione che quel soggetto ha determinato *(ad esempio, la titolarità di una impresa, la titolarità di una partecipazione azionaria, la proprietà di un immobile, la titolarità di un conto corrente bancario, eccetera*).

Art. 1 Tuir. Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6.

IRPEF

Art. 72 Tuir. - Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.

IRES

Art. 81 Tuir- Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società ..., da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ....

IRES

Art. 6 Tuir. - Classificazione dei redditi

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:

a) redditi fondiari;

b) redditi di capitale;

c) redditi di lavoro dipendente;

d) redditi di lavoro autonomo;

e) redditi di impresa;

f) redditi diversi.

IRPEF

Nella scienza economica, molteplici sono i concetti di "REDDITO"

In generale, si dice "REDDITO":

a) l'afflusso di nuova ricchezza;

b) l'incremento di valore di un dato *patrimonio*.

PATRIMONIO

***Fenomeno statico*,**

cioè l'insieme delle situazioni soggettive a contenuto economico che *fanno capo* a un dato soggetto (diritti reali, crediti, debiti…).

REDDITO

***Fenomeno dinamico*,**

cioè:

1) le variazioni incrementative del patrimonio;

2) l'incremento patrimoniale che deriva da *nuove acquisizioni*.

REDDITO "PRODOTTO" → **Ricchezza nuova derivante da una *fonte produttiva* (fondi, capitale…)**

REDDITO "ENTRATA" → **Qualunque forma di arricchimento, *indipendentemente* dalla considerazione di una fonte produttiva**

PLUSVALENZE → **Incrementi di valore del patrimonio già posseduto**

NOZIONE TRIBUTARIA DI REDDITO

Il reddito non è un "<u>fatto naturale</u>" ma una "<u>costruzione convenzionale</u>"

REDDITO *è ciò che la legge tributaria definisce come tale*

CATEGORIE DI REDDITO

REDDITO "PRODOTTO"

- **A) redditi fondiari;**
- **B) redditi di capitale;**
- **C) redditi di lavoro dipendente;**
- **D) redditi di lavoro autonomo;**
- **E) redditi di impresa;**
- **F) redditi "diversi".**

1.1 Fonti normative per la tassazione dei redditi

La legge fondamentale per la tassazione dei redditi è il decreto del presidente della Repubblica (d.P.R.) 22 dicembre 1986 n. 917 (il cosiddetto "Tuir", testo unico delle imposte sui redditi), il quale si articola come oltre illustrato:

TITOLO I – IRPEF	
CAPO I - disposizioni generali	artt. da 1 a 24
CAPO II - redditi fondiari	artt. da 25 a 43
CAPO III - redditi di capitale	artt. da 44 a 48
CAPO IV - redditi di lavoro dipendente	artt. da 49 a 52
CAPO V - redditi di lavoro autonomo	artt. da 53 a 54
CAPO VI - redditi d'impresa	artt. da 55 a 66
CAPO VII - redditi diversi	artt. da 67 a 71

TITOLO II – IRES	
CAPO I - soggetti passivi e disposizioni generali	artt. da 72 a 80
CAPO II - determinazione base imponibile società ed enti commerciali residenti	
SEZIONE I - base imponibile	artt. da 81 a 116
SEZIONE II - consolidato nazionale	artt. da 117 a 129
SEZIONE III - consolidato mondiale	da 130 a 142
CAPO III - enti non commerciali residenti	artt. da 143 a 150
CAPO IV - società ed enti commerciali non residenti	artt. da 151 a 152
CAPO V - enti non commerciali non residenti	artt. da 153 a 154
CAPO VI - imprese marittime	artt. da 155 a 161

TITOLO III – DISPOSIZIONI COMUNI	
CAPO I - disposizioni generali	artt. da 162 a 164
CAPO II - redditi prodotti all'estero	artt. da 165 a 169
CAPO III – operazioni straordinarie	artt. da 170 a 177
CAPO IV - operazioni straordinarie fra soggetti residenti in stati membri	art. da 178 a 181
CAPO V - liquidazione volontaria e proc. concorsuali	artt. da 182 a 184
TITOLO IV - DISP. VARIE, TRANSITORIE E FINALI	artt. da 185 a 191

2. I redditi della persona fisica

La persona fisica può svolgere:

a) attività irrilevanti sotto il profilo tributario:

→ atti privi di contenuto economico (ad esempio, gli atti dell'ordinaria vita quotidiana);

→ atti con contenuto economico non considerati tuttavia produttivi di reddito e quindi non considerati fiscalmente rilevanti (*ad esempio, vendita di un'auto, acquistata tre anni prima, da parte di una persona fisica che non agisce nell'esercizio di un'attività di impresa o professionale*);

b) attività rilevanti sotto il profilo tributario perchè generatrici di entrate (redditi); si veda il seguente esempio:

→ il geometra Mario Rossi è dipendente comunale part time (lavora tre mattine alla settimana, per sei ore ciascuna);	⇨ percepisce redditi di lavoro dipendente
→ quando non è in Comune, egli svolge la professione di geometra libero professionista (esegue delle progettazioni) e pure ha una piccola attività di imprenditore edile (compera piccole aree, le edifica e vende gli appartamenti che ha realizzato);	⇨ percepisce redditi di lavoro autonomo e redditi d'impresa
→ egli ha pure il "pallino" della Borsa: vende e compra continuamente azioni e ne riscuote i dividendi;	⇨ percepisce redditi di capitale e redditi diversi
→ con i frutti delle sue varie attività, egli si è comprato una casa in città e una casa al mare	⇨ percepisce redditi fondiari

Dato che la persona fisica può avere una pluralità di fonti reddituali, la legge tributaria:

→ dapprima stabilisce con tassatività (per esigenze di certezza del contribuente e per l'esigenza che l'amministrazione finanziaria esegua le proprie verifiche con la minore discrezionalità possibile) quali sono le entrate della persona fisica tributariamente rilevanti; a tal fine i redditi della persona fisica tributariamente rilevanti sono stati suddivisi in "categorie" per ragioni di omogeneità (omogeneità sia in quanto alla natura delle varie entrate, sia in quanto alle regole che disciplinano il loro calcolo);

→ dopo di che sancisce che il reddito imponibile della persona fisica è dato dal reddito complessivo, e cioè dalla somma dei redditi appartenenti alle varie categorie di reddito.

La individuazione delle entrate della persona fisica che sono tributariamente rilevanti è stabilita nell'articolo 1 del Tuir; la ripartizione in categorie delle entrate tributariamente rilevanti è stabilita negli articoli 6 e 9 del Tuir; la tassazione del reddito complessivo è stabilita negli articoli 3 e 8 del Tuir.

