

POLITECNICO DI TORINO

Corso di Laurea Magistrale in Ingegneria Gestionale



Tesi di Laurea Magistrale

Aspetti fiscali del bilancio di impresa

Relatore

Prof. Carlo Cambini

Candidato

Andrea Benedetto

Giugno 2022

INDICE

1. Le imposte delle imprese
 - 1.1 Cenni storici fino all'Unità d'Italia
 - 1.2 Dall'Unità d'Italia ai giorni nostri
 - 1.3 Le imposte attuali
2. Il reddito d'impresa e l'IRES
 - 2.1 Componenti positive di reddito
 - 2.2 Componenti negative di reddito
3. L'IRAP
4. Le imposte nel bilancio d'impresa
 - 4.1 L'evoluzione della normativa civilistica – fiscale
5. Reddito fiscale e reddito civilistico
6. Evasione ed elusione fiscale
7. La tassazione e lo sviluppo economico
 - 7.1 Curva di Laffer
 - 7.2 Le imposte come incentivo all'investimento
 - 7.3 La globalizzazione e le pratiche fiscali dannose
- 8 Cenni sulla Legge di bilancio 2022

1 – LE IMPOSTE DELLE IMPRESE

L'articolo n. 2082 del Codice Civile definisce l'imprenditore, ed insieme l'impresa, come colui che *“esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi”*. L'articolo n. 2555 invece dà la nozione di azienda come *“complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa”*.

Sulla base di queste definizioni sono state promulgate le attuali norme fiscali volte ad assoggettare a tassazione i risultati (gli utili) delle imprese ed i beni delle aziende al fine di sostenere e finanziare le politiche di welfare dello Stato.

Obiettivo di questa tesi è quello di creare un quadro della situazione fiscale e tributaria nel quale agiscono le imprese in Italia analizzando le imposte vigenti, l'andamento delle aliquote e della pressione media complessiva negli anni, le basi imponibili e l'incidenza della tassazione sul costo del lavoro. Si studieranno inoltre come gli aspetti fiscali incidano nel bilancio e alcune delle principali teorie volte ad agevolare la ripresa economica che si basano su interventi sulla tassazione delle imprese.

Per comprendere appieno le fondamenta e le peculiarità dell'attuale sistema impositivo in Italia, sono necessari alcuni cenni sulla storia delle tasse.

1.1 - Cenni storici fino all'Unità d'Italia

La raccolta di risorse per far fronte ai bisogni della comunità è divenuta necessaria quando l'uomo ha iniziato ad organizzarsi in unità stanziali.

Nelle società primitive, però, le tasse non venivano versate in moneta ma in beni. Infatti, ai tempi delle prime comunità ebraiche vigeva la decima, cioè una quota della produzione agricola doveva essere versata alla comunità da ogni coltivatore e possessore di fondi rustici.

Solo successivamente, con gli Egizi, nacque il fisco in forma organizzata che, oltre ad occuparsi di riscuotere quanto dovuto dalla popolazione, aveva il compito di censire le persone, il bestiame, i campi e la produzione agricola ed ittica per poter stabilire in base ai possedimenti ed all'effettiva produzione le imposte. Queste venivano pagate in natura o attraverso prestazioni lavorative e, in questo periodo, iniziò l'imposizione dei dazi doganali alle frontiere e nei porti.

Meno efficiente ed organizzato era il fisco nelle Polis greche, dove però la tassazione diretta dei cittadini era considerata una forma di tirannia e ad essere tassati era solo una ristretta élite, alla quale veniva assegnato il compito di finanziare i bisogni pubblici.

Nel lungo periodo romano, le esigenze comunitarie e di conseguenza la tassazione mutarono al variare dell'organizzazione del potere. Inizialmente, con la monarchia, i bisogni erano esigui e riguardavano solo strutture di culto e difensive. Queste venivano "finanziate" dalle prede di guerra, dalle imposizioni ai nemici sconfitti e dalle iniziative dei gruppi gentilizi.

Solo nella metà del VI secolo a.C., con il re Servio Tullio, si instaurò un primo sistema tributario e venne introdotto il censimento. Grazie a questa innovazione venne abolito il tributo ad personam forfettario e si iniziò a pagare il "tributum ex censu", proporzionato all'età ed al censo dei sudditi.

Insieme a questi tributi, un'entrata cospicua per le casse del Regno, e successivamente della Repubblica, era rappresentata dai dazi doganali sul commercio e sul transito su alcune strade o ponti e dalle concessioni rilasciate per il commercio del sale, chiamati rispettivamente "portorium" e "vectigal".

Nella Repubblica inoltre, la custodia dell'erario, la gestione e l'impiego del denaro pubblico fu affidata ai Questori, i quali subappaltavano ai "pubblicani" la riscossione sia dei tributi che degli affitti di immobili di proprietà statale, quali botteghe, pascoli, terme, ecc.

Il gettito e le spese principali per le casse pubbliche erano però ancora rappresentati dalle campagne militari. Infatti, oltre ai bottini di guerra ed alle sanzioni che venivano imposte agli sconfitti a condizione della pace, grazie alle espansioni territoriali veniva incrementato l'"ager publicus" (terreno pubblico) insieme alle entrate che se ne potevano ricavare. Di conseguenza, la riscossione dei tributi non avveniva in maniera sistematica e regolare, ma era legata alle necessità finanziarie per coprire le spese militari in occasione di guerre o in caso di necessità particolari. Va ricordato che le nuove conquiste portavano anche all'incasso di nuove tasse perchè i sistemi tributari preesistenti nelle aree sottomesse venivano consolidati e mantenuti anche dopo la conquista.

Durante il periodo di Giulio Cesare, ed a cavallo dell'avvio dell'era imperiale, intorno al 50 a.C., vennero riformate le basi del sistema contributivo, ed in particolare:

- si accentrò la riscossione all'interno dell'amministrazione dello Stato;
- le decime vennero sostituite con versamenti in denaro;

- con le leggi “sumptuarie” vennero introdotti nuovi parametri per quantificare l’ammontare da corrispondere in base al “lusso” (si pagava una tassa in base al numero di colonne dei porticati delle case);
- vennero introdotte leggi protezionistiche che colpivano le importazioni ma non le esportazioni con l’obiettivo di favorire i prodotti nazionali;
- fu introdotta una tassa di successione al 5% e una sul 4% sulla vendita degli schiavi;
- fu esentata la penisola italica dalle principali imposte, spostando il carico fiscale sulle provincie.

Le spese dell’Impero Romano, che dovevano essere finanziate attraverso la riscossione dei tributi, erano ancora costituite principalmente dal mantenimento dell’esercito e delle amministrazioni e dalle opere pubbliche e, con il passare degli anni la situazione non mutò.

Non variando i bisogni, il sistema fiscale si consolidò nel tempo su tre tipologie di imposte dirette: quella fondiaria, quella personale e quella sui mestieri.

Col passare dei secoli, le campagne di conquista di nuovi territori divennero campagne di mantenimento dei confini. Per continuare a sostenere le elevate spese militari che prosciugavano le casse dell’Impero e per sopperire ai mancati nuovi gettiti derivanti da nuovi territori, intorno al 200 d. C. fu inasprito il sistema di prelievo fiscale. Il compito della riscossione fu infatti affidato anche ai militari, che trasformarono i prelievi in vere e proprie razzie.

Solo dopo il 300 d. C. venne interrotta questa pratica e, grazie ad una ripartizione più equa per tutti i territori della contribuzione, alla

nascita dell' "ordo decuriorum", prima agenzia fiscale della storia, ed alla responsabilizzazione diretta dei decurioni incaricati della riscossione, fu risanato il bilancio dello Stato. Inoltre, venne nuovamente rivista la politica fiscale semplificandola a due imposte: la "capitatio", che gravava sulle persone in età lavorativa, e la "jugatio", che gravava sulle superfici coltivabili in proporzione all'estensione.

La caduta dell'Impero Romano d'occidente, avvenuta nel 476 d.C., non mise fine all'ordinamento fiscale vigente. Infatti, sia la parte dell'Impero bizantino, che continuò la sua storia fino al XV secolo, sia i regni romano-barbarici, tra cui il Sacro Romano Impero, che si sostituirono in Europa all'Impero Romano, mantennero il sistema tributario romano senza sostanziali modifiche. Proprio durante il periodo del Sacro Romano si iniziarono a gettare le basi del periodo feudale, che iniziò intorno al X secolo.

Il feudalesimo nacque grazie alla concessione di Carlo il Calvo ai Signori del diritto di tramandare il feudo in eredità ai figli. Con questa concessione si ridusse il potere centrale dei regnanti a favore dei feudatari che potevano gestire la tassazione liberamente, imponendo a loro piacimento sui propri sudditi dazi e prelievi fiscali secondo necessità. Proprio gli alti dazi alle frontiere dei feudi trasformarono ogni feudo in un mercato chiuso. Non essendo possibili scambi, l'economia era di sussistenza e quello che si produceva veniva consumato all'interno del feudo stesso. Oltre ai dazi, numerose e variegate erano le imposizioni dei feudatari alla popolazione: dalle decime sui raccolti alle prestazioni gratuite obbligatorie, dalle tasse per i permessi matrimoniali alle tasse sulle successioni, dai pedaggi per il transito e l'ormeggio di imbarcazione alla tassa sul taglio dell'erba, dalle tasse per i permessi di pesca a quelle per portare i greggi al pascolo, ecc.

L'opposizione del popolo al sistema feudale portò ad una rinascita socio-economica caratterizzata da un netto miglioramento delle condizioni di vita generali ed avvenne con la trasformazione dei feudi nei Comuni. In questo periodo, che si protrasse fino alla metà del XIV secolo circa, ogni autorità locale continuava a stabilire il proprio sistema fiscale che poteva variare di molto anche tra Comuni confinanti. Le principali affinità fiscali tra i vari Comuni erano rappresentate dalle imposte dirette sui patrimoni di beni mobili ed immobili, dalle quelle indirette sui prodotti di consumo e dalle accise sul commercio delle merci all'interno dei mercati, oltre alle tasse sul macinato e sulla vinificazione. I dazi per le importazioni e le esportazioni furono mantenuti, ma in maniera ridotta per poter aiutare il commercio e soddisfare il crescente bisogno di relazioni sociali e commerciali a più largo raggio. L'amministrazione finanziaria era generalmente più ordinata rispetto al periodo feudale, l'economia era basata sulla moneta e, più che le modalità ed i principi con cui si generavano le entrate, venne rivoluzionato l'impiego dei fondi recuperati dalle tasse. Nei Comuni, infatti, gli introiti erano destinati all'interesse collettivo.

L'Italia centro - meridionale ebbe invece una storia differente. Mentre nel resto d'Europa si sviluppava l'organizzazione comunale, nel Sud Italia continuava a persistere un'organizzazione di tipo feudale ed i tributi furono fino oltre la metà del XV secolo legati alle esigenze militari, mentre nel centro Italia, nei territori sotto il dominio dei Papi, la riscossione dei tributi non avveniva solo all'interno dei confini. Infatti, all'epoca i sovrani venivano considerati vassalli del Papa e dovevano versare dei censi annuali. Inoltre, per finanziare i costi delle Crociate, venne istituita anche una decima su tutte le offerte raccolte dalle Chiese

Cattedrali. Da non dimenticare inoltre i versamenti a quali erano tenuti i vescovi e i cardinali quando venivano eletti e ad ogni loro conferma.

Le rivalità tra i diversi Comuni ed all'interno di questi, insieme alla nascita della borghesia che si imponeva con un ruolo chiave nella società, portarono alla fine del sistema comunale ed alla nascita delle signorie e dei principati. In questo periodo i poteri pubblici, ed insieme i diritti alla riscossione dei tributi, tornarono ad accentrarsi dopo l'età feudale. Inoltre lo "Stato" doveva essere in grado di assicurare ai cittadini il soddisfacimento di nuovi bisogni emergenti, quali il mantenimento dell'ordine pubblico, la difesa e l'amministrazione della giustizia. Per coprire i costi derivanti da questi servizi, era necessario istituire una tassazione ordinaria regolare ed un efficiente sistema di riscossione. Inizialmente i sovrani appaltarono la riscossione ad esattori privati, ma quando il sistema non funzionò a causa di una riscossione poco trasparente ed infruttuosa per lo Stato, decisero di delegare la riscossione diretta dei tributi all'amministrazione statale.

Già dalla fine del XIII secolo, ma in particolare dal 1700 in avanti, gli Stati, dovendo sopperire a crescenti spese, iniziarono a finanziarsi indebitandosi. Quando, nel 1861 il Regno Sabaudò riuscì a divenire Regno d'Italia, la situazione finanziaria era disastrosa proprio a causa dell'enorme debito pubblico causato dai costi per le guerre d'indipendenza e dalla somma di tutti i debiti pubblici degli Stati riuniti.

1.2 - Dall'Unità d'Italia ai giorni nostri

Il 17 marzo 1861 a Torino si riunì il primo Parlamento italiano con all'ordine del giorno la proclamazione del Regno d'Italia.

I sistemi impositivi e la gestione delle finanze degli Stati preunitari erano molto variegati. Costituita l'unità politica, la prima esigenza fu

quella di realizzare l'unificazione degli ordinamenti tributari. L'evoluzione del sistema tributario fu fortemente influenzata dal già citato debito pubblico, dalla necessità di reperire mezzi finanziari per far fronte al volume crescente di spesa pubblica occorrente per sostenere lo sviluppo dell'economia del neo nato Regno, che in ampie parti del paese si trovava in condizioni di mera sussistenza, e dalla volontà di provvedere ai bisogni dello Stato cercando di diminuire la differenza esistente tra le entrate e le spese. Mantenendo il principio già contenuto all'art. 25 dello Statuto Albertino del 1848, divenuto nel 1861 lo Statuto del Regno, secondo il quale "Essi (tutti i regnicoli) contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato", venne esteso l'ordinamento piemontese a tutta la penisola in quanto era considerato non solo uno dei sistemi più efficienti, ma anche il più redditizio.

Questo si basava principalmente su due imposte dirette, l'imposta fondiaria sui terreni e fabbricati e l'imposta di ricchezza mobile sui redditi da capitale e lavoro, e su imposte indirette come l'imposta sui consumi, i monopoli e la tassa sugli affari. Come si può notare dalla Tabella 1, il gettito più consistente per le casse del Regno era costituito proprio da queste ultime che arrivavano a generare fino al 60% di tutte le entrate statali.

Periodo	Imposte dirette	Imposte indirette			Entrate tributarie	Altre entrate
		Tassa sugli affari	Imposte sui consumi	Monopoli		
1862-1866	28,6%	13,5%	16,3%	24,5%	82,9%	17,1%
1867-71	31,5%	12,5%	18,7%	23,8%	86,5%	13,5%
1872-76	33,1%	14,4%	22,4%	21,0%	90,9%	9,1%
1877-81	30,3%	14,0%	23,0%	20,3%	87,6%	12,4%
1882-87	29,9%	14,9%	24,1%	20,5%	89,4%	10,6%
1888-91	28,8%	16,1%	24,6%	19,8%	89,3%	10,7%
1892-97	31,1%	15,2%	22,5%	18,9%	87,7%	12,3%
1898-1902	30,9%	15,0%	23,7%	18,5%	88,1%	11,9%
1902-07	28,2%	15,3%	26,1%	18,5%	88,1%	11,9%

1908-12	24,1%	16,7%	28,2%	20,0%	89,0%	11,0%
1913	23,2%	16,1%	29,9%	19,7%	88,9%	11,1%
1862-1913	29,0%	15,1%	24,1%	20,1%	88,3%	11,7%

Tabella 1 - Composizione percentuale delle entrate del Regno d'Italia dal 1862 al 1913

(FONTE: S. Villani - La finanza pubblica e le imposte sui consumi - 2011)

Il maggior ricorso alle imposte indirette era dovuto ad una convergenza di interessi dei grandi gruppi industriali e dei grandi proprietari terrieri, che sfruttavano il loro peso politico per calmierare le imposte dirette a loro carico, e dei politici dell'epoca che, sostenendo politiche di orientamento protezionistico nei confronti del mercato nazionale, emanavano nuove tariffe doganali e monopoli sui prodotti d'importazione.

Oltre alle imposte indirette statali, vi erano anche quelle locali. A causa delle necessità di riordino e di integrazione del processo di unificazione, le entrate vennero trasferite dai comuni allo Stato, mentre le spese dei servizi rimanevano ai primi. Per dare la possibilità ai comuni di finanziarsi allora, era stata concessa ampia autonomia impositiva e questa si era tradotta in dazi comunali, sovraimposte sui consumi, oltre che ad addizionali sulle imposte dirette statali.

L'imposta di ricchezza mobile sui redditi veniva riscossa sulla base di dichiarazioni della ricchezza effettivamente prodotta che ogni contribuente era tenuto a presentare nel proprio comune di residenza. Erano esentati dalla dichiarazione i redditi di natura fondiaria in quanto i redditi derivanti da terreni e fabbricati erano assoggettati direttamente all'imposta fondiaria. Il reddito che si dichiarava veniva parametrizzato in base alla tipologia e a questo veniva applicata un'aliquota fissa. L'evoluzione dei parametri e delle aliquote è riportata in tabella 2.

Redditi	Capitale	Impresa	Lavoro privato	Lavoro pubblico
Parametro	8/8	6/8	5/8	4/8*
Aliquota effettiva 1861	8,00%	6,00%	5,00%	5,00%
Aliquota effettiva 1864	8,80%	6,60%	5,50%	5,50%
Aliquota effettiva 1870	13,20%	9,90%	8,25%	6,60%
Aliquota effettiva 1894	15,00%	11,25%	9,38%	7,50%

Tabella 2 - Parametri ed aliquote dell'imposta sulla ricchezza mobile dal 1861 al 1894

** Parametro applicato solo dopo il 1870*

(FONTE: S. Manestra - Storia della Tax compliance in Italia - 2010)

L'introduzione della dichiarazione dei redditi effettivamente prodotti fu un cambiamento molto importante in quanto il vecchio fisco piemontese misurava il reddito solo su base presuntiva. Sui possedimenti immobiliari, che, come detto, non venivano indicati in dichiarazione, gravava l'imposta fondiaria calcolata sulla base dell'affitto che il proprietario percepiva o che poteva percepire a seconda che l'immobile fosse locato o sfitto. La base imponibile poteva variare inoltre a seconda del catasto d'appartenenza. Infatti, dopo l'unificazione e fino al 1886 circa, non rimase un solo catasto centrale ma 24 catasti diversi distribuiti sul territorio e le rendite catastali degli immobili rimasero quelle pre-unitarie.

Diversamente da oggi e da altri Paesi europei dell'epoca, in Italia non esisteva una forma d'imposizione gravante specificatamente sui redditi degli enti societari. Questi redditi erano soggetti all'imposta di ricchezza mobile ed il reddito prodotto dall'attività economica per le società di capitali era quantificato in base al bilancio. Per evitare la doppia

tassazione, inoltre, era stata introdotta un'esenzione per i dividendi distribuiti con redditi già tassati.

Le caratteristiche del sistema tributario italiano che emersero in questo periodo e che negli anni resteranno immutate sono la compresenza di imposte dirette ed indirette ed il dualismo tra la fiscalità centralizzata e quella periferica. Il sistema fiscale italiano si dimostrò non adeguato al compito che doveva sostenere già alla vigilia della Prima guerra mondiale. Inoltre, esisteva uno squilibrio tra le imposte indirette e quelle dirette. Queste ultime erano costituite solo da tre tributi reali e proporzionali sui redditi dei terreni, dei fabbricati e della ricchezza mobile.

Con l'avvento dell'era fascista fu riformato il sistema tributario, introducendo l'imposta complementare progressiva sul reddito ed una tassa erariale sugli scambi commerciali. Quest'ultima fu sostituita solo nel 1940 dall'Ige (Imposta generale sulle entrate) che si estendeva anche alle prestazioni di servizi. La differenza fondamentale tra Ige e la precedente imposta sugli scambi era nel presupposto dell'applicabilità: la nuova imposta assoggettava tutti i corrispettivi di merci e servizi di carattere commerciale in ogni momento del ciclo di produzione o di commercializzazione. Pertanto, per effetto dell'estensione del presupposto venivano colpiti, con aliquote differenti, tutti gli stadi del ciclo produttivo industriale precedenti il momento del consumo da parte del privato e non solo più l'ultimo stadio della commercializzazione finale. Le critiche volte all'Ige riguardavano due aspetti importanti:

- ostacolava le esportazioni e incentivava le importazioni: le importazioni venivano assoggettate all'Ige nel momento in cui il prodotto finito varcava la frontiera italiana, mentre per i prodotti nazionali venivano colpiti tutti i precedenti scambi sul territorio nazionale necessari alla produzione dello stesso bene;

- favoriva le concentrazioni tra imprese poiché la grande impresa, proprietaria di cicli produttivi estesi, non doveva assolvere l'imposta fino a che il prodotto non venisse scambiato fuori dall'impresa. Subendo meno scambi era pertanto soggetto a minore tassazione.

L'introduzione dell'Ige dimostra l'importanza, sotto il profilo del gettito, delle imposte indirette rispetto alle imposte dirette ancora nel periodo conclusivo del Regno d'Italia. L'eccessivo sviluppo dell'imposizione indiretta a scapito di quella diretta era un elemento fondamentale di contrasto al raggiungimento della progressività del sistema tributario in vigore.

La Costituzione della Repubblica Italiana, entrata in vigore il 1° gennaio 1948, ha sancito alcuni principi fondamentali sulla quale si basa l'attuale sistema tributario, e precisamente:

- all'articolo 2 il principio di solidarietà: il pagamento delle imposte/tasse rientra nella richiesta di "adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale";
- all'articolo 3 il principio di uguaglianza: "Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali" e pertanto tutti sono tenuti al pagamento delle imposte e delle tasse;
- all'articolo 23 il principio di legalità: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge" che avvalorava il principio di solidarietà dell'art. 2 disciplinando che i doveri dei cittadini, come quelli sanciti in termini di materia fiscale, siano regolati per legge;

- all'articolo 53 comma 1 il principio della capacità contributiva: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva";
- all'articolo 53 comma 2 il principio della progressività: "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività", pertanto le aliquote aumentano all'aumentare del reddito in maniera progressiva.

L'articolo 119, modificato da diverse leggi costituzionali, ispira l'orientamento del federalismo fiscale prevedendo l'autonomia impositiva degli enti locali: "... I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ..."

Recependo i principi costituzionali, la prima revisione dell'ordinamento tributario fu la "Riforma Vanoni" attuata nel 1951. Chiamata anche "perequazione tributaria", al fine di predisporre un sistema di tassazione più moderno ed equo, innovò dando attuazione all'obbligo di dichiarazione annuale dei redditi, fino a quel momento sempre disatteso, ed estendendolo a tutti i contribuenti, sia lavoratori dipendenti che autonomi. Inoltre, veniva adottato un nuovo metodo di dichiarazione analitico, diversamente dal metodo induttivo precedente previsto, venivano diminuite le aliquote, aumentando però i minimi imponibili, ed introdotta un'imposta sulle società di capitali.

Tra i meriti della riforma si possono annoverare una volontà da parte dell'amministrazione finanziaria di ridurre la pressione fiscale sulle fasce più deboli dei contribuenti, rendendo più progressivo il sistema tributario, e nello stesso tempo dare vita ad un'azione più decisa di lotta

all'evasione fiscale mediante la riorganizzazione di tale azione. Importante contributo per cercare di interrompere il rapporto di diffidenza tra fisco e contribuente fu dato dalla dichiarazione annuale dei redditi introdotta fondata su tre caratteristiche: annuale, unica ed obbligatoria.

Relativamente all'imposta sulle società di capitali, questa si basava su tre principi: (1) porre sullo stesso piano le società ed i contribuenti persone fisiche sotto l'aspetto del trattamento fiscale, (2) tenere conto della speciale capacità contributiva delle società che avevano possibilità di raccogliere capitali e (3) recuperare nuovi gettiti finanziari per poter far fronte alle spese pubbliche. Il fondamento più specifico era in ogni caso quello della teoria della personalità tributaria degli enti collettivi, da cui derivava, di conseguenza, il problema della doppia imposizione della società e dei soci. Dal punto di vista fiscale era evidente la differenza che si era creata tra le imprese personali e quelle di capitali: le prime erano assoggettate per la totalità del loro reddito, le seconde solo per la parte degli utili distribuiti. La crescita della pressione tributaria ed il costante aumento dell'importanza dell'imposta personale progressiva sui redditi avevano contribuito a rendere più vantaggioso il ricorso alla forma delle società per azioni. Per giungere ad un'eguaglianza di trattamento fiscale tra i privati e le società di capitali, occorreva estendere il prelievo fiscale anche alla parte di utili non distribuiti, in modo da colpire il reddito globale delle società. La nuova imposta, introdotta con la riforma Vanoni, ebbe carattere soggettivo. Non era pertanto relativa ad un oggetto imponibile come il reddito, il patrimonio o il capitale ma al soggetto titolato. Tali soggetti, gli enti e le società, erano tenuti a presentare il bilancio o il rendiconto a corredo della dichiarazione dei redditi.

Gli effetti della riforma Vanoni sulle entrate dello Stato si concretarono in un significativo aumento del gettito erariale, come è

possibile verificare dalla lettura della tabella seguente. In effetti, nel quinquennio compreso tra la fine degli anni '40 e i primi anni '50 le entrate tributarie aumentarono del 58% circa a fronte di un consistente incremento del PIL.

PERIODO	Parte effettiva		Movim. Capitali		Deficit		PIL	Deficit/PIL (%)	
	Spese	Entrate	Spese	Entrate	Globale	Effettivo	Mld.	Globale	Effettivo
1948-49	1.643	2.140	101	44	552	494	7.364	7,40	6,70
1949-50	1.716	2.418	230	341	185	298	8.047	2,20	3,70
1950-51	1.893	2.720	319	271	220	173	9.595	2,30	1,80
1951-52	2.129	2.737	305	335	360	392	11.155	3,20	3,50
1952-53	2.310	2.804	119	304	321	506	12.190	2,60	4,15

Tabella 3 – Tabella gettito fiscale nel quinquennio dal 1948 al 1953

(FONTE: ISTAT – Sommario di statistiche storiche dell'Italia 1861-1965 - 1968)

In ordine alle modificazioni della pressione tributaria, si è già avuto modo di notare come, nel periodo compreso tra il 1861 e il primo decennio del '900, da un lato le imposte dirette e le imposte sugli affari garantivano la metà del gettito complessivo (mentre l'altra metà derivava dalle imposte sui consumi e dai monopoli), dall'altro che le imposte indirette (quelle sugli affari e sui consumi) garantivano quasi il 60% delle entrate tributarie complessive.

Le considerazioni che si esplicitano nel seguito confermano il dato in questione ed ampliano l'orizzonte temporale di indagine fino a qualche anno prima della Riforma Visentini. La prima osservazione che può essere fatta è che il livello di pressione tributaria statale, relativamente modesto, rimase sostanzialmente stabile fino al secondo dopoguerra. Da questo periodo, nonostante il verificarsi di incrementi impositivi, vi fu una relativa stabilità fino alla seconda metà degli anni '70; dall'epoca, per

effetto dell'aumento delle imposte dirette (che raddoppiarono la loro incidenza sul PIL dal 6% al 16%) la pressione fiscale incominciò a crescere a ritmo accelerato.