Art. 1 Tuir. Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6.

IRPEF

Art. 6 Tuir. - Classificazione dei redditi

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:

a) redditi fondiari;

b) redditi di capitale;

c) redditi di lavoro dipendente;

d) redditi di lavoro autonomo;

e) redditi di impresa;

f) redditi diversi

IRPEF

Art. 9 Tuir. Determinazione dei redditi e delle perdite

1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati distintamente per ciascuna categoria, ...

IRPEF

Art. 3 Tuir. Base imponibile

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato, ...

IRPEF

Art. 8 Tuir. Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo...

IRPEF

Occorre infine precisare che nell'elenco delle categorie di reddito non troviamo esplicitata una tipologia reddituale di notevole importanza e che occorre tenere distinta dalle altre categorie di reddito elencate nell'articolo 6 del Tuir (e che, quindi, in sostanza, va considerata come se vi fosse elencata accanto alle altre categorie di reddito): si tratta dei cosiddetti "redditi di partecipazione", che sono quelli che alla persona fisica derivano dalla partecipazione a società di persone commerciali (oppure a s.r.l. ove si sia optato per il regime di trasparenza); in tali casi, infatti, la società determina bensì il proprio reddito in base alle ordinarie regole del reddito d'impresa, ma poi non paga imposte, in quanto quel reddito così determinato viene attribuito pro quota ai vari soci della società, i quali pertanto cumulano tale reddito alle altre loro categorie di reddito in modo da formare il loro reddito complessivo sul quale applicare la tassazione (art. 5 Tuir).

Art. 6 Tuir. Classificazione dei redditi

3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

IRPEF

Art. 5 Tuir. Redditi prodotti in forma associata

1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

IRPEF

3. I redditi delle società

3.1. Nozione di società e nozione di impresa.

La società è un soggetto che svolge un'attività d'impresa allo scopo di dividere tra i soci l'utile che consegue.

L'attività d'impresa è l'esercizio non occasionale di un'attività organizzata (secondo regole "economiche", e cioè in modo che i costi trovino copertura nei ricavi e che possibilmente si generino profitti, cioè avanzi attivi dei ricavi rispetto ai costi) al fine della produzione e/o dello scambio di beni e di servizi.

L'attività di impresa può essere svolta sia in forma "individuale" (cioè da un sola persona fisica) che in forma "collettiva" (cioè da una pluralità di soggetti); nel primo caso si ha la figura dell'imprenditore individuale, nel secondo caso viene in essere il concetto di società (che è la forma giuridica "necessaria" per l'esercizio di un'attività di impresa in forma collettiva, nel senso che non esiste altra forma di esercizio collettivo di un'attività di impresa che non sia appunto la forma societaria) (1).

(1) Occorre tuttavia precisare che la legge attualmente consente di costituire e mantenere una società di capitali nella forma della società unipersonale, e cioè con un unico socio (ciò che non è invece possibile per le società di persone).

La definizione di società è contenuta nell'articolo 2247 del codice civile.

La definizione di attività d'impresa (cioè l'attività di colui che è denominato "imprenditore") è contenuta nell'articolo 2082 del codice civile.

Art. 2247 c.c. Contratto di società

1. Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili.

Art. 2082 c.c. Imprenditore

1. E' imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

Le società sono tradizionalmente suddivise in:

→ società di persone (società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice);

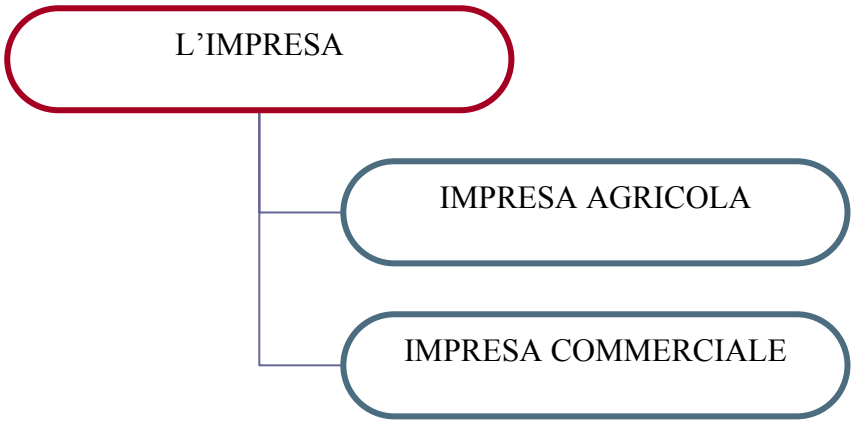
→ società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata).

La società semplice è una società agricola, perché altra attività non può esercitare se non appunto la sola attività agricola.

Tutte le altre società si dicono società commerciali poiché possono esercitare (a differenza della società agricola) attività commerciale; le attività commerciali sono quelle elencate nell'art. 2195 del codice civile (beninteso, le società commerciali possono anche esercitare l'attività agricola; mentre la società semplice può esercitare solo l'attività agricola).

3.2. L'impresa agricola e l'impresa commerciale.

Dagli studi di diritto commerciale apprendiamo che il mondo dell'impresa si suddivide in due sottoinsiemi, quello dell'impresa agricola e quello dell'impresa commerciale. Prevalentemente si ritiene che non sia configurabile un'attività di impresa diversa da quella agricola e da quella commerciale.



Il concetto di impresa agricola è definito nell'articolo 2135 del codice civile.

Il concetto di impresa commerciale è definito nell'articolo 2195 del codice civile.

Art. 2135 c.c. Imprenditore agricolo

1. E' imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicultura, all'allevamento del bestiame e attività connesse.

2. Si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura.

Art. 2195 c.c. Imprenditori soggetti a registrazione

1. Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;

2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;

3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;

4) un'attività bancaria o assicurativa;

5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

L'impresa agricola può essere esercitata individualmente oppure in forma societaria: in quest'ultimo caso, si può scegliere la forma della società semplice (che è un particolare tipo di società di persone che può svolgere solo società agricola), oppure si possono utilizzare le forme proprie delle società commerciali (quindi sia delle società di persone – s.n.c. e s.a.s. – sia delle società di capitali).

La particolarità è che mentre l'imprenditore agricolo individuale e la società semplice determinano il loro reddito con le regole proprie dei redditi fondiari, le società diverse dalla società semplice (indipendentemente dal fatto che svolgano attività agricola o attività commerciale) determinano il loro reddito con le regole proprie del reddito d'impresa.