Con riferimento alla composizione del prelievo tributario statale la tabella che segue mostra una stabilità tendenziale fino al secondo dopoguerra; infatti, si può notare come in media il 32% delle entrate tributarie statali fosse assicurato dalle imposte dirette sul reddito e sul patrimonio, mentre la restante parte dalle imposte indirette. Analizzando più a fondo tali dati medi però appare subito evidente come le entrate derivanti dalle imposte dirette sul reddito e sul patrimonio diminuiscano in maniera consistente per tutto il periodo considerato, a favore dell'aumento dell'imposizione indiretta soprattutto per effetto dell'aumento delle imposte sugli scambi e sui consumi.

	1896	1897-1906	1906	1910	1907-1913	1913	1914-1919	1919	1920-1928	1928
Reddito e patrimonio	39,14	35,91	31,18	28,65	29,38	29,79	35,18	33,12	34,00	30,67
Affari	11,49	11,21	11,97	12,08	12,08	11,62	12,04	14,29	11,49	12,04
Scambi	17,35	17,57	19,46	19,92	18,66	17,09	13,65	10,48	17,99	22,47
Consumi	27,13	30,39	32,41	33,66	34,54	36,28	36,31	39,75	33,90	31,84
Lotto	4,89	4,91	4,97	5,70	5,34	5,22	2,81	2,35	2,61	2,99
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

	1929-1934	1934	1935-1938	1938	1939-1948	1948	1949-1963	1963	1965
Reddito e patrimonio	29,41	28,54	31,79	30,83	24,10	22,63	24,07	26,39	29,90
Affari	12,32	11,73	11,57	11,68	8,10	7,51	9,77	11,26	10,04
Scambi	22,89	25,22	25,70	27,28	37,48	38,89	41,94	43,32	41,89
Consumi	32,36	31,77	28,70	27,88	29,07	29,73	22,64	17,57	16,43
Lotto	3,02	2,74	2,24	2,32	1,26	1,23	1,58	1,45	1,75
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Tabella 4 – Entrate tributarie statali: composizione percentuale per categorie dal 1896 al 1965

(FONTE – Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni: 100 anni di Assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969)

È possibile ulteriormente suddividere le principali tipologie di imposta presenti nella tabella (Reddito e Patrimonio, Affari, Scambi e Consumi) in sottocategorie, come rappresentato nelle successive tabelle

	1896	1897-1906	1906	1910	1907-1913	1913	1914-1919	1919	1920-1928	1928
Terreni	20,27	19,13	17,72	15,88	15,69	13,93	7,11	4,75	2,31	2,11
Fabbricati	16,67	17,19	18,70	18,61	18,98	18,85	9,60	6,51	4,06	4,14
Ricchezza mobile	54,73	55,28	54,33	55,11	55,51	57,70	34,34	28,30	52,33	70,12
Successioni	8,33	8,40	9,25	10,40	9,82	9,51	6,78	6,67	3,09	1,58
Complementare	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,74	2,63	4,30	5,95
Straordinarie	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41,42	51,14	29,72	14,58
Altre dirette	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,18	1,52
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

	1928	1929-1934	1934	1935-1938	1938	1939-1948	1948	1949-1963	1963	1965
Terreni	2,11	2,93	3,22	2,30	2,08	3,96	3,64	1,19	0,47	0,16
Fabbricati	4,14	6,42	7,17	5,16	4,74	0,59	0,00	1,06	1,48	1,24
Ricchezza mobile	70,12	69,63	67,79	55,26	57,87	46,36	47,27	53,21	54,30	53,34
Successioni	1,58	2,74	3,12	3,01	3,19	3,78	4,09	5,27	5,17	4,72
Complementare	5,95	6,62	7,28	5,91	6,01	7,04	8,18	9,31	12,84	11,77
Società	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11,11	11,22	8,86
Patrimonio	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,01	0,45	0,03	0,00	0,00
Straordinarie	14,58	9,21	7,83	21,65	17,73	28,58	30,45	6,51	0,40	0,16
Altre dirette	1,52	2,45	3,59	6,72	8,39	5,68	5,91	12,30	14,11	19,75
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Tabella 5 – Entrate tributarie statali: imposte sul reddito e patrimonio dal 1896 al 1965

(FONTE – Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni: 100 anni di Assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969)

Il dato che emerge con forza dalla tabella sopra è che, mentre le imposte sui terreni, fabbricati e sulle successioni subiscono un forte decremento, l'imposta sulla ricchezza mobile subisce un netto consolidamento ed incremento, soprattutto a partire dagli anni '20 del Novecento. Altre importanti considerazioni possono essere fatte relativamente alle imposte straordinarie; si può agevolmente notare come queste raggiungano i picchi proprio in concomitanze delle due guerre mondiali (rispettivamente 41,42% e 30,45% delle entrate tributarie

complessive nel periodo relativo al primo e secondo conflitto mondiale). In effetti, con riferimento alla Prima Guerra mondiale le imposte straordinarie, insieme alla tassa di consumo dei tabacchi e i proventi doganali, divennero la principale forma di entrata tributaria per far fronte alle ingenti spese belliche.

In realtà nel ventennio fascista vennero abolite molte delle forme di imposizione straordinaria (in particolare fu abolita la nominatività dei titoli, l'addizionale sulle imposte dirette, l'imposta di successione nell'ambito del nucleo familiare, etc.). Nonostante le riduzioni della pressione fiscale straordinaria sopra riportate, le imposte straordinarie continuarono a garantire una buona percentuale delle entrate tributarie complessive ininterrottamente fino alla metà degli anni '60: circa l'11% delle entrate complessive epurando il periodo della Seconda guerra mondiale (altrimenti il dato salirebbe ad oltre il 14%).

Negli anni precedenti alla Seconda guerra mondiale dal 1936 al 1938 furono introdotte tre imposte straordinarie sul patrimonio immobiliare, sul capitale delle società per azioni e sul capitale delle aziende industriali e commerciali non in forma di società per azioni; parallelamente, nel 1940, fu introdotta un'imposta ordinaria sul patrimonio.

Con l'ingresso dell'Italia nella Grande Guerra, accanto alle forme preesistenti, furono istituite nuove forme di prelievo straordinario: il contributo del 2 per cento sui salari non assoggettati all'imposta sulla ricchezza mobile, fu reintrodotta l'imposta straordinaria sui profitti di guerra e l'addizionale sull'ultima aliquota progressiva all'imposta complementare (la cui aliquota passò dal 10% al 20%).

	1896	1897-1906	1906	1910	1907-1913	1913	1914-1919	1919	1920-1928	1928
Registro	44,52	43,02	45,13	45,45	44,89	44,96	46,87	46,90	49,92	45,77
Bollo	43,87	41,81	36,92	35,50	36,57	36,97	40,62	42,65	33,07	30,56
Concessioni	4,52	5,80	6,15	7,36	6,41	5,88	3,54	3,24	5,81	9,16
Surrogazione	7,10	9,37	11,79	11,69	12,13	12,18	8,97	7,22	11,21	14,50
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

	1928	1929-1934	1934	1935-1938	1938	1939-1948	1948	1949-1963	1963	1965
Registro	45,77	42,67	41,77	43,17	45,18	49,54	49,32	44,32	48,50	45,22
Bollo	30,56	33,31	35,38	33,20	31,25	26,91	30,14	33,29	32,28	32,87
Concessioni	9,16	8,45	8,42	8,50	7,53	7,85	9,59	13,21	11,97	12,65
Surrogazione	14,50	15,57	14,44	15,11	15,94	9,74	8,22	7,09	5,35	6,94
Pubblicità	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,14	1,26	1,54
Sovranegoziiazione	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5,94	2,74	0,00	0,00	0,00
Altre affari	0,00	0,00	0,00	0,00	0,11	0,02	0,00	0,95	0,63	0,77
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Tabella 6 – Entrate tributarie statali: imposte sugli affari dal 1896 al 1965

(FONTE - Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni:100 anni di Assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969)

	1896	1897-1906	1906	1910	1907-1913	1913	1914-1919	1919	1920-1928	1928
Dogane	100,00	100,00	100,00	100,00	99,26	98,00	91,86	93,06	72,14	70,73
Sovrimposte confine	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,34	2,40	5,64	8,51
Automobilistiche	0,00	0,00	0,00	0,00	0,74	2,00	2,54	4,54	3,31	2,78
Tassa scambio - Ige	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18,79	17,82
Oli minerali	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,06	0,00	0,11	0,15
Altre scambi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,21	0,00	0,00	0,00
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

	1929-1934	1934	1935-1938	1938	1939-1948	1948	1949-1963	1963	1965
Dogane	58,58	43,21	27,14	19,97	2,55	1,85	12,35	11,17	8,25
Sovrimposte confine	9,76	20,12	14,75	9,34	5,11	3,70	1,90	2,01	1,04
Automobilistiche	4,68	5,41	2,84	2,14	1,59	1,59	3,61	4,54	4,77
Tassa scambio - Ige	24,47	26,93	35,70	38,75	71,55	67,72	54,34	50,31	50,83
Oli minerali	2,49	4,23	15,34	26,25	10,08	12,96	26,09	29,84	33,00
Altre scambi	0,02	0,10	4,23	3,54	9,11	12,17	1,70	2,13	2,11
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Tabella 7 – Entrate tributarie statali: imposte sugli scambi dal 1929 al 1965

(FONTE - Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni:100 anni di Assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969)

Particolarmente interessante appare la tabella 7 che mostra la composizione percentuale delle imposte sugli scambi nel periodo tra il 1929 e il 1965; infatti si nota come le imposte doganali almeno fino al 1919 siano sostanzialmente l'unica forma di imposta sugli scambi, per poi ridurre parzialmente il proprio peso a favore di nuove forme impositive.

Infatti, con l'unificazione del Regno d'Italia nel 1861 la previgente tariffa doganale piemontese venne estesa a tutte le province; in seguito, negli anni '70 dell'Ottocento in seguito alla recessione mondiale venne estesa la protezione doganale per tenere in considerazione le trasformazioni produttive sia delle industrie preesistenti (tessili, vetraie, ceramiche, seriche e meccaniche) ma anche e soprattutto delle industrie nascenti. Verso la fine del decennio nel 1887 fu poi introdotta una tariffa generale per proteggere le industrie nazionali dalla consistente riduzione dei costi di trasporto.

Nel primo decennio del nuovo secolo il governo istituì una commissione reale per lo studio della revisione della tariffa doganale; studio che alla fine portò all'introduzione del 1921 di una versione della stessa.

Successivamente nel 1958 fu introdotta una nuova tariffa doganale ma da questa data incominciarono ad essere anche progressivamente attuate disposizioni sulla liberalizzazione degli scambi all'interno del Mec fino all'abolizione dei dazi doganali e all'introduzione del Testo Unico delle leggi doganali avvenuta con il dpr n. 43/1973, sostituito poi dal d.lgs. n. 504/1995.

	1896	1897-1906	1906	1910	1907-1913	1913	1914-1919	1919	1920-1928	1928
Tabacchi	51,37	47,07	45,27	46,89	47,25	47,11	55,00	52,54	51,98	42,66
Sali	20,22	17,03	15,15	13,35	13,37	12,11	7,51	4,19	3,21	4,61
Altre monopolio	0,00	0,13	0,38	2,17	1,42	2,02	3,91	4,16	2,91	2,70
Fabbricazione	12,30	22,16	27,27	0,00	10,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Spiriti	0,00	0,00	0,00	7,30	4,64	7,00	5,53	5,85	7,40	7,88
Zuccheri	0,00	0,00	0,00	16,77	10,86	18,98	12,68	10,48	15,45	21,65
Gas-energia	0,00	0,00	0,00	2,17	1,42	2,42	1,28	0,80	2,44	4,23
Caffè-cacao	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5,35	14,70	6,07	6,75
Tessili	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,30	0,93	0,39	0,00
Spettacoli	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,46	0,50	1,10	1,54
Rai-Tv	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,20
Altri consumi	16,12	13,60	11,93	11,34	11,02	10,36	7,98	5,85	9,05	7,81
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

	1928	1929-1934	1934	1935-1938	1938	1939-1948	1948	1949-1963	1963	1965
Tabacchi	42,66	46,42	47,31	47,02	47,32	57,61	57,09	53,96	54,29	53,30
Sali	4,61	6,01	6,21	5,53	5,13	2,59	2,08	2,36	1,92	1,89
Altre monopolio	2,70	2,51	2,47	2,32	2,39	2,57	2,77	2,04	1,92	2,55
Spiriti	7,88	4,56	3,20	4,09	4,35	4,64	4,15	4,30	5,05	5,47
Zuccheri	21,65	22,04	21,33	19,70	19,24	10,29	11,07	10,12	4,74	3,68
Gas-energia	4,23	4,34	4,41	6,49	7,17	2,16	2,42	3,25	3,63	3,68
Caffè-cacao	6,75	8,96	9,13	7,50	7,05	4,36	4,50	6,13	6,56	6,32
Tessili	0,00	0,00	0,00	0,82	0,97	7,16	7,96	4,64	3,73	2,45
Spettacoli	1,54	1,41	1,48	1,56	1,65	5,23	4,50	4,47	4,54	4,43
Rai-Tv	0,20	0,39	0,86	1,61	1,76	2,09	2,42	4,75	7,06	7,64
Altri consumi	7,81	3,36	3,59	3,35	2,96	1,30	1,04	3,98	6,56	8,58
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Tabella 8 – Entrate tributarie statali: imposte sui consumi

Fonte: Elaborazione dati effettuata da Assonime (in "Tra imprese e istituzioni: 100 anni di Assonime Volume 3, di A. PEDONE e F. GALLO, editore Laterza, 2010) in base ai dati del Ministero del Tesoro 1969

Le considerazioni sin qui svolte permettono di dare un giudizio conclusivo sul sistema tributario italiano alla vigilia della grande riforma degli anni '70. Sotto il profilo della relazione esistente tra imposte dirette ed indirette, il gettito delle prime era pari a circa il 30% delle entrate fiscali complessive, mentre le imposte indirette assolvevano alla restante parte. Situazione che innegabilmente penalizzava i ceti più bassi ed il ceto medio, dovendo questi subire soprattutto l'aumento delle imposte sugli

affari e sui consumi. Dunque, il rispetto del principio di capacità contributiva e, conseguentemente, della progressività e dell'equità del sistema tributario, era ancora ben lontano dall'essere realizzato.