3.3. L'attività di impresa delle persone fisiche e delle società.

Per la persona fisica, l'attività di impresa è una delle possibili attività che essa può svolgere: quindi l'attività di impresa è una delle varie possibili fonti reddituali della persona fisica.

Per la società, l'attività di impresa è la sola attività che essa può svolgere: quindi l'attività di impresa è l'unica fonte reddituale della società.

Pertanto:

- la persona fisica ha una pluralità di possibili fonti reddituali → questo principio è espresso negli articoli 3, 6 e 8 del Tuir;
- la società ha un'unica fonte reddituale (il reddito d'impresa) → questo principio è espresso nell'articolo 81 del Tuir.

Art. 3 Tuir. Base imponibile

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato,...

IRPEF

Art. 6 Tuir. Classificazione dei redditi

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:

a) redditi fondiari;

b) redditi di capitale;

c) redditi di lavoro dipendente;

d) redditi di lavoro autonomo;

e) redditi di impresa;

f) redditi diversi.

IRPEF

Art. 8 Tuir. Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo...

IRPEF

Art. 81 Tuir. Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società ... da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ....

IRES

3.4. La "sfera imprenditoriale" delle persone fisiche e delle società.

Mentre per le persone fisiche l'attività imprenditoriale o professionale è una delle possibili attività che le persone fisiche medesime possono svolgere, l'attività imprenditoriale è l'unica ed esclusiva attività che può essere svolta da una società (o da un ente commerciale): la società non ha altra attività che l'attività d'impresa.

Quindi, qualsiasi fonte reddituale che la società abbia, essa concorre a formare il suo reddito d'impresa; ancora, qualsiasi bene che la società possieda, esso è un bene che va riferito all'attività d'impresa (cosicché costi e ricavi ad esso afferenti partecipano alla formazione del reddito d'impresa).

Per le persone fisiche invece un dato reddito è definibile come reddito d'impresa solo se deriva dallo svolgimento di un'attività d'impresa; un dato bene appartiene all'impresa (e concorre alla formazione del reddito d'impresa della persona fisica) in quanto sia relativo allo svolgimento dell'attività d'impresa.

Esempio:

** il computer acquistato dalla società, appartiene alla sfera dell'attività d'impresa svolta dalla società stessa;*

** il computer acquistato dalla persona fisica appartiene o meno alla sfera della sua attività d'impresa (o professionale) se sia effettivamente usato come tale (e sia assoggettato a determinate formalità nei libri contabili).*

4. I redditi della società di persone commerciali

L'attività delle società di persone (parliamo qui delle società di persone "commerciali" e cioè di s.n.c. e s.a.s., in quanto alla società semplice, quale società agricola, si applicano, come detto, regole particolari), come quella delle società di capitali, è una attività d'impresa; ancora, come per le società di capitali, l'attività di impresa è l'unica attività esercitabile dalle società di persone.

Ne deriva che il reddito delle società di persone è esclusivamente un reddito d'impresa, che si determina con le medesime regole con le quali si determina il reddito (d'impresa) delle società di capitali (o con le quali si determina il reddito d'impresa delle persone fisiche che svolgano una attività d'impresa).

Tuttavia, una volta calcolato il reddito d'impresa in capo alla società di persone, esso non è assoggettato ad Ires ma viene ripartito tra i soci della società di persone (indipendentemente dal percepimento, cioè dalla effettiva distribuzione e/o prelievo degli utili) e concorre, insieme ai redditi appartenenti alle diverse categorie di reddito, alla formazione del reddito complessivo del socio stesso da sottoporre ad Irpef (la parte di reddito della società di persone imputata al socio si definisce come "reddito di partecipazione").

La qualificazione del reddito delle società di persone come reddito di impresa è sancita dall'articolo 6 del Tuir.

L'imputazione del reddito delle società di persone ai propri soci è sancita nell'articolo 5 del Tuir (il cosiddetto principio di "trasparenza")

Art. 6 Tuir. Classificazione dei redditi

3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

IRPEF

Art. 5 Tuir. Redditi prodotti in forma associata

1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

IRPEF

Art. 89 Tuir. - Dividendi ed interessi

1. Per gli utili derivanti dalla partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato si applicano le disposizioni dell'articolo 5.

IRES

5. I redditi degli enti diversi dalle società

Accanto alle persone fisiche e alle società commerciali, altri soggetti operano nel mondo del diritto e sono titolari di posizioni giuridiche attive (diritti) e passive (obblighi). Si pensi ad esempio alle associazioni (riconosciute e non riconosciute) e alle fondazioni.

Questi enti diversi dalle società:

→ possono svolgere esclusivamente un'attività "ideale" (cioè non di impresa commerciale): *ad esempio, la associazione culturale che organizza dibattiti politici*;

→ possono svolgere, accanto ad una attività "ideale", anche una attività di impresa commerciale in via non esclusiva né principale: *ad esempio, la fondazione culturale che, accanto alla propria principale attività culturale "istituzionale", pubblica anche libri da vendere al fine di finanziare l'attività principale*; sotto il profilo tributario questi enti vengono definiti come "enti non commerciali";

→ possono avere per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività di impresa commerciale: *ad esempio, la fondazione che gestisce un teatro*; sotto il profilo tributario, questi enti vengono definiti come "enti commerciali".

La definizione dell'attività di impresa è contenuta nell'articolo 2082 del codice civile.

Art. 2082 c.c. Imprenditore

1. E' imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

Va sottolineato che mentre le società finalizzano la loro attività allo scopo della divisione degli utili (sono cioè "enti for profit"), gli enti diversi dalle società, pur svolgendo (in tutto o in parte) un'attività del tutto analoga a quella delle società agiscono al fine non di distribuire utili ma di reimpiegare gli eventuali avanzi di gestione nella loro attività (sono cioè "enti non profit").

6. Le imposte sui redditi

I redditi delle persone fisiche (che sono tassativamente elencati nell'articolo 6 del Tuir) sono assoggettati all'Irpef (imposta sul reddito delle persone fisiche). L'Irpef si quantifica applicando aliquote progressive a scaglioni di valore imponibile.

I redditi delle società di capitali (e cioè il loro reddito d'impresa) (ove non si sia optato per il regime della trasparenza) sono soggetti all'Ires (imposta sul reddito delle società). L'Ires si quantifica applicando l'aliquota fissa del 33 per cento al reddito imponibile (1).

I redditi d'impresa delle società di persone non sono assoggettati direttamente ad imposta in quanto il reddito prodotto viene attribuito ai singoli soci per concorrere a formare il loro reddito complessivo da assoggettare a Irpef.