Gli anni '70 si aprirono quindi con l'esigenza di riformare profondamente il sistema tributario vigente in chiave moderna; ed infatti le profonde modifiche subite dallo stesso in questo periodo rimarranno immutate nelle fondamenta fino agli anni 90', in cui, pur mantenendo inalterata l'ossatura di fondo, il sistema dei tributi italiano subirà nuovi interventi correttivi rilevanti.

Successivamente alla Riforma Vanoni, obiettivo del legislatore divenne quello di realizzare un miglior bilanciamento, di quanto fosse accaduto in passato, tra imposte dirette ed indirette e tra imposte gravanti sulle persone fisiche e sulle persone giuridiche, le quali godevano sotto il profilo qualitativo di una normativa fiscale di favore rispetto alle prime. Un ulteriore obiettivo fu quello di tentare di rendere più organica la materia tributaria, fino ad allora caratterizzata da una produzione normativa eccessiva, frammentata e poco chiara. Per porvi rimedio iniziò ad essere introdotto il concetto del Testo unico sulle leggi in materia fiscale (primo esempio del 1958 con il "Testo unico delle leggi sulle imposte dirette").

Dopo anni di studi e di progetti condotti allo scopo di rendere il sistema fiscale italiano verso una struttura diversa e più moderna, all'inizio degli anni '70 si decise di emanare una legge che stabilisse i punti essenziali di una grande riforma tributaria e i criteri per la realizzazione della stessa, demandando poi all'amministrazione del Ministero delle Finanze la stesura dei singoli provvedimenti nella forma di decreti delegati. Con la legge delega n. 825/1971 il Parlamento dettò le linee

essenziali, concretizzate in seguito, tra il 1972 e il 1974, con la pubblicazione e l'entrata in vigore di due gruppi di decreti:

- un primo gruppo di 19 decreti relativi alle imposte indirette, ai tributi locali al contenzioso tributario e alla riorganizzazione dell'apparato fiscale. Questi portarono all'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto IVA (n. 633) e dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili INVIM (n. 643), nonché modificarono le imposte di registro (n. 634), successioni (n. 637), ipotecarie e catastali (n. 635), bollo (n. 642), contenzioso tributario, imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni (n. 639), imposta sugli spettacoli (n. 640) e tasse sulle concessioni governative (n. 641);
- un secondo gruppo di 10 decreti relativi alle imposte dirette ed in materia di riscossione e accertamento. Per effetto di questi decreti avveniva la sostituzione delle vecchie imposte reali (ricchezza mobile, fabbricati, terreni, redditi agrari) e personali (complementare sul reddito, imposta di famiglia) con le nuove sul reddito delle persone fisiche IRPEF (n. 597) e delle persone giuridiche IRPEG (n. 598) nonché locale sui redditi ILOR (n. 599).

L'ordinamento tributario risultante rimaneva fondato su due grandi gruppi di imposte:

- Imposte dirette sul reddito: IRPEF, IRPEG e ILOR;
- Imposte indirette sui consumi e sui trasferimenti: IVA, Imposta di registro, imposta di successione, INVIM, imposta di bollo e accise.

Alla base del sistema continuava pertanto il dualismo tra le imposte dirette e quelle indirette. La ragione del mantenimento della divisione incentrata su due forme principali di prelievo fiscale fu ed è certamente quella di rendere meno gravoso il prelievo sui redditi e meno percepibile la pesantezza dell'imposizione totale, ma anche quella di realizzare flussi d'imposte provenienti da fonti differenziate così da contenere, da un lato, il costo del prelievo e, dall'altro, la cronica evasione fiscale che è un deleterio e grave fenomeno caratteristico del nostro Paese.

La riforma degli anni '70 ebbe l'effetto di crescere l'attenzione verso gli aspetti procedurali del sistema tributario, quale la centralità delle scritture contabili. In altre parole, se l'obiettivo era la tassazione del reddito effettivo, lo scopo per raggiungerlo era l'utilizzo di riscontri contabili. Il sistema assumeva infatti che la determinazione del reddito avvenisse in base alle scritture contabili per tutti i proventi che derivavano all'esercizio di una qualsiasi attività produttiva e che l'imponibile doveva essere determinato analiticamente in base agli elementi risultanti dal bilancio di esercizio.

Non tutti gli obiettivi prefissati furono però raggiunti. Il prelievo risultò sempre più concentrato sull'IRPEF e in particolare sui redditi da lavoro dipendente, le imprese continuavano a rimanere sotto capitalizzate e, per via di aliquote sui profitti superiori di ben 17 punti percentuali a quelli medi dei Paesi europei, adottarono sempre più politiche elusive spostando la loro base imponibile verso altri Paesi e l'evasione restò elevata.

A fronte di questi problemi entrò in crisi il modello di tassazione personale e progressivo sul reddito onnicomprensivo. In particolare, verso la fine degli anni '80 avviene un mutamento del clima culturale e politico che porta a spostare l'obiettivo dall'equità, perseguito attraverso imposte

progressive, verso l'efficienza. Efficienza che richiede l'eliminazione degli effetti di disincentivo del prelievo sull'offerta dei fattori (ad esempio adottando aliquote marginali più basse) e la neutralità del sistema nelle scelte finanziarie e di investimento delle imprese. Inoltre, occorre considerare l'accelerazione avvenuta in quegli anni al processo di maggior integrazione dei mercati, in particolare dei capitali con la liberalizzazione dei mercati finanziari, che portava a una competizione fiscale tra nazioni diverse che finivano per favorire fenomeni di elusione fiscale. Si diffuse proprio in questo periodo il "tax planning", termine usato per indicare l'insieme delle azioni intraprese al fine di ottimizzare il carico fiscale, ad esempio optando per un regime di tassazione piuttosto che un altro, senza infrangere le norme previste.

Al fine di rispondere ai cambiamenti del sistema globale fu varata la Legge delega n. 662/1996 (riforma Visco), la quale aveva come principali obiettivi: la semplificazione del sistema tributario (abolizione dell'ILOR), il decentramento fiscale (IRAP e addizionali applicate dagli enti locali), l'omogeneizzazione nella tassazione dei redditi di capitale (tassazione delle plusvalenze), una maggior neutralità nelle scelte di finanziamento delle imprese e una riduzione della pressione fiscale condizionata ad un recupero dell'evasione.

1.3 – Le imposte attuali

Le principali imposte del sistema tributario italiano possono essere suddivise secondo diversi principi. Una distinzione possibile già precedentemente commentata è quella che distingue le imposte in dirette, se colpiscono direttamente il reddito, ed indirette, se invece colpiscono i consumi. Possono inoltre essere suddivise in:

- Imposte a livello nazionale, anche dette erariali, come ad esempio l'Irpef, l'Ires, l'Iva, l'Isos (imposte sostitutive come quelle sui redditi da attività finanziarie, sui dividendi, cedolare affitti, ecc.);
- Imposte a livello locale come le Addizionali Irpef, l'Irap, l'Imu, la Tasi.

L'IRPEF, imposta sul reddito delle persone fisiche, è un'imposta personale e progressiva a scaglioni, con aliquote che variano fra il 23% ed il 43%, che si applica ai redditi da lavoro e fondiari e ne sono soggetti le persone fisiche, le imprese individuali e le società di persone (attraverso la partecipazione diretta all'utile del socio persona fisica) residenti in Italia. L'imposta si applica anche sui redditi prodotti in Italia da parte di persone fisiche non residenti.

L'IRES, imposta sul reddito delle società, ha sostituito l'Irpeg dall'inizio del 2004, colpisce i redditi prodotti nell'ambito del normale svolgimento dell'attività di impresa e si determina applicando alla base imponibile l'aliquota del 27,5% (era il 33% sino a fine 2007). I soggetti passivi IRES sono le società di capitali residenti in Italia, cioè che abbiano per la maggior parte dell'anno la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale in Italia.

L'IVA, imposta sul valore aggiunto, è la principale imposta indiretta attualmente in vigore; introdotta nel nostro ordinamento dal D.P.R. n. 633 del 26 Ottobre 1972, in sostituzione dell'Imposta Generale sull'Entrata (IGE), colpisce i beni ed i servizi destinati al consumo e, pertanto, grava sui consumatori finali anche se il suo funzionamento prevede che i soggetti passivi siano i fornitori di beni e servizi. L'imposta, calcolata sull'intero valore del bene/servizio ceduto, è addebitata dal

fornitore – tramite il meccanismo della rivalsa – ai cessionari dei beni o ai committenti dei servizi. Questi ultimi risultano in credito di imposta, mentre il primo (il cedente), quale soggetto passivo, deve versarla all'Erario al netto dell'imposta ammessa in detrazione, che, per i soggetti passivi, è generalmente quella pagata sui beni/servizi acquistati. I consumatori finali, non essendo soggetti passivi dell'imposta, non possono portare in detrazione l'IVA pagata e, pertanto, sono gravati a titolo definitivo dall'intera imposta.

Con l'acronimo **ISOS** si intendono le imposte sostitutive sui redditi da capitale e redditi diversi, non ricompresi nella base imponibile per il calcolo dell'Irpef. I redditi da capitale ed i redditi diversi tassati in sede Irpef sono solamente i dividendi o plusvalenze da partecipazione qualificata ed i dividendi o plusvalenze da partecipazioni in società residenti in paradisi fiscali. Le altre tipologie di redditi da capitale e di redditi diversi sono invece tassate con imposte sostitutive.

Le imposte sostitutive sui redditi da capitale riguardano, in generale, interessi e dividendi da partecipazione non qualificata. Interessi da titoli di Stato (imposta sostitutiva ritenuta alla fonte al 12,50%); interessi da conti correnti, depositi bancari, obbligazioni private e titoli simili (imposta sostitutiva ritenuta alla fonte al 26%); dividendi da partecipazione non qualificata (imposta sostitutiva ritenuta alla fonte al 26%). La ritenuta alla fonte è a titolo di imposta se il percettore è persona fisica, a titolo di acconto se è persona giuridica.

Le imposte sostitutive sui redditi da capitale riguardano invece i redditi provenienti da contratti di locazione di immobili con cedolare secca sugli affitti (tributo ad aliquota fissa 21%) le plusvalenze immobiliari e le plusvalenze azionarie non qualificate (capital gains, con imposta sostitutiva al 26% e tassazione prevista alla maturazione).

L'addizionale regionale all'IRPEF è stata istituita dall'art. 50 del D.Lgs. n. 446 del 1998, il quale dispone che la stessa è determinata applicando l'aliquota, fissata dalla Regione e/o dalla Provincia autonoma in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini dell'IRPEF, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta. L'addizionale regionale è dovuta se per lo stesso anno l'IRPEF, al netto delle detrazioni per essa riconosciute e del credito di imposta per utili distribuiti da società ed enti e per i redditi prodotti all'estero, risulta dovuta.

Sono esclusi dal campo di applicazione dell'addizionale regionale le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il regime forfettario previsto dall'art. 1, commi da 54 a 89 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

L'aliquota di base dell'addizionale, a far tempo dall'anno 2012, è pari all'1,23 %. Ciascuna Regione e/o Provincia autonoma, con propria legge da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale non oltre il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui l'addizionale si riferisce, può diminuire o aumentare l'aliquota di base entro i limiti fissati dalla legge statale. Le Regioni ordinarie possono aumentare l'aliquota di base ma la maggiorazione, a decorrere dal 2015, non può essere superiore a 2,1 punti percentuali, mentre alle Regioni a statuto speciale ed alle Province autonome di Trento e Bolzano è consentito aumentare l'aliquota di base solo fino a 0,5 punti percentuali.

L'addizionale comunale all'IRPEF è un'imposta che si applica al reddito complessivo determinato ai fini dell'IRPEF nazionale ed è dovuta se per lo stesso anno risulta dovuta quest'ultima. E' facoltà di ogni singolo comune istituirla, stabilendone l'aliquota e l'eventuale soglia di esenzione nei limiti fissati dalla legge statale.

Ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 360 del 1998, è infatti consentito ai Comuni di applicare un'addizionale all'IRPEF, fissandone l'aliquota in misura non eccedente lo 0,8%, salvo deroghe espressamente previste dalla legge, come nel caso di Roma Capitale, che, dall'anno 2011, può stabilire un'aliquota fino allo 0,9%. A decorrere dal 2007, inoltre, è stata riconosciuta ai comuni la facoltà d'introdurre una soglia d'esenzione dal tributo in presenza di specifici requisiti reddituali: in tal caso, l'addizionale non è dovuta qualora il reddito sia inferiore o pari al limite stabilito dal comune, mentre la stessa si applica al reddito complessivo nell'ipotesi in cui il reddito superi detto limite. I comuni possono stabilire un'aliquota unica oppure una pluralità di aliquote differenziate tra loro, ma in tale eventualità queste devono necessariamente essere articolate secondo i medesimi scaglioni di reddito stabiliti per l'IRPEF nazionale, nonché diversificate e crescenti in relazione a ciascuno di essi.