L'assoggettamento a Irpef dei redditi delle persone fisiche è stabilito dall'articolo 1 del Tuir. Le aliquote sono stabilite dall'articolo 12 del Tuir.

L'assoggettamento a Ires dei redditi delle società di capitali è stabilito dagli articoli 72, 73 e 81 del Tuir. L'aliquota del 33 per cento è stabilita dall'articolo 77 del Tuir.

(1) a meno che appunto non si applichi il regime di trasparenza, con applicazione della tassazione in capo ai soci e non alla società

Art. 1 Tuir. Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6.

IRPEF

Art. 13 Tuir. Determinazione dell'imposta

1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili ... e della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione..., le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

a) fino a 26.000 euro, 23 per cento;

b) oltre 26.000 euro e fino a 33.500 euro,33 per cento;

c) oltre33.500 euro 39 per cento;

oltre 100.000 euro contributo di solidarietà del 4% (39%+4%)

IRPEF

Art. 72 Tuir. Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.

IRES

Art. 73 Tuir. Soggetti passivi

1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;...

IRES

Art. 81 Tuir. Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società ... da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa...

IRES

Art. 77 Tuir. Aliquota dell'imposta

1. L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 33 per cento.

IRES

Quanto agli enti diversi dalle società commerciali:

→ mentre qualsiasi reddito conseguito dagli enti commerciali si considera come reddito d'impresa (così come accade per le società) ai sensi dell'articolo 81 del Tuir;

→ il reddito imponibile degli enti non commerciali (poiché svolgono l'attività d'impresa in via non esclusiva né principale, ma svolgono anche altre attività) si determina (come accade per le persone fisiche) sommando le varie categorie di reddito che essi conseguono (articolo 143 Tuir).

In entrambi i casi, al reddito imponibile così determinato, si applica l'Ires.

Art. 81 Tuir. Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione.

IRES

Art. 143 Tuir. Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ...

IRES

7. Il regime di trasparenza

7.1 – L'opzione per il regime di trasparenza nelle società di capitali

Il "regime di trasparenza" consiste nella possibilità, offerta alle società di capitali (in presenza di determinati presupposti), di tassare il reddito d'impresa in capo ai singoli soci anzichè in capo alla società che lo ha prodotto. L'attribuzione del reddito ai soci avviene "per competenza" e cioè in funzione della maturazione del reddito stesso, indipendentemente dalla effettiva distribuzione dei dividendi.

La ragione dell'istituzione del regime di trasparenza è da ricercare nell'intento di farne uno strumento per evitare la doppia imposizione (la prima volta in capo alla società, per il reddito da essa prodotto, la seconda volta in capo ai soci per il dividendo conseguito). Inoltre ribaltando la tassazione "a valle", cioè sui soci, si ottiene anche lo scopo di sgravare la società da oneri fiscali (che vengono assolti dai soci), al fine di non drenare risorse fuori dalla società stessa.

Presupposti per l'applicazione del regime di trasparenza sono i seguenti:

1) caratteristica della società partecipata	deve essere s.p.a. – s.r.l. – s.a.p.a. – s. coop.
2) caratteristica dei soci	devono essere solo s.p.a. – s.r.l. – s.a.p.a. – s. coop. (se vi siano persone fisiche o società di persone come soci, non è consentita l'adozione del regime di trasparenza)
3) quote di capitale sociale dei soci	→ devono essere comprese tra il 10% e il 50% per tutto il periodo d'imposta per il quale vige il regime di trasparenza → le quote possono variare anche di entità, ma devono sempre tenersi nell' ambito delle predette percentuali

→ può anche entrare un nuovo socio, che deve però attestarsi entro le predette percentuali

→ il regime di trasparenza determina l'imputazione del reddito a coloro che sono soci al giorno di chiusura del periodo d'imposta

Per accedere al regime di trasparenza occorre esercitare (alla fine del primo esercizio del triennio) un'opzione congiunta da parte della società partecipata e da parte di tutti i suoi soci. Questa opzione è irrevocabile per tre esercizi (ma se durante il corso di uno dei tre esercizi vengono meno i presupposti per l'adozione del regime di trasparenza, l'opzione si caduca con effetto dall'inizio dell'esercizio in corso).

Effetti dell'opzione per il regime di trasparenza sono:

→ il reddito (indipendentemente dalla percezione del dividendo) e le perdite vengono imputati ai soci (a coloro che sono soci al giorno di chiusura dell'esercizio della società partecipata) in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili (che normalmente coincide con la loro quota di partecipazione al capitale sociale)

→ ai soci competono pro quota le ritenute d'acconto subite dalla partecipata e i suoi crediti d'imposta

→ la distribuzione dei dividendi ai soci diviene fiscalmente irrilevante

→ la società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per il pagamento dell'imposta dovuta a seguito dell'imputazione per trasparenza (quindi l'inadempimento di un socio si ribalta sugli altri soci)

7.2 - Il regime di trasparenza nelle s.r.l.

Uno specifico regime di trasparenza è disposto per le piccole s.r.l., al fine:

- da un lato, anche qui, di evitare le doppie imposizioni (dapprima sulla società e poi sui soci: il reddito della società è tassato al 33% e poi sui dividendi corrisposti alle persone fisiche si sconta la ritenuta del 12,5% oppure la tassazione ordinaria sul 40% del loro ammontare); e:
- d'altro lato, al fine di rendere omogenea la tassazione delle s.r.l. con quella delle società di persone, per identità di fenomeno economico.

Presupposti per l'applicazione del regime di trasparenza sono i seguenti:

1) caratteristica della società partecipata	→ deve essere una s.r.l.
	→ non deve superare la soglia di ricavi prevista per l'applicazione degli studi di settore (attualmente euro 5.164.569; ci si riferisce alla soglia dei ricavi dell'esercizio anteriore a quello di esercizio dell'opzione);
	→ non deve possedere partecipazioni in regime di *participation exemption* (in quanto, se così fosse, i soci persone fisiche si avvarrebbero indebitamente di una disposizione volta ad evitare la duplicazione della tassazione in capo alle società)
2) caratteristiche dei soci	→ devono essere persone fisiche
	→ non devono essere più di dieci

Per accedere al regime di trasparenza occorre esercitare (alla fine del primo esercizio del triennio) un'opzione congiunta da parte della società partecipata e a parte di tutti i suoi soci. Questa opzione è irrevocabile per tre esercizi (ma se durante il corso di uno dei tre esercizi vengono meno i presupposti per l'adozione del regime di trasparenza, l'opzione si caduca con effetto dall'inizio dell'esercizio in corso).

Effetti dell'opzione per il regime di trasparenza sono:

→ i redditi (indipendentemente dalla percezione del dividendo) e le perdite vengono imputati ai soci (a coloro che sono soci al giorno di chiusura dell'esercizio della società partecipata) in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili (che normalmente coincide con la loro quota di partecipazione al capitale sociale)

→ ai soci competono pro quota le ritenute d'acconto subite dalla partecipata e i suoi crediti d'imposta

→ la distribuzione dei dividendi ai soci (si tratta dei dividendi riferibili agli esercizi in cui si è esercitata l'opzione, indipendentemente da qualunque momento essa avvenga e da chiunque siano i soci in quel momento), diviene fiscalmente irrilevante

→ l'assemblea è sovrana nello stabilire l'ordine di distribuzione delle riserve (ossia quelle maturate ante o post l'opzione per il regime di trasparenza)

→ la società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per il pagamento dell'imposta dovuta a seguito dell'imputazione per trasparenza (quindi l'inadempimento di un socio si ribalta sugli altri soci)

ESEMPIO DI CALCOLO DI CONVENIENZA FISCALE PER IL REGIME DI TRASPARENZA NELLE PICCOLE SRL

Si assume che:

a) la società "Alfa srl" consegue, nel 2004, un reddito, prima delle imposte, pari a € 100.000;

b) la società è costituita da 2 soci la cui partecipazione agli utili è suddivisa come segue:
- socio A 60% (partecipazione qualificata);
- socio B 40% (partecipazione qualificata);

c) si assume che l' aliquota Ires, applicata al reddito imponibile della società, sia pari al 33%;

Art. 77 Tuir. Aliquota dell'imposta

1. L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 33 per cento.

IRES

d) si assumono le seguenti aliquote Irpef, da applicarsi sui redditi delle singole persone fisiche :

Art. 13 Tuir. Determinazione dell'imposta

1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili ... e della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione..., le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

a) fino a 26.000 euro, 23 per cento;

b) oltre 26.000 euro e fino a 33.500 euro,33 per cento;

c) oltre33.500 euro 39 per cento;

oltre 100.000 euro contributo di solidarietà del 4% (39%+4%)

IRPEF

e) si assume che il reddito complessivo dei soci corrisponda ai dividendi distribuiti dalla società (in sostanza i soci non possiedono altri redditi se non i dividendi che percepiscono dalla società); i dividendi che la società distribuisce sono al netto dell'imposta Ires di competenza della società;

f) in base all'art. 47 Tuir, i dividendi distribuiti dalle società concorrono alla formazione del reddito imponibile limitatamente al 40% del loro ammontare. In pratica, se il dividendo (già al netto del 33% di Ires pagata dalla società) è pari a 100, lo stesso verrà tassato ai fini Irpef, all'atto della distribuzione dello stesso, per un importo pari a 40; in latri termini, l'abbattimento del 60% (parte esente da Irpef) serve a "compensare" le imposte che i dividendi distribuiti dalla società hanno già subito "a monte" attraverso il pagamento del 33% di Ires;

Art. 47 Tuir – Utili da partecipazione

1…. *Gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'art.73, …, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40% del loro ammontare,…, .*

IRPEF

g) la "no tax area" per ogni singolo socio è quella determinata ai sensi dell'art. 11 del Tuir (sul meccanismo di applicazione della no tax area si fa rinvio a tale norma).

Ciò premesso, il carico fiscale complessivo dei soci (Irpef complessiva del socio A e del socio B) e della società (Ires) nel caso di tassazione ordinaria e nel caso di applicazione della regime della trasparenza trasparenza è così determinato:

SOCIETA'	TASSAZIONE ORDINARIA IRES E IRPEF	TASSAZIONE PER TRASPARENZA
Reddito società 100.000	100.000	100.000
IRES (33%) accantonata in bilancio	**33.000**	**0**
Utile netto distribuibile	(100.000 -33.000) 67.000	100.000
Reddito distribuibile al socio A in base alla part. al c.s.	(67.000 x 60%) **40.200**	(100.000 x 60%) **60.000**
Reddito distribuibile al socio B in base alla part. al c.s.	(67.000 x 40%) **26.800**	(100.000 x 40%) **40.000**
Irpef Socio A	**Tassazione ordinaria**	**Tassazione per trasparenza**
Dividendi/reddito	(40.200 x 40%)16.080	60.000
Reddito complessivo	16.080	60.000
Deduzione no tax area	1.491	0
Reddito imponibile	(16.080 - 1.491) 14.589	(60.000 - 0) 60.000
Irpef	**3.355**	**18.790**
Irpef Socio B	**Tassazione ordinaria**	**Tassazione per trasparenza**
Dividendi/reddito	(26.800 x 40%) 10.720	40.000
Reddito complessivo	10.720	40.000
Deduzione no tax area	2.109	0
Reddito imponibile	(10.720 - 2.109) 8.611	(40.000 – 0) 40.000
IRPEF	**1.981**	**10.990**
CARICO FISCALE TOTALE	(33.000 + 3.355 + 1.981) **38.336**	(0 + 18.790 + 10.990) **29.780**
% DI TASSAZIONE TOTALE	**38,34%**	**29,78%**

8. Il regime del consolidato nazionale

8.1 - L'introduzione del consolidato fiscale nazionale. Aspetti generali

Il regime del "consolidato fiscale" è diverso dal bilancio consolidato civilistico. Il bilancio consolidato civilistico è un bilancio unitario di una pluralità di società ove vengono elise le poste di bilancio generate da rapporti infragruppo (ad esempio, vengono compensati i debiti e i crediti *intercompany*).

Con il "consolidato fiscale nazionale", introdotto nell'ordinamento tributario italiano con la riforma del 2004, si conferisce rilevanza fiscale al concetto di "gruppo di società" e si consente conseguentemente alla società capogruppo di presentare un'unica dichiarazione dei redditi che è il risultato della somma algebrica degli imponibili delle società appartenenti al gruppo, opportunamente "rettificati". Con l'introduzione della tassazione di gruppo, prevista dagli articoli da 117 a 129 del nuovo Tuir, è quindi possibile procedere al consolidamento delle posizioni fiscali relative a più società che fanno parte dello stesso gruppo.