L'imposta regionale sulle attività produttive – IRAP, in vigore dal 1° Gennaio 1998, ha introdotto radicali modifiche al sistema tributario dotando le Regioni dell'autonomia finanziaria necessaria per svolgere una corretta politica di bilancio. Contestualmente alla sua istituzione v'è stata anche quella dell'addizionale IRPEF regionale e, nel contempo, sono stati soppressi: l'ILOR (Imposta locale sui redditi), l'ICIAP (Imposta sul patrimonio netto delle imprese), la tassa di concessione governativa sulla partita IVA, il contributo per il servizio sanitario nazionale (Tassa della salute), i contributi per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi, il contributo per l'assistenza di malattia ai pensionati, la tassa di concessione comunale e la TOSAP (Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche)¹.

I caratteri essenziali dell'IRAP sono tre:

- è un'imposta locale in quanto si applica alle sole attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna regione;
- è un'imposta reale e oggettiva che prende in esame non il soggetto passivo ma le attività da lui esercitate;
- è un'imposta indeducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Sono soggetti passivi ai fini IRAP quanti esercitano abitualmente una o più attività autonomamente organizzate e dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Sono escluse dall'ambito di applicazione del tributo tutte le attività che, pur riconducibili all'esercizio d'impresa o di arti e professioni, non sono esercitate mediante un'organizzazione autonoma (è il caso della maggior parte delle collaborazioni coordinate e continuative e dei lavori a progetto).

Passando alla base imponibile, va detto che l'imposta si applica sul valore della produzione netta che va ripartita tra le diverse Regioni in cui, eventualmente, l'attività è svolta. La ripartizione è effettuata secondo il criterio della localizzazione della forza lavoro. Stabilita la quota di base imponibile di competenza di una specifica Regione, per determinare l'imposta ad essa spettante si moltiplica la base imponibile per l'aliquota vigente (attualmente 3,9%) incrementata dell'addizionale regionale ($\pm 1\%$).

L'IRAP, sin dalla sua istituzione, ha suscitato notevoli polemiche per due ragioni fondamentali: dovendo essere pagata anche in presenza di perdite di esercizio, penalizza tutte le imprese ed inoltre, colpendo il reddito al lordo del costo del personale, grava in modo particolare sulle imprese ad alta intensità di manodopera.

L'imposta municipale unica (IMU) è un'imposta diretta di tipo patrimoniale, applicata sulla componente immobiliare del patrimonio. E' stata introdotta per sostituire l'imposta comunale sugli immobili (ICI), ha inglobato anche parte dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle relative addizionali per quanto riguarda i redditi fondiari su beni non locati.

L'IMU è stata introdotta, nell'ambito della legislazione attuativa del federalismo fiscale, dal governo Berlusconi IV con il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, che ne stabiliva la vigenza dal 2014 per gli immobili diversi dall'abitazione principale. Presupposto dell'imposta è il possesso di beni immobili: fabbricati e terreni agricoli. La prima formulazione della disciplina prevedeva che il tributo si sarebbe dovuto applicare solo sui beni immobili diversi dall'abitazione principale e relative pertinenze. La formulazione attualmente in vigore prevede che il tributo non si applichi alle abitazioni principali di categoria catastale A2, A3, A4, A5, A6 e A7; ai fabbricati rurali strumentali ed ai terreni nei comuni montani.

L'abitazione principale è definita come «l'immobile, iscritto (o iscrivibile) nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente». Le "pertinenze" sono «esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo».

Soggetto attivo è il Comune, cui è devoluto l'accertamento e la riscossione del tributo ed a cui spettano anche le somme recuperate, le sanzioni e gli interessi.

Soggetti passivi dell'imposta sono individuati nel proprietario, ovvero nel titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie secondo le quote di possesso. Sono soggetti passivi anche il locatario del bene immobile nel caso di locazione finanziaria e il concessionario nelle ipotesi di concessioni demaniali.

La determinazione dell'importo si ottiene dal prodotto tra la base imponibile e l'aliquota, applicata. La base imponibile si ottiene moltiplicando la rendita catastale (reddito dei fabbricati in caso di fabbricati, reddito dominicale per i terreni) con rivalutazione rispettivamente del 5% e del 25%. Questo importo deve essere poi moltiplicato per dei coefficienti in funzione della categoria catastale:

- 60** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A, con esclusione della categoria A/10, e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7;
- 140** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80** per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5;
- 65** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, con esclusione della categoria D/5 (60 prima del 1° gennaio 2013);
- 55** per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1;
- 135** per i terreni agricoli (per i coltivatori diretti iscritti alla previdenza agricola il moltiplicatore è ridotto a 75 a partire dal 1° gennaio 2014)

Il decreto legge che introduce l'imposta definisce anche delle aliquote base, modificabili dalle amministrazioni comunali, che sono:

- 0,40%** per l'abitazione principale, modificabile dello 0,2% in aumento o diminuzione;
- 0,20%** per i fabbricati rurali ad uso strumentale del coltivatore diretto, i comuni possono ridurla a 0,1%;
- 0,76%** per gli immobili che non producono reddito fondiario e per quelli posseduti da soggetti passivi IRES ovvero per gli immobili locati, modificabile fino a 0,4%;
- 0,76%** per i restanti casi, modificabile con un minimo pari a 0,46% e un

massimo pari a 1,06%.

Viene riservato allo Stato il gettito dell'imposta municipale propria derivante dagli immobili classificati nel gruppo catastale D, calcolato con aliquota standard dello 0,76%. Tale versamento è effettuato separatamente da quello dell'Imu spettante al Comune, compilando una separata riga di F24 con un codice del tributo diverso.

Con la Legge di Bilancio 2020, legge 27 dicembre 2019 n. 160, dal 1° gennaio 2020 è stata abrogata la **TASI - tassa sui servizi indivisibili** - già a carico dei possessori ed utilizzatori degli immobili che è stata accorpata nell'IMU, semplificando la gestione dei tributi locali e definendo con più precisione i dettagli legati al calcolo dell'imposta.

2 – IL REDDITO D'IMPRESA e L'IRES

L'IRES, imposta sul reddito delle società, ha sostituito l'Irpeg a partire dal 2004 modificando la struttura della disciplina del reddito d'impresa. L'IRES è dovuta sui redditi prodotti nell'ambito dello svolgimento normale dell'attività d'impresa ed è determinata applicando alla base imponibile l'aliquota del 27,5% (fino al 31/12/2007 era del 33%). I soggetti passivi IRES sono le società di capitali residenti in Italia, cioè che abbiano per la maggior parte dell'anno la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale in Italia.

La base imponibile ai fini della tassazione delle società e degli enti commerciali soggetti ad IRES è costituita dal reddito d'impresa, di ogni esercizio o periodo di gestione determinato dall'atto costitutivo, determinato con le regole contenute negli artt. 81 – 116 del D.P.R. 917/1986.

Il reddito di esercizio è la somma algebrica dei componenti positivi e negativi di reddito registrati dall'impresa nello svolgimento della sua attività in un dato intervallo di tempo. La definizione del reddito d'impresa è contenuta nell'art. 55 del D.P.R. 917/1986 e prevede requisiti oggettivi (tipo di attività svolta) e soggettivi (modalità di esercizio dell'attività). Nell'individuazione col criterio soggettivo (società ed enti commerciali) tutti i redditi imputabili al soggetto si considerano d'impresa. Negli altri casi (persone fisiche ed enti non commerciali) è necessario individuare l'attività commerciale ed i beni relativi all'impresa. Per l'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa si applica il principio di competenza economica, a prescindere dall'effettiva percezione o sostenimento, tranne nel caso in cui la norma fiscale preveda esplicitamente il criterio di cassa. Il principio di competenza deve essere

inteso nel senso che i costi seguono i ricavi e non viceversa. Stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, i costi relativi sono deducibili nello stesso esercizio, anche se sostenuti in esercizi precedenti, se sono:

- inerenti all'attività da cui derivano i ricavi;
- certi e determinabili nell'ammontare;
- imputati al Conto economico.

Requisito soggettivo: tutti i redditi prodotti dagli enti commerciali, dalle società di capitale e dalle società di persone si considerano redditi d'impresa. Per gli altri soggetti (persone fisiche, enti non commerciali, ecc.) sono redditi d'impresa quelli che soddisfano anche il requisito oggettivo e cioè che derivano dall'esercizio abituale, ancorché non esclusivo, delle attività elencate nell'art. 2195 del C.C. Per effetto dell'articolo richiamato è considerato produttivo l'esercizio delle seguenti attività:

- industriale diretta alla produzione di beni o servizi;
- intermediaria nella circolazione dei beni;
- di trasporto per terra, acqua ed aria;
- bancaria o assicurativa;
- ausiliarie alle precedenti.

Rientrano inoltre, solo se organizzate in forma d'impresa, quelle di sfruttamento delle miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni ed altre acque interne.

Il reddito di impresa è costituito dal risultato del conto economico, rettificato secondo le norme del reddito d'impresa. Tali rettifiche sono necessarie in quanto non sempre esiste coincidenza fra le norme fiscali e civilistiche.

A partire dai periodi d'imposta che hanno inizio dal 1.1.2004, il reddito delle società e degli enti soggetti ad IRES viene tassato nel momento in cui viene prodotto, mentre tendenzialmente non è assoggettata ad imposizione la successiva distribuzione degli utili ai soci. L'assegnazione gratuita di nuove azioni e l'aumento gratuito del valore normale delle azioni o quote già emesse non costituiscono realizzo di utili in caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve o altri fondi a capitale.

2.1 – Componenti positivi di reddito

Ricavi

Ai sensi dell'art. 85 del T.U.I.R. sono considerati ricavi i corrispettivi, al netto dell'IVA, ricevuti dall'impresa per le cessioni di:

- beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73 del T.U.I.R. (società di capitali ed enti pubblici che svolgono attività commerciali), di strumenti finanziari similari alle azioni, di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Inoltre, rientrano nei ricavi anche le indennità conseguite a titolo di risarcimento per la perdita o il danneggiamento dei beni elencati in precedenza e i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto.

Plusvalenze patrimoniali

Si ha una plusvalenza patrimoniale quando, relativamente ad uno o più beni relativi all'impresa non destinati a produrre ricavi, si origina un maggior valore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto al netto degli ammortamenti già dedotti. Questo maggior valore, dedotti eventuali oneri accessori, dei beni concorre a formare il reddito se:

- realizzato mediante cessioni a titolo oneroso;
- realizzato mediante risarcimento di beni persi o danneggiati;
- i beni sono destinati a finalità estranee all'impresa o assegnati ai soci.

La plusvalenza è dunque costituita dalla differenza positiva tra il prezzo netto, o indennizzo netto o il valore normale a seconda della situazione, ed il costo diminuito delle quote di ammortamento già fiscalmente dedotte. In base all'art. 86 del D.P.R. 917/1986, il valore della plusvalenza viene calcolato attraverso i seguenti metodi:

- 1) (CORRISPETTIVO – ONERI ACCESSORI) – COSTO NON AMMORTIZZATO
- 2) (INDENNIZZO – ONERI ACCESSORI) – COSTO NON AMMORTIZZATO
- 3) VALORE NORMALE – COSTO NON AMMORTIZZATO

Lo stesso articolo prevede nel caso di permuta verso beni ammortizzabili che il valore della plusvalenza sia pari all'eventuale conguaglio in denaro.

Concorrono a formare reddito anche le plusvalenze derivanti dalla cessione di aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. In merito alle partecipazioni societarie rappresentate da titoli e da quote, nonché le obbligazioni, vanno classificate in bilancio distinguendo fra immobilizzazioni finanziarie e attività circolanti: nel primo caso la cessione del valore di iscrizione genera plusvalenze, mentre nel secondo caso genera ricavi.

Le plusvalenze realizzate dalle imprese vanno imputate integralmente al periodo di realizzo secondo il principio di competenza economica. Tuttavia, se sono relative a beni posseduti ed iscritti come immobilizzazioni negli ultimi 3 bilanci, possono essere rateizzate in quote costanti fino a 5 anni, dando luogo ad imposte differite.

Sopravvenienze attive

“Le sopravvenienze attive sono i ricavi o proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi o per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e le sopravvenute insussistenze di spese, perdite ed oneri dedotti o di passività iscritte a bilancio in precedenti esercizi”.

Dalla definizione dell'art. 88 del TUIR sopra riportata, le sopravvenienze sono componenti reddituali correlate a costi/ricavi rilevati in esercizi precedenti. In particolare, con il termine “sopravvenienze” si intende un inaspettato sopravvenire di un elemento patrimoniale, mentre con il termine “insussistenze” si fa riferimento ad una riduzione o scomparsa di un elemento patrimoniale.

Esempi tipici di sopravvenienze attive sono pertanto:

- componenti positivi superiori a quelli tassati in precedenti esercizi;
- componenti positivi a fronte di oneri dedotti in precedenti esercizi;
- il mancato verificarsi di spese, passività e oneri dedotti in precedenti esercizi;
- risarcimenti superiori a quelli previsti nei precedenti esercizi su beni non di produzione e non relativi all'impresa.

Occorre inoltre fare distinzione tra le sopravvenienze attive ordinarie da quelle straordinarie. Le prime non derivano da errori e possono essere causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi, mentre le seconde derivano da eventi causali e da fatti estranei alla gestione d'impresa o da componenti di reddito straordinari derivanti da mutamenti nei principi contabili adottati (es. adozione del metodo Lifo in sostituzione del metodo Fifo precedentemente utilizzato nella valutazione del magazzino).

Dividendi ed interessi

Gli utili da partecipazione in società, tipici redditi di capitale, sono previsti dall'articolo 44, comma 1, lettera e), del TUIR e sono definiti come utili derivanti “*dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società*”. Questa specificazione indica che non sono riconducibili fra gli utili da partecipazione i proventi che non trovano contropartita in una partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'IRES.

Quindi, affinché si possa parlare di utili occorre che si tratti di importi che derivino dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES): diversamente, non si può definire il provento come un "utile".