Più precisamente, ciascuna società del gruppo determina la propria base imponibile Ires autonomamente applicando le regole per la determinazione del reddito d'impresa. Solo il risultato finale (che può essere una base imponibile positiva o una base imponibile negativa → perdita fiscale da riportare a nuovo) viene "trasferito" in capo alla controllante. In tale modo è ad esempio possibile "utilizzare" le perdite fiscali delle società controllate in diminuzione dei redditi fiscali (positivi) realizzati dalle altre società del gruppo.

Il risultato di detta somma algebrica si imputa dunque alla controllante, in modo da determinare il presupposto della liquidazione di un' unica imposta (oppure, viceversa, il riporto a nuovo dell'eventuale perdita che emerge dal consolidato).

Le controllate rimangono responsabili in solido di quella parte del complessivo debito d'imposta riferibile alla loro partecipazione alla determinazione del reddito complessivo.

Il consolidato è un regime opzionale; l'opzione per il consolidamento va effettuata dalla società controllante e dalla società controllata, ha validità per tre esercizi ed è irrevocabile (ma cessa di essere efficace se viene meno il rapporto di controllo).

ESEMPIO

Ipotesi di liquidazione separata delle imposte in capo a ciascuna società:

	Società "a"	***Società "b"***
Reddito imponibile Ires	*+100*	*(60)*
Imposta 33%	*(33)*	*====*
Crediti verso erario (acconti versati esercizio precedente)	*+5*	*+5*
Saldo	***(28)***	***+5***

Con il meccanismo della somma algebrica degli imponibili si avrà invece:

(100 → reddito positivo società "a") – 60 (perdita fiscale della società "b") = 40 base imponibile consolidata

aliquota Ires 33% → 40 x 33%= 13,2 → Imposta a saldo 13,2 - 10 (crediti d'imposta di " a" e "b") = 3,2

8.2 - I soggetti ammessi

I soggetti che possono beneficiare del consolidato nazionale sono i seguenti:

→ le società per azioni e in accomandita per azioni;

→ le società a responsabilità limitata;

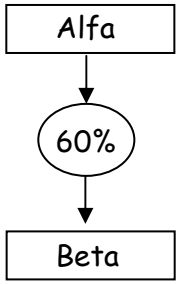
→ le società cooperative;

→ altri enti (quali le società di mutuo soccorso e gli enti pubblici o privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali).

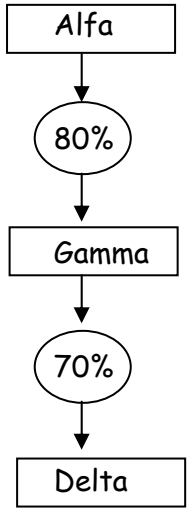
8.3 - La nozione di controllo

Possono optare per il consolidato nazionale le società tra le quali intercorra il cosiddetto "controllo di diritto" (art. 2359, comma 1, n. 1) c.c.) e cioè ove la controllante disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della società controllata. Il "controllo di diritto" può essere:

diretto



indiretto



Nel secondo esempio si nota che Alfa partecipa Delta per l'80% del 70% e quindi per il 56%.

8.4 - Le fasi della determinazione del reddito imponibile consolidato.

Se ricorrono i presupposti (soggettivi ed oggettivi) sopraindicati, la tassazione consolidata comporta la determinazione di un unico reddito complessivo che corrisponde alla somma algebrica degli interi imponibili (positivi o negativi) della società controllante e delle singole società controllate indipendentemente dalla quota di partecipazione al capitale sociale della società controllata riferibile al soggetto controllante.

In sintesi le fasi del consolidamento possono essere così riassunte:

Fase 1	Determinazione del reddito imponibile (o della perdita fiscale) a livello di ciascuna società, in base alle regole ordinarie (reddito d'impresa)
Fase 2	Trasferimento del reddito imponibile (o della perdita fiscale) di cui alla fase 1 dalle società controllate alla società controllante.
Fase 3	Determinazione del reddito imponibile (Ires) consolidato inteso come somma algebrica degli imponibili di ciascuna società
Fase 4	Rettifiche di consolidamento
Fase 5	Calcolo delle imposte sul reddito consolidato

8.5 - La neutralità di determinate operazioni infra gruppo

Dato che l'imposizione scaturisce dalla sommatoria dei redditi delle società consolidate, divengono fiscalmente irrilevanti le distribuzioni dei dividendi che le controllate effettuino a favore della controllante (quindi nel bilancio della controllante occorre operare una variazione in diminuzione per sterilizzare l'impatto dei dividendi percepiti sul suo reddito complessivo).

Il regime del consolidato nazionale, oltre a determinare l'irrilevanza della distribuzione di dividendi della controllata alla controllante, permette di optare per la neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo dei beni diversi da quelli la cui cessione genera ricavi (e quindi dei beni strumentali e delle partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie), e ciò al fine di non scoraggiare, con il prelievo fiscale, le operazioni di migliore allocazione possibile delle risorse esistenti all'interno di un gruppo.

8.6 - I trasferimenti infra gruppo dei vantaggi fiscali. Aspetti contabili

Da quanto fin qui detto, si deriva che il meccanismo di determinazione del reddito consolidato di gruppo può comportare l'instaurarsi di variegate situazioni economiche e finanziarie infra gruppo derivanti dal trasferimento alla controllante di imponibili fiscali, perdite fiscali, crediti d'imposta, ecc. Ne scaturiscono quindi ovvie e necessarie conseguenze anche sotto il profilo contabile e bilancistico.

Si pensi ad esempio al caso che nella controllante e nelle controllate esistano anche soci "terzi" (e cioè al caso in cui il capitale delle controllate non appartenga per intero alla controllante) i cui diritti economico-patrimoniali non possono di certo essere lesi dalla presenza di un consolidamento fiscale di gruppo. Se dunque una controllata "ceda" la propria perdita fiscale alla capogruppo, il socio di minoranza della controllata subisce un possibile danno nel vedersi tassati maggiormente gli utili futuri della "propria" società in quanto non potrà più compensarli con perdite fiscali pregresse (ora cedute alla capogruppo).