Le vigenti disposizioni riservano un trattamento fiscale differenziato a seconda del soggetto che percepisce gli utili. In particolare, i dividendi percepiti da società o altri enti commerciali soggetti ad IRES, relativamente a utili distribuiti da società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, concorreranno alla formazione del reddito limitatamente ad una quota pari al 5% del loro ammontare.

Variazione delle rimanenze

Con il termine rimanenze si intendono i beni destinati alla vendita o che vengono impiegati nella produzione durante la normale attività di impresa. Sono comprese inoltre le opere e le produzioni di durata ultrannuale (ad esempio prodotti su commessa con ciclo di produzione superiore a 12 mesi) che vengono valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti in base agli stati di avanzamento.

Concorre alla formazione del reddito d'impresa la variazione delle suddette rimanenze, cioè la differenza tra il valore finale delle rimanenze al termine del periodo di riferimento ed il valore iniziale delle stesse all'inizio del medesimo periodo. Per il principio di continuità dei valori, le rimanenze finali dichiarate costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo.

Le norme, nel caso non sia possibile individuare il costo specifico di ciascun bene costituente le rimanenze, prevedono la possibilità di adottare i seguenti criteri di valutazione:

- F.I.F.O. (first in, first out): si ipotizza che le quantità acquistate o prodotte prima siano le prime ad essere vendute o utilizzate. Secondo questa assunzione restano in magazzino i beni più recenti, pertanto nello Stato Patrimoniale le rimanenze finali saranno valutate ai prezzi degli ultimi acquisti (rispecchiando l'andamento dei prezzi di mercato). Nel Conto Economico vengono contrapposti i ricavi correnti (più recenti) con costi meno recenti. Questo potrebbe comportare un aumento di utili (utili di magazzino) quando i prezzi aumentano ed una diminuzione quando questi diminuiscono. Nonostante questo, il metodo Fifo è uno dei più usati nella pratica in quanto, rispettando l'andamento dei prezzi di mercato, offre buoni risultati nelle economie caratterizzate da elevata inflazione.
- Costo medio ponderato: si ipotizza che le quantità acquistate o prodotte non siano identificabili singolarmente, ma siano parte di un insieme in cui i beni sono ugualmente disponibili. Il valore di ogni unità del magazzino sarà pari al rapporto tra il costo totale dei beni prodotti e acquistati e la quantità totale acquistata o prodotta. Il costo medio può essere calcolato ogni volta che si procede ad un acquisto o ad una vendita (ponderato per movimento) oppure con scadenze mensili, trimestrali, ecc. (ponderato per periodo).
- L.I.F.O. (last in, first out): si ipotizza che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute o utilizzate. Secondo questa assunzione restano in magazzino i

beni più vecchi e vengono contrapposti i costi correnti (più recenti) con i ricavi correnti (più recenti). In una fase di prezzi ascendenti, nel Conto Economico questo metodo contrappone ai ricavi recenti i costi recenti e quindi un maggior costo. Il metodo Lifo tende pertanto ad attenuare gli effetti dell'inflazione sui risultati dell'esercizio rispetto ai metodi Fifo e del costo medio ponderato, ma genera però un effetto distorsivo nello Stato Patrimoniale esponendo un valore di magazzino superiore a quello attuale. In fase di prezzi discendenti gli effetti saranno opposti. Per correggere questa distorsione e ricondurre il valore di magazzino al valore di mercato, si adotta il metodo

- Lifo a scatti annuali: il primo anno le rimanenze vengono valutate al costo medio ponderato e negli esercizi seguenti si distingue se le quantità sono rimaste invariate, aumentate o diminuite. Nel primo caso il valore delle rimanenze sarà invariato (si ipotizza che siano stati prelevati dal magazzino i beni acquistati o prodotti nel corso dell'anno di riferimento). Se la quantità è aumentata, la quantità uguale a quella dell'esercizio precedente mantiene lo stesso valore, mentre l'incremento viene valutato con i costi relativi ai primi acquisti avvenuti nell'esercizio. Se la quantità è diminuita, la quantità di fine esercizio viene valorizzata in base ai prezzi delle quantità più remote.

Confrontando i criteri di valutazione sopra esposti si può notare che:

- il metodo Fifo tende ad aumentare l'utile nei periodi ad alta inflazione;

- il metodo Lifo tende a ridurre l'utile nei periodi ad alta inflazione, ma “assorbe” il cosiddetto utile di magazzino;
- il metodo Costo medio ponderato attenua gli effetti dell'inflazione.

Proventi ed oneri non computabili nella determinazione del reddito

Ai sensi dell'art. 91 del T.U.I.R., non concorrono alla formazione del reddito:

- i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;
- i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- in caso di riduzione del capitale sociale mediante annullamento di azioni proprie, acquistate in attuazione della relativa deliberazione o precedentemente, la differenza positiva o negativa tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto;
- i sopraprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di congruaggio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote.

2.2 – Componenti negativi di reddito

Spese per prestazioni di lavoro dipendente

Ai sensi dell'art. 95 del T.U.I.R. le spese sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori sono considerate spese per prestazione di lavoro e sono deducibili. Sono ricomprese in questa categoria anche le spese destinate a dipendenti sostenute per servizi mensa, le spese di vitto e alloggio in caso di trasferta, i costi di acquisto ed impiego delle autovetture concesse in uso ai dipendenti, i premi

assicurativi versati per contratti di assicurazione aventi ad oggetto la copertura del rischio di responsabilità civile e i contributi, sia volontari sia dovuti, versati alle forme di previdenza complementare.

Interessi passivi

Per i soggetti IRES, ai sensi dell'art. 96 del TUIR, gli interessi passivi e gli oneri ad essi assimilati sono deducibili in ciascun periodo di imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.

Come ben precisato nella norma assumono rilevanza gli interessi derivanti da mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli simili e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale. Negli interessi attivi, invece, sono inclusi anche gli interessi impliciti derivanti da crediti commerciali.

L'eventuale eccedenza tra interessi passivi ed attivi sarà deducibile nel limite del 30% del ROL (risultato operativo lordo) della gestione caratteristica.

Per "risultato operativo lordo" si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione previsti dal primo comma, lettere A e B, dell'articolo 2425, comma 1, del codice civile, con esclusione degli ammortamenti relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Gli interessi passivi, che dopo il conteggio sopra menzionato sono indeducibili, possono essere dedotti senza limiti temporali nei periodi d'imposta successivi, a condizione che gli interessi passivi e gli oneri assimilati di competenza che eccedono gli interessi attivi siano inferiori al

30% del risultato operativo lordo (ROL) di competenza di ciascun esercizio.

Gli interessi passivi capitalizzabili (ovvero imputati ad incremento del costo dei beni iscritti nell'attivo, strumentali o beni merce), a norma dell'art. 110/b non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 96 del TUIR; pertanto, a livello operativo sono interamente deducibili.

Oneri fiscali e contributivi

Ai sensi dell'art. 99 del T.U.I.R. le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

Gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli uffici e alle decisioni delle commissioni tributarie.

I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, se e nella misura in cui sono dovuti, in base a formale deliberazione dell'associazione.

Oneri di utilità sociale

Ai sensi dell'art. 100 del T.U.I.R., le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Sono inoltre deducibili, per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, le erogazioni liberali a favore di:

- persone giuridiche, università, fondazioni universitarie ed enti che perseguono finalità di ricerca scientifica;
- enti ed istituzioni pubbliche, fondazioni ed associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio e ricerca di rilevante valore culturale ed artistico;
- enti ed istituzioni pubbliche, fondazioni ed associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, sono dedite alla realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- Onlus e/o iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni ed enti legalmente riconosciuti;
- associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge;
- organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittime, statali e regionali;
- regioni, enti territoriali, istituzioni pubbliche ed associazioni legalmente riconosciute per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità, autorizzate dal Ministero della Salute;
- istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro, appartenenti al sistema nazionale di istruzione.

Minusvalenze e sopravvenienze passive

Sono minusvalenze ordinarie quelle che derivano dalla alienazione di beni strumentali utilizzati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi, a causa del deperimento tecnico – economico e che non hanno un peso rilevante rispetto alla totalità dei beni strumentali impiegati dall'impresa; in caso diverso la minusvalenza dev'essere considerata straordinaria.

Sono minusvalenze straordinarie quelle che derivano invece da alienazione:

- di beni strumentali effettuata a seguito di operazioni di riconversione, ridimensionamento produttivo o ristrutturazione;
- di beni diversi da quelli strumentali impiegati nella normale attività come, ad esempio, alienazione di beni immobili civili.

Come da art. 101 T.U.I.R. le minusvalenze ordinarie, e dal 2016 anche quelle straordinarie, vanno interamente imputate in conto economico alla voce “costi di produzione”, “oneri diversi di gestione”.

Per sopravvenienze passive si intendono componenti straordinari di reddito, che derivano da operazioni straordinarie o da eventi eccezionali. In pratica, l'azienda è costretta a registrare nuovi costi o passività, che si sommano a quelli ordinari e che riguardano eventi non preventivati, che non hanno a che fare con la gestione ordinaria dell'attività, la cui natura può essere imprevedibile, occasionale o accidentale.

Sono esempi di sopravvenienze passive:

- i risarcimenti a terzi per danni provocati dalla propria attività e non coperti, in tutto od in parte, dall'assicurazione.
- Accertamenti di debiti relativi ad esercizi precedenti

- Correzioni di errori contabili relativi ad esercizi già chiusi.

Tuttavia, per esse può farsi riferimento non solo al sostenimento di costi imprevisti, ma pure a mancati ricavi od altri proventi, che si pensava dovessero contribuire positivamente al risultato negli esercizi precedenti, così come la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilanci di esercizi precedenti, diverse da quelle indicate all'art.87 del T.U.I.R., ovvero dalle plusvalenze.

Quando una sopravvenienza passiva viene registrata a bilancio, l'azienda incorre in una perdita che in molti casi è fiscalmente deducibile, ovvero può essere portata a deduzione dal reddito soggetto ai fini Ires.

Ammortamento dei beni materiali

L'ammortamento, ossia quella procedura che consente di ripartire il costo di un'immobilizzazione durante la sua vita utile stimata, è regolamentato dall'articolo 102 del T.U.I.R.

Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione, al costo dei beni, dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.

Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. Per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio, mentre l'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Ammortamento dei beni immateriali

Ai sensi dell'art. 103 del T.U.I.R., le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo.

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso.

Accantonamenti di quiescenza e previdenza

Ai sensi dell'art. 105 del T.U.I.R., gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto ed ai fondi di previdenza del personale dipendente, istituiti ai sensi dell'articolo 2117 del Codice civile, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi.

I maggiori accantonamenti necessari per adeguare i fondi a sopravvenute modificazioni normative e retributive sono deducibili nell'esercizio dal quale hanno effetto le modificazioni o per quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi.

L'ammontare del TFR annualmente destinato a forme pensionistiche complementari è deducibile nella misura prevista dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

Le disposizioni di cui ai due primi alinea, valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17 del T.U.I.R.

Svalutazione dei crediti ed accantonamenti per rischi su crediti

Ai sensi dell'art. 106 T.U.I.R. le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi (come indicato nel comma 1 dell'articolo 85 T.U.I.R.) sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi. Nel computo del limite si tiene conto anche di accantonamenti per rischi su crediti. La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5

per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

Le perdite sui crediti, determinate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi, sono deducibili, a norma dell'articolo 101, limitatamente alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi. Se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti eccede il 5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.

3 - L'IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), in vigore dal 1° Gennaio 1998, ha introdotto radicali modifiche al sistema tributario dotando le Regioni dell'autonomia finanziaria necessaria per svolgere una corretta politica di bilancio. Contestualmente all'IRAP è stata istituita anche l'addizionale IRPEF regionale e, nel contempo, sono stati soppressi: l'ILOR (Imposta locale sui redditi), l'ICIAP (Imposta sul patrimonio netto delle imprese), la tassa di concessione governativa sulla partita IVA, il contributo per il servizio sanitario nazionale (Tassa sulla salute), i contributi per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi, il contributo per l'assistenza di malattia ai pensionati, la tassa di concessione comunale e la TOSAP (Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche).

I caratteri essenziali dell'IRAP sono tre:

- è un'imposta locale in quanto si applica alle sole attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna regione;
- è un'imposta reale e oggettiva che prende in esame non il soggetto passivo ma le attività da lui esercitate;
- è un'imposta indeducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Sono soggetti passivi ai fini IRAP quanti esercitano abitualmente una o più attività autonomamente organizzate e dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Sono escluse dall'ambito di applicazione del tributo tutte le attività che, pur riconducibili all'esercizio d'impresa o di arti e professioni, non sono esercitate mediante un'organizzazione autonoma (è il caso della

maggior parte delle collaborazioni coordinate e continuative e dei lavori a progetto).

Passando alla base imponibile va detto che l'imposta si applica sul valore della produzione netta.

Per i soggetti esercenti attività industriali, mercantili e di servizi, il valore della produzione netta è determinato sottraendo dai componenti positivi classificabili nel valore della produzione [1° comma, lettera A) dell'Art. 2425 del CC] le componenti negative classificabili nelle voci indicate ai numeri 6, 7, 8, 10, lettere a) e b), 11, 12, 13 e 14 della lettera B) del Costo della produzione del citato Art. 2425.

Non sono pertanto rilevanti ai fini IRAP:

- i costi indicati alla voce B9 (salari, stipendi, oneri sociali, ecc.),
- i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e le indennità e i rimborsi (percepiti da soggetti svolgenti attività sportiva dilettantistica),
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa e di lavoro a progetto,
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente,
- i compensi agli amministratori,
- i canoni relativi a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi,
- le perdite su crediti,
- i componenti classificabili alla lettera C) – Proventi e Oneri Finanziari,

- i componenti classificabili alla lettera D) – Rettifiche di Valore delle Attività Finanziarie,
- i componenti classificabili alla lettera E) – Proventi e oneri straordinari del CE.

Tra i costi relativi al personale sono peraltro integralmente deducibili:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni (INAIL),
- le spese relative agli apprendisti,
- le spese relative al personale assunto con contratti di formazione lavoro,
- le spese sostenute per il personale disabile,
- i costi sostenuti per l'acquisizione dei beni/servizi costituenti elementi accessori della retribuzione (*fringe benefit*),
- le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni/servizi destinati alla generalità dei dipendenti e a categorie di collaboratori,
- le somme erogate a dipendenti e collaboratori a titolo di rimborso analitico di spese sostenute per lo svolgimento delle mansioni lavorative,
- i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo.

Va inoltre osservato che:

- le plusvalenze/minusvalenze relative a beni strumentali concorrono alla formazione della base imponibile,

- i componenti classificabili nelle voci A5, B6, B7, B8, B10a, B10b, B12, B13 e B14 del CE concorrono a formare la base imponibile.

Calcolata la base imponibile, questa va, al caso, ripartita tra le diverse Regioni in cui l'attività è svolta. La ripartizione è effettuata secondo il criterio della localizzazione della forza lavoro. Per le imprese industriali il parametro di riferimento è rappresentato dall'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale addetto con continuità presso stabilimenti, cantieri, uffici, basi fisse o altri insediamenti produttivi operanti per un periodo di almeno tre mesi nel territorio di ciascuna Regione o Provincia autonoma.

Nota la quota di base imponibile di competenza di una specifica Regione, per determinare l'imposta spettante si moltiplica la base imponibile per l'aliquota vigente (attualmente 3,9%) incrementata dell'addizionale regionale ($\pm 1\%$). Quest'ultima è stata prevista per aiutare le Regioni a ripianare il deficit della sanità.

L'IRAP, sin dalla sua istituzione, ha suscitato notevoli polemiche. Questo per due ragioni fondamentali: dovendo essere pagata anche in presenza di perdite di esercizio, penalizza tutte le imprese ed inoltre, colpendo il reddito al lordo del costo del personale, grava in modo particolare sulle imprese ad alta intensità di manodopera.

4. LE IMPOSTE NEL BILANCIO D'IMPRESA

Questa argomentazione ha lo scopo di evidenziare la normativa civilistica, fiscale e contabile riguardante le imposte sul reddito nel bilancio di esercizio ed i criteri per la loro rilevazione, classificazione e valutazione, nonché le informazioni da fornire nella Nota integrativa e negli altri documenti informativi allegati al bilancio.

A fine esercizio, in sede di chiusura del bilancio delle imprese, è necessario calcolare le imposte, e cioè l'ammontare complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio costituito dalle imposte correnti, anticipate e differite.

La rilevazione delle imposte e le relative scritture contabili sono le ultime operazioni che vanno effettuate, dopo aver completato la contabilizzazione di tutti gli altri accadimenti aziendali che trovano traduzione nelle scritture contabili e in quelle di rettifica e assestamento, derivanti dalla corretta applicazione delle disposizioni dettate dal Codice civile (artt. 2423 e seguenti), integrate dai Principi Contabili Nazionali (OIC 25) o, per le società che adottano gli IAS, da quanto previsto dal Principio Contabile Internazionale IAS 12.

È opportuno premettere che le regole di determinazione del reddito di esercizio civilistico, derivante dalla contrapposizione di costi e ricavi, spesso divergono da quelle fiscali contenute nel Testo Unico delle Imposte Dirette (D.P.R. 917/1986), in quanto, i valori attribuiti ad una attività o passività, secondo criteri civilistici, divergono da quelli riconosciuti ai fini fiscali. Infatti, l'art. 83 del TUIR dispone che: "Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei

criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”. Pertanto, il reddito determinato secondo le regole civilistiche non rappresenta l’importo sul quale vengono calcolate le imposte ma soltanto un punto di partenza dal quale, dopo le opportune variazioni in aumento o in diminuzione, ricavare e calcolare il reddito fiscale di impresa.

4.1 - L’evoluzione della normativa civilistica – fiscale

Il D.lgs. n. 127 del 9 aprile 1991, in attuazione della IV Direttiva comunitaria, successivamente sostituito, consentiva di rilevare nel bilancio civilistico costi ad esclusiva rilevanza fiscale (es. ammortamenti anticipati), avendosi un risultato del bilancio civilistico influenzato dalle cosiddette “interferenze fiscali.

Il D.lgs. n.6 del 2003 ha apportato variazioni agli schemi del bilancio civilistico, primariamente sopprimendo il 2° comma dell’art. 2426 c.c. ed inserendo, sia nello schema dello Stato Patrimoniale che del Conto economico, varie voci di natura fiscale.

Nello Stato patrimoniale:

Tra le attività, la macro voce “C) II-Crediti” in cui figurano:

- la voce “4-bis Crediti tributari”, ove confluiscono le imposte versate in eccedenza rispetto al dovuto e chieste a rimborso;
- la voce “4-ter Imposte anticipate” nella quale si memorizzano le imposte pagate anticipatamente in ossequio alla normativa fiscale.

Tra le passività, all’interno della voce B) Fondi per rischi ed oneri la voce B) 2) per imposte, anche differite.

Nel Conto economico:

- la voce 22) “Imposte sul reddito dell’esercizio” è stata integrata con la dicitura “correnti, differite e anticipate.

Da una prima analisi delle imposte correnti anticipate e differite, possiamo sintetizzare che:

- le imposte correnti rappresentano il debito nei confronti dell’Erario derivanti dalla dichiarazione dei redditi;
- le imposte differite sono quelle di competenza dell’esercizio corrente ma che avranno rilevanza fiscale negli esercizi futuri;
- le imposte anticipate sono quelle imposte di competenza economica di esercizi successivi ma che hanno la loro rilevanza fiscale nell’esercizio corrente.

In particolare, nella voce 22) imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate dello schema di Conto economico prevista dall’art. 2425 c.c. trovano allocazione, così come confermato dal Principio contabile OIC 11 (Bilancio d’esercizio-Finalità e postulati) le seguenti imposte:

- l’IRES (Imposta sul Reddito delle Società);
- l’IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive);
- le imposte sostitutive dei suddetti tributi;
- gli eventuali acconti o importi versati per ritenute e i saldi di imposte.

È da precisare che nel Conto economico la classificazione dei costi è operata per natura e, pertanto, i tributi diversi dai precedenti, quali ad esempio: IVA indetraibile, imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, tassa sulle concessioni governative, imposta di bollo, IMU, ecc. vanno contabilizzate nella voce B) 14) (Oneri diversi di gestione). Le

imposte di qualsiasi altro genere e relativi interessi e sanzioni, di competenza di esercizi precedenti a quello di riferimento del bilancio, vanno rilevate nella voce E) 21) Oneri straordinari.

È inoltre da sottolineare che, per l'iscrizione in bilancio delle imposte, si deve rispettare il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta, dettato dal 2° comma dell'art. 2423 c.c., e il principio di competenza, di cui all'art. 2423-bis, comma 1.

Ai fini di una più esaustiva e puntuale informazione, nella Nota integrativa (art. 2427, comma 1, n. 14) deve essere inserito un apposito prospetto contenente la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati al Conto economico o a Patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni. Inoltre, occorre dare evidenza dell'ammontare delle imposte anticipate contabilizzate in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

È da rilevare che l'art. 2435-bis, comma 5, del codice civile prevede che sono omesse nella Nota integrativa del bilancio in forma abbreviata le informazioni di cui al numero 14 dell'articolo 2427, pertanto tali informazioni sono facoltative. È infine da osservare che, per quanto concerne la Relazione sulla gestione (art. 2428 c.c.), non sono previste informazioni specifiche riguardanti le imposte dell'esercizio e pertanto, anche in tal caso, tali informazioni sono facoltative.

Come già accennato, con la Riforma del diritto societario (Riforma Vietti), è stata sancita l'autonomia civilistica e fiscale del bilancio di

esercizio, determinando, pertanto, due diverse modalità di calcolo del reddito di esercizio, per via della differente lettura dei fatti di gestione, prevista dalla normativa civilistica rispetto a quella fiscale. Ciò può dar luogo a:

- **Differenze permanenti**, che scaturiscono da componenti di reddito non riconosciute fiscalmente ma ritenute legittime civilisticamente. Tali differenze non comportano modifiche al bilancio e non influenzano gli esercizi futuri, in quanto trattasi, in modo definitivo, di costi non deducibili o di ricavi non imponibili quali ad esempio: costi non documentati, costi non inerenti, dividendi esenti, proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, liberalità integralmente indeducibili, componenti positivi esenti, ecc.
- **Differenze temporanee**, che scaturiscono da differenti criteri di valutazione e dalla diversa considerazione della competenza temporale dei componenti reddituali esistente tra la normativa civilistica e quella fiscale. Tutto ciò comporta uno spostamento di tassazione tra esercizi diversi per il differimento o anticipazione della tassazione. Anche in questo caso le differenze sono originate da costi non deducibili o da ricavi non imponibili ma solamente nell'esercizio in questione e non definitivamente, come meglio analizzato nei successivi paragrafi.

Le Imposte in bilancio: correnti, anticipate e differite

È da premettere che le norme tributarie, per quanto concerne i principi per la deducibilità dei costi e dei ricavi, prevedono che siano rispettati i seguenti principi:

- **Inerenza:** un costo è deducibile se finalizzato alla produzione di un reddito;
- **Competenza fiscale:** fa riferimento alla competenza economica, con alcune eccezioni (es. compensi agli amministratori, se pagati secondo il principio di cassa allargato);
- **Certezza:** i costi devono essere certi, determinati e documentati salvo alcune eccezioni (svalutazione crediti ecc.);
- **Iscrizione:** salvo ipotesi espressamente indicate, un costo per essere deducibile deve essere iscritto nel Conto economico;
- **Imputazione specifica:** un costo è deducibile se finalizzato alla produzione di un reddito su cui si pagano le imposte

È da osservare che, in ambito fiscale, il principio della competenza, come già accennato, differisce da quello adottato in sede civilistica a causa delle diverse finalità che i rispettivi Legislatori si prefiggono. In particolare, il Legislatore civilistico mira ad una rappresentazione veritiera e corretta (2° comma 2423 c.c), mentre il Legislatore fiscale persegue la certezza del gettito per l'Erario.

Da ciò deriva che la competenza civilistica richiede l'imputazione di componenti negativi certi ma anche probabili, mentre la competenza fiscale impone deroghe per i componenti negativi incerti nell'esistenza e nell'ammontare.

Il rispetto dei postulati della competenza e della prudenza richiede, pertanto, la rilevazione delle imposte differite e anticipate al manifestarsi di differenze temporanee tra reddito civilistico e reddito fiscale.

Secondo il Principio contabile OIC 25, una differenza temporanea rappresenta lo scostamento tra il valore contabile di una attività o una passività ed il relativo valore riconosciuto ai fini fiscali.

Ciò premesso, è fondamentale tener presente che, in ambito della legislazione nazionale, le fattispecie tipiche di rilevazione della fiscalità differita derivano dalla presenza di ricavi e costi (o di parte di essi) che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato dell'esercizio.

Al fine di meglio chiarire l'origine della fiscalità differita, l'OIC 25 introduce una distinzione tra le Operazioni che hanno effetto sul Conto Economico e le Operazioni che non hanno effetto sul Conto Economico. Le prime riguardano differenze temporanee dovute a ricavi e costi che partecipano alla formazione del reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico. Non si procede invece alla rilevazione delle imposte differite e anticipate nel caso di rilevazione iniziale dell'avviamento o rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria.

Le imposte correnti (o dovute) sono liquidate sulla base del reddito imponibile determinato con riferimento all'esercizio cui viene effettuata la dichiarazione dei redditi. La contropartita delle imposte correnti è la voce dello Stato patrimoniale D) 12) Debiti tributari se trattasi di debito tributario certo e di ammontare determinato.

Al contrario, quando le maggiori imposte derivano da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e rettifica ecc., per le quali sia ancora in corso il relativo procedimento

contenzioso, si movimenta la voce B) 2) – Fondo per imposte, anche differite, a condizione che tali imposte siano di competenza dell'esercizio di riferimento. Come già precisato, infatti, le imposte relative ad esercizi precedenti sono oneri di pertinenza della gestione straordinaria.

Le imposte anticipate esprimono il totale delle imposte di competenza di esercizi futuri che sono però esigibili nell'esercizio in chiusura. Esse sono riferibili a differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi o al riporto a nuovo di perdite fiscali.

In sede di dichiarazione dei redditi verranno effettuate le variazioni fiscali in aumento all'utile civilistico, per l'indeducibilità dal bilancio di costi e per la tassazione dei ricavi non iscritti in bilancio. I crediti per imposte anticipate sono iscritti nella voce C) II 4-ter) dello Stato Patrimoniale "Imposte anticipate". Corre l'obbligo di precisare che, in aderenza al postulato cardine della prudenza, le imposte anticipate devono essere rilevate solo qualora il recupero del maggior onere fiscale sostenuto nell'esercizio (rispetto all'importo di competenza economica) sia ragionevolmente certo.

A tal proposito, per quanto attiene alle perdite fiscali, l'OIC 25 precisa che "Il beneficio connesso a una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili".

Ai fini dell'iscrizione in bilancio delle imposte anticipate calcolate sulle perdite fiscali, la società deve, dunque, valutare se esiste la ragionevole certezza che tali perdite possano essere utilizzate negli esercizi successivi. (...).