I casi che possono verificarsi possono essere ad esempio i seguenti:

a) la controllata ha trasferito redditi imponibili alla controllante. La controllante paga imposte. La controllata dovrebbe riconoscere un beneficio alla controllante di importo pari alle imposte versate sul reddito trasferito. Ad esempio, se la società controllata trasferisse un reddito pari a 100, dovrebbe versare alla controllante una somma pari a 33 (100 x 33% di Ires);

b) la controllata ha trasferito perdite fiscali alla controllante, le quali sono state utilizzate a compensazione del reddito consolidato, generando un risparmio d'imposta a livello di gruppo. La società controllata dovrebbe ricevere un beneficio pari al risparmio d'imposta ottenuto per effetto delle perdite fiscali trasferite. Ad esempio, se la controllata trasferisse perdite pari a 100, dovrebbe ricevere in cambio una somma pari a 33 (33% x 100);

c) la società controllata ha trasferito perdite fiscali alla controllante che non sono state utilizzate a compensazione del reddito consolidato (magari perché la controllante ha, a sua volta, perdite fiscali). Tali perdite fiscali complessive sono state rinviate a nuovo dalla controllante. In questo caso la controllata dovrebbe vedersi riconoscere un credito (condizionato al futuro effettivo utilizzo delle perdite) pari al risparmio d'imposta ottenuto per effetto delle perdite fiscali trasferite. Ad esempio, se la controllata trasferisse perdite pari a 100, dovrebbe contabilizzare un credito pari a 33 (33% x 100);

d) la società controllante ha utilizzato proprie perdite fiscali a compensazione dei redditi imponibili ad essa trasferiti dalle controllate. In questo caso la controllante dovrebbe ricevere un beneficio pari al risparmio d'imposta ottenuto per effetto dell'utilizzo delle

proprie perdite fiscali. Ad esempio, se la società controllante utilizzasse proprie perdite pari a 100, dovrebbe ricevere in cambio una somma pari a 33 (33% x 100).

Tutte le somme di cui sopra (versate o percepite) tra le società del gruppo in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti:

1) sono imputate a conto economico per competenza;
2) non concorrono alla formazione della base imponibile in quanto escluse.

Riprendendo l'esempio precedente si avrà pertanto:

	Società "a"	***Società "b"***
Reddito imponibile Ires	*+100*	*(60)*
Imposta 33%	*(33)*	*====*
Crediti verso erario (acconti versati esercizio precedente)	*+5*	*+5*
Saldo	***(28)***	***+5***

In questo caso la società "a" capogruppo compensa il suo reddito imponibile di 100 con la perdita (ora deducile da parte di "a") di 60 della società controllata "b". Sotto il profilo finanziario la società "a" deve riconoscere alla società "b" il risparmio d'imposta conseguente alla deducibilità della perdita di 60.

Contabilizzando il tutto per competenza, si avrà la seguente situazione contabile :

Società "a"

Risparmio d'imposta : perdita deducibile 60 x 33%= 19,8

Scrittura contabile

31.12.2….

IMPOSTE SUL REDDITO	*A DEBITI VERSO SOCIETA' B*	*19,8*
(conto economico)	*(stato patrimoniale)*	

Società "b"

La cessione della perdita deducibile ad "a" rappresenta un provento straordinario e per contro un credito verso "a".

Scrittura contabile

31.12.2….

CREDITI VERSO "A"	*A PROVENTI STRAORDINARI*	*19,8*
(stato patrimoniale)	*(conto economico)*	

Il provento straordinario non concorre a formare il reddito imponibile di "b" (variazione in diminuzione)

Un altro esempio:

	Società "a"	***Società "b"***
Reddito imponibile Ires	*+100*	*(150)*

La perdita di 150 può essere compensata solo per 100 e cioè per l'ammontare del reddito imponibile di "a". La società "b" può rilevare il provento straordinario secondo i seguenti principi:

1) Il principio del recupero

Il provento viene contabilizzato nell'esercizio in cui la perdita viene utilizzata da un'altra società del gruppo.

Quindi nel primo esercizio si avrà:

	31.12.2…x.	
CREDITI VERSO "A"	*A PROVENTI STRAORDINARI*	*33*
(stato patrimoniale)	*(conto economico)*	

Successivamente quando la società utilizzerà la perdita residua di 50 (50 x 33%= 16,5) si avrà:

	31.12.2….(x+1,……)	
CREDITI VERSO "A"	*A PROVENTI STRAORDINARI*	*16,5*
(stato patrimoniale)	*(conto economico)*	

2) Il principio della fiscalità attiva.

Applicando tale trincio la società "b" rileva immediatamente le due componenti (immediata pari a 33 e differita pari 16,5)

31.12.2…x.

Diversi	*a*	***Proventi straordinari***		*49,5*
Crediti verso "a"			*33*	
Crediti per fiscalità attiva			*16,5*	

Nell'esercizio in cui la società "a" utilizzerà la residua perdita di "b" la scrittura contabile sarà la seguente:

31.12.2…x+1.

Crediti verso "a"	*a*	***Crediti per fiscalità attiva***		*16,5*

a. I REDDITI DELLE SOCIETA'

Tipo di società	*Tipo di reddito prodotto*	*Imposta*	*Aliquota d'imposta*
Società per azioni Società a responsabilità limitata Società in accomandita per azioni Società cooperativa	Producono esclusivamente redditi di impresa	Sul reddito complessivo si applica l'Ires (1)	33 %
Società in nome collettivo Società in accomandita semplice	Producono esclusivamente redditi di impresa	Il reddito complessivo si ripartisce tra i soci e concorre a formare l' imponibile Irpef	Aliquota **IRPEF** propria dello scaglione marginale

(1) a meno che non si applichi, ricorrendone i presupposti, il regime di trasparenza, con applicazione della tassazione in capo ai soci e non alla società

b. LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI DISTRIBUITI DA SOCIETA' DI CAPITALI

→ Distribuiti da soggetto Ires a soggetto Ires (art. 89, c. 2, Tuir) ⟶ non sono imponibili per il 95% del loro ammontare

→ Distribuiti da soggetto Ires a imprenditore individuale ⟶ non sono imponibili per il 60% del loro ammontare (art. 59 Tuir)

→ Distribuiti a persone fisiche non imprenditori

- Partecipazione non qualificata(*) = ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,5% (art. 27 dpr 600/1973) -- (quindi 12,5% sul dividendo netto di (100 – 33% di Ires =) 67 (12,5% di 67) = tassazione complessiva del 41,37%) (33% + 8,37%) .
- Partecipazione qualificata = non sono imponibili per il 60% del loro ammontare (art. 47 Tuir) (quindi ipotizzando nel 33 % l'aliquota marginale di una persona fisica, si ha una tassazione del 33% sul 40% del dividendo, e quindi una imposizione complessiva del 13,2 % + 33 % di Ires = 46,2%)

(*) La partecipazione è qualificata quando nelle società non quotate attribuisce più del 20% dei diritti di voto oppure rappresenta più del 25% del capitale sociale (nelle società quotate va superato il 2% dei diritti di voto o il 5% del capitale sociale)

Se viene applicato il regime della trasparenza, gli utili della società partecipata vengono imputati ai soci indipendentemente dalla loro percezione, quindi la distribuzione dei dividendi è fiscalmente irrilevante.

Se viene applicato il regime del consolidato nazionale (ove la controllante somma in capo a sé le componenti positive e negative di reddito delle società del gruppo), la distribuzione dei dividendi alla controllante è fiscalmente irrilevante.

I dividendi corrisposti a società e imprenditori individuali vanno a comporre, come componenti positive, il reddito d'impresa di detti soggetti.

I dividendi corrisposti a persone fisiche non imprenditori si qualificano invece come redditi di capitale.

I redditi di capitale sono quelli che derivano dall" "impiego di un capitale" (articolo 44, lett. h), Tuir) e si distinguono dai "redditi diversi" (nei quali sono compresi i capital gains, vale a dire le plusvalenze derivanti alla persona fisica da cessioni di partecipazioni; tali plusvalenze, se invece siano realizzate nell'esercizio di un'attività d'impresa, individuale o societaria, concorrono alla formazione del reddito d'impresa del soggetto che ha realizzato la plusvalenza) in quanto:

- i redditi di capitale sono certi nell'an, anche non sempre certi nel quantum (è cioè programmato l'evento che dovrebbe dal luogo alla percezione dei redditi: l'assemblea annuale di bilancio chiamata a decidere sulla distribuzione dell'utile, sempre che ve ne sia; le scadenze previste nel regolamento del prestito obbligazionario per il pagamento degli interessi delle obbligazioni e per il rimborso del capitale, sempre che la società emittente non sia insolvente);
- i capital gains sono incerti nell'an e nel quantum (non è cioè programmato – ed è quindi "incerto" (art. 44 lett. h. Tuir) l'evento al cui verificarsi si potrebbe produrre la plusvalenza).

Art. 47 Tuir. - Utili da partecipazione.

1. Salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.

IRPEF

Art. 48 Tuir. - Redditi imponibili ad altro titolo

1. Non costituiscono redditi di capitale gli interessi, gli utili e gli altri proventi di cui ai precedenti articoli conseguiti dalle società e dagli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), e dalle stabili organizzazioni dei soggetti di cui alla lettera d) del medesimo comma, nonché quelli conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali.

2. I proventi di cui al comma 1, quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa.

IRPEF

c. I REDDITI DEGLI ENTI DIVERSI DALLE SOCIETA'

Tipo di ente	*Tipo di reddito prodotto*	*Imposta*	*Aliquota d'imposta*
Ente che ha come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (1)	Tutti i redditi conseguiti sono redditi di impresa	Sul reddito complessivo si applica l'Ires	33 % (2)
Ente che non ha come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (1)	Il reddito complessivo è dato dalla somma delle varie categorie di reddito conseguite	Sul reddito complessivo si applica l'Ires	33 % (2)

(1) sono esclusi dall'applicazione dell'Ires:

→ per ragioni soggettive (art. 74 c. 1 Tuir): lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni

→ perché l'attività esercitata non ha le caratteristiche di attività commerciale (art. 74 c. 2 Tuir): gli enti pubblici previdenziali, gli enti pubblici assistenziali, le Aziende Sanitarie Locali

(2) Art. 6 dpr 601/1973 = "L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:
a) enti istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi."

d.I SOGGETTI IRES

	Soggetti	*Come determinano il reddito imponibile*	*Norma Tuir*
1	Società di capitali (spa, srl, saa) Società cooperative Enti commerciali Stabili organizzazioni in Italia di enti non residenti	Qualsiasi reddito conseguito da questi soggetti si considera reddito di impresa e si determina con le regole proprie del reddito d'impresa	Art. 81
2	Enti non commerciali	Il reddito imponibile degli enti non commerciali è dato dalla somma delle varie categorie di reddito dai medesimi conseguiti	Art. 143

e. I REDDITI SOGGETTI A IRPEF E A IRES

Soggetto	Redditi conseguibili		Reddito complessivo	Imposta
Persona fisica	Proprietà immobiliare	→ reddito fondiario	È la somma dei redditi appartenenti alle varie categorie di reddito (il soggetto percettore non influenza la qualificazione del reddito percepito)	Irpef
	Frutti da capitale	→ reddito di capitale		
	Lavoro subordinato	→ reddito di lavoro sub.		
	Lavoro autonomo	→ reddito di lavoro aut.		
	Attività d'impresa	→ reddito di impresa		
	Cessione di azioni	→ reddito diverso		
Ente non commerciale	Proprietà immobiliare	→ reddito fondiario	È la somma dei redditi appartenenti alle varie categorie di reddito (il soggetto percettore non influenza la qualificazione del reddito percepito)	Ires
	Frutti da capitale	→ reddito di capitale		
	Attività d'impresa	→ reddito di impresa		
	Cessione di azioni	→ reddito diverso		
Società Ente commerciale	Società e enti commerciali non hanno altra attività che quella di impresa. Quindi tutti i redditi che essi conseguono sono redditi di impresa (ad esempio: gli interessi attivi di un c/c si contabilizzano nel conto economico e concorrono alla determinazione del reddito d'impresa)		E' il reddito d'impresa (dalla natura del soggetto percettore discende la natura del reddito percepito)	Ires

f. SOGGETTI IRES E SOGGETTI IRPEF

Soggetto	Reddito complessivo	Imposta
Persona fisica	Si sommano i redditi delle varie categorie	Si applica l'Irpef (1)
Ente non commerciale	Si sommano i redditi delle varie categorie	Si applica l'Ires (2)
Società di capitali	Producono solamente reddito d'impresa	Si applica l'Ires (2)
Società di persone	Producono solamente reddito d'impresa, che viene ripartito tra i soci e concorre a formare il reddito complessivo della persona fisica	Si applica l'Irpef al reddito complessivo del socio formato anche mediante il reddito di partecipazione alla società di persone a lui imputato (1)
Ente commerciale	Producono solamente reddito d'impresa	Si applica l'Ires (2)

(1) il versamento si effettua entro il 20 giugno dell'anno in cui si presenta la dichiarazione dei redditi (alla stessa data si versa il primo acconto dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta in corso, pari al 40 % del pagamento dovuto per il periodo d'imposta precedente; mentre il secondo acconto, pari al 58% del versamento dovuto per l'anno precedente, si deve versare entro il 30 novembre).

(2) il versamento si deve effettuare entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (anche qui si versa, per le imposte dovute per l'esercizio in corso, un primo acconto del 40% e un secondo acconto del 59% entro il giorno 30 dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del precedente esercizio)