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali;
- vi sono differenze temporanee collegate ad imposte differite imponibili sufficienti per assorbire le perdite fiscali in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

In sintesi, le imposte anticipate riguardano componenti negativi di reddito deducibili, ai fini fiscali, in esercizi successivi a quello in cui sono imputati al Conto economico o componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quello in cui vengono imputati al Conto economico

Le imposte differite sono imposte di competenza economica dell'esercizio in chiusura che saranno però esigibili in esercizi successivi. Esse sono originate da costi deducibili in esercizi precedenti a quello di iscrizione in bilancio o proventi/ricavi tassabili in esercizi successivi a quello di iscrizione in bilancio.

In sede di dichiarazione dei redditi, si dovranno effettuare le variazioni in diminuzione ai fini di ridurre la base imponibile rispetto all'utile ante-imposte risultante dal bilancio. Le passività per imposte differite sono iscritte alla voce B) 2) Fondi per imposte, anche differite dello Stato Patrimoniale.

Le imposte correnti e le imposte differite rappresentano, in sostanza, un onere da portare a decremento del risultato prima delle imposte; di contro le imposte anticipate sono rilevate come un provento, e quindi assumono segno negativo nella determinazione del saldo della voce in parola, nell'esercizio in cui si manifestano le correlate differenze

temporanee, per poi essere rilevate con segno positivo all'atto del c.d. "rilascio a conto economico" delle stesse che avviene quando la sottostante differenza temporanea si riassorbe.

Il Principio contabile nazionale OIC 25 precisa che per il calcolo delle imposte differite occorre applicare l'aliquota "in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno".

Il Principio contabile internazionale IAS 12 consente di utilizzare l'aliquota di fatto vigente alla data di bilancio, ancorché le relative norme di legge non siano state ancora emanate. È inoltre da osservare che la rilevazione della fiscalità differita, attiva e passiva, non influenza il reddito di esercizio qualora derivi da un'operazione che ha influenzato direttamente il patrimonio netto o derivi da un'operazione straordinaria.

In sintesi, le imposte differite riguardano componenti di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al Conto economico o componenti negativi fiscalmente deducibili in esercizi che precedono quello di imputazione al Conto economico civilistico.

Le scritture contabili per la rilevazione delle imposte correnti, anticipate e differite sono le seguenti:

1. IMPOSTE CORRENTI: E) 22) Imposte correnti a D) 12) Debiti tributari
2. IMPOSTE ANTICIPATE: C) II 4-ter) Crediti per Imposte anticipate a E) 22) Imposte anticipate
3. IMPOSTE DIFFERITE: E) 22) Imposte differite a B) 2) Fondi per imposte, anche differite
4. STORNO DI IMPOSTE DIFFERITE: B) 2) Fondi per imposte, anche differite a E) 22) Imposte differite

5. STORNO DI IMPOSTE ANTICIPATE E) 22) Imposte anticipate a C) II 4-ter) Imposte anticipate

Per effetto della diversa normativa, l'utile civilistico risulta diverso dall'imponibile fiscale; a livello contabile, la correzione viene effettuata con l'imputazione o lo storno a Conto economico delle imposte anticipate o differite e, in contropartita, mediante l'iscrizione nello Stato patrimoniale di una specifica attività o passività. Il Principio contabile OIC 25 precisa che, se esistono crediti per imposte anticipate, è possibile procedere alla compensazione con quelle differite sempreché ciò sia consentito giuridicamente (articoli 1241 e seguenti del codice civile) e facendo attenzione alle singole scadenze.

5. REDDITO FISCALE E REDDITO CIVILISTICO

Volendo affrontare il tema del rapporto che intercorre fra il reddito d'impresa ed il reddito contabile, possiamo affermare che visto il contenuto ed i principi della legge delega n. 825 del 1971 e della legge n. 80 del 2003, il reddito d'impresa è quello risultante dalle scritture contabili, dal bilancio d'esercizio e dalla dichiarazione.

Pertanto, è altresì ragionevole affermare che il reddito d'impresa trae origine dal reddito contabile in ragione della rilevanza, sostanziale e probatoria, delle scritture contabili tenute conformemente alla disciplina civilistica.

Le scritture contabili ed il bilancio d'esercizio

Sebbene diversamente declinati rispetto alla dimensione dell'impresa, gli obblighi contabili consistono nella tenuta delle scritture contabili obbligatorie, di quelle ausiliarie e della contabilità generale.

Dette scritture hanno la funzione di fornire una rappresentazione dinamica della vita economica dell'impresa del corso dell'esercizio. Il loro contenuto deve essere analiticamente trasposto a chiusura dell'esercizio in un documento, il bilancio d'esercizio, che rappresenti una sintesi dei fatti economici e patrimoniali verificatisi nel corso dell'esercizio al fine di fornire la corretta determinazione degli utili o delle perdite (mediante la differenza dei ricavi con i costi) nonché della variazione quantitativa che interviene nel patrimonio dell'impresa.

Il bilancio ha la funzione di rappresentare la vita ed i risultati economici dell'impresa nel corso dell'esercizio ed il reddito civilistico

discende dal bilancio di esercizio, il quale sulla base dei dati delle scritture contabili, viene redatto in conformità a:

- Articoli 2423 c.c. ss.;
- Principi contabili redatti dall'Organismo italiano di Contabilità (OIC);
- Principi contabili Internazionali (IAS).

Le principali funzioni svolte dal bilancio di esercizio possono essere così sintetizzate:

- informare i terzi in ordine alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa;
- rilevare l'utile distribuibile ai soci o prelevabile dai titolari dell'impresa, tenuto conto dell'esigenza di tutelare l'integrità del patrimonio dell'impresa medesima;
- in forza della sua completezza, costituire il punto di partenza per la determinazione del reddito tassabile.

Il legame tra bilancio di esercizio e determinazione del reddito d'impresa assume, nell'ordinamento italiano, una forma di effettiva dipendenza, in quanto non è consentito ottenere la deducibilità fiscale di costi ed oneri sostenuti per la produzione del reddito se questi non sono stati contabilizzati come passività deducibili, ai fini di diritto civile, in sede di stesura del conto economico civilistico.

Sulla scorta di questo condizionamento il bilancio civilistico svolge una funzione sostanziale e probatoria, vale a dire che il bilancio d'esercizio ha un'efficacia costitutiva di elementi positivi e negativi del reddito e della stessa situazione base del tributo ed è quindi il punto di partenza del reddito fiscale dell'impresa.

Il diritto tributario, allorché assume a situazione base della tassazione i redditi d'impresa di soggetti tenuti a compilare e a pubblicare il bilancio civile, regola i rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale (tale intendendosi la dichiarazione tributaria del reddito d'impresa).

Le scelte che il legislatore tributario avrebbe potuto operare sono di tre tipi: rigorosa autonomia, parziale autonomia, rigorosa eteronomia. È stata adottata la posizione intermedia che consiste nel disporre l'utilizzo, per la determinazione del reddito, del bilancio civile; al contempo sono state stabilite una serie di regole, che rimangono all'esterno della normativa civilistica di formazione del bilancio, che implicano la correzione, a scopi fiscali, dell'utile di bilancio.

Si applica il c.d. principio di derivazione, sancito dall'art. 83 T.U.I.R., in base al quale il reddito d'impresa si determina apportando al risultato del conto economico del bilancio di esercizio di cui all'art. 2423 c.c. le variazioni in aumento ed in diminuzione per effetto dei criteri previsti dalle disposizioni del Testo Unico.

Tale norma si indirizza sia alle società che agli enti commerciali (soggetti passivi IRES) che, a mezzo dell'art. 56 T.U.I.R., anche alle società personali ed alle imprese individuali (soggetti passivi IRPEF).

Il complesso delle variazioni (di segno positivo e negativo) dovuto alla applicazione delle norme fiscali relative alle componenti del bilancio di esercizio produce un risultato economico tassabile che ha un ammontare diverso da quello civilistico. Ad esempio, una perdita civilistica può trasformarsi in un reddito soggetto ad imposizione (e viceversa) così come l'utile o la perdita possono subire una variazione quantitativa rispetto al valore che emerge dalle scritture contabili.

Il principio di derivazione non determina la formazione di un “bilancio fiscale” derivato dal “bilancio civilistico”, considerato che non è previsto alcun obbligo di redigere un autonomo documento contabile ove sono riepilogati gli elementi reddituali e patrimoniali dell’impresa ai soli fini tributari. Le variazioni in aumento ed in diminuzione incidono nella sola redazione della dichiarazione dei redditi che è l’unico documento obbligatorio, assimilabile al bilancio civilistico, che serve alla determinazione del quantum della prestazione tributaria.

La determinazione del reddito fiscale d’impresa

La determinazione del reddito d’impresa si fonda su di un processo che si compone di tre fasi:

- si recepiscono tutti i fatti di gestione nella dimensione che ha determinato l’utile o la perdita civilistica presenti nel bilancio (a questo fine assumono importanza i principi contabili OIC e IAS);
- ciascuna valutazione è sottoposta a revisione per verificare se la normativa fiscale impone l’effettuazione di una variazione in aumento o diminuzione del dato civilistico;
- si determinano gli effetti del complesso delle variazioni in quanto la loro somma algebrica esprime la differenza tra reddito civilistico e fiscale.

È quindi evidente il rilievo che assume il sistema delle variazioni in quanto costituisce l’elemento di raccordo della divergenza dei risultati economici.

Le variazioni in aumento sono le rettifiche che determinano un maggior reddito fiscale rispetto a quello civilistico. Sul versante dei costi, le norme tributarie generalmente assumono un criterio di deducibilità più

rigoroso del corrispondente criterio civilistico. In sintesi, esse dispongono vincoli e limiti alla deducibilità dei costi, anche per un semplice rinvio della loro rilevanza a periodi d'imposta successivi (come, ad esempio, la disciplina del riporto delle perdite). Sul versante dei proventi, le variazioni in aumento obbligano a considerare rilevanti quelli che non sono stati imputati, in tutto o in parte, al conto economico civilistico (ad esempio, la rettifica dei ricavi sulla base del valore normale).

Le variazioni in diminuzione sono invece le rettifiche che determinano un minor reddito fiscale rispetto al corrispondente dato civilistico. Sul versante dei costi, si consente un ammontare deducibile superiore a quello previsto dalla disciplina civilistica (come nel regime degli ammortamenti anticipati) oppure si attribuisce rilievo a costi non imputabili al conto civilistico. Sul versante dei ricavi, può essere disposta la detassazione, totale o parziale, di particolari elementi positivi del reddito (ad esempio, i redditi esenti o soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta).

Di seguito si riporta un esempio della differenza tra reddito civilistico e reddito fiscale prendendo in esame il nuovo regime di riporto delle perdite introdotto dalla Legge di Bilancio 2019. La disciplina previgente alla Legge di Bilancio 2019 riservava un trattamento differenziato tra le imprese in contabilità ordinaria e le imprese in contabilità semplificata. Le imprese in contabilità ordinaria potevano avvalersi delle perdite portandole in compensazione esclusivamente con i redditi d'impresa conseguiti nel periodo di imposta e l'eventuale eccedenza era riportabile negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto (c.d. compensazione verticale). Al contrario, le imprese in contabilità semplificata, potevano compensare le perdite di esercizio nel limite dell'ammontare del reddito complessivo, di cui all'articolo 6 del TUIR,

senza possibilità di riporto dell'eccedenza nei periodi di imposta successivi (c.d. compensazione orizzontale).

La Legge di Bilancio 2019 ha allineato la disciplina del riporto delle perdite del reddito dell'impresa soggetto a IRPEF con quella prevista ai fini IRES eliminando ogni differenza. In particolare, è stato stabilito che tutte le imprese (contabilità ordinaria o semplificata) possono riportare le perdite negli esercizi successivi.

La nuova legge ha anche eliminato il limite quinquennale alla riportabilità delle perdite ed ha introdotto un limite quantitativo: le perdite ottenute nell'esercizio d'impresa sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei successivi periodi dell'imposta (senza limiti temporali) ma nella misura dell'80% dei redditi conseguiti in detti periodi dell'imposta (limite quantitativo).

I principi generali del reddito d'impresa

La formazione del reddito fiscale è influenzata dall'applicazione di alcuni principi che non trovano riscontro diretto nella matrice civilistica e che sono espressione della necessità di adattare le risultanze di bilancio ai principi della capacità contributiva e dell'interesse fiscale. Essi sono:

- principio di competenza;
- principio di certezza;
- principio di previa imputazione al conto economico;
- principio dell'inerenza;
- principio di antieconomicità o correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili.

Il principio della competenza (art. 75 e 109 T.U.I.R., primo comma) impone una valutazione temporale secondo la quale gli elementi

del reddito assumono rilievo nell'esercizio in cui vengono a maturazione oppure quando si perfeziona il relativo rapporto giuridico, a prescindere dalle regolazioni finanziarie.

La ratio del principio di competenza è quella di individuare l'esercizio in cui gli elementi del reddito assumono rilievo dopo essere venuti ad esistenza secondo criteri stabiliti dal legislatore tributario. In forza di tale principio, al termine dell'esercizio occorre effettuare un complesso di operazioni, di carattere valutativo oppure con funzione integrativa o di rettifica, che consentano di determinare con precisione i costi ed i ricavi di competenza e di rinviare quelli relativi agli esercizi d'imposta futuri. Non è infatti consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo del reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, poiché ciò finirebbe per rendere lo stesso contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i componenti del proprio reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del relativo reddito imponibile.

Il principio di certezza (art 109 T.U.I.R., primo comma seconda parte) impone di imputare ai fini della determinazione del reddito fiscale solo i componenti reddituali che siano certi, escludendo i componenti «stimati» - a differenza dell'ambito civilistico ove ciò può avvenire se i componenti di bilancio sono assistiti da sufficiente grado di probabilità.

La ratio di questo principio è riconducibile all'esigenza dell'Erario di acquisire entrate che siano certe e stabili, sia sotto il profilo fattuale che giuridico, limitando il rischio di contestazioni o di crediti sopravvenuti in favore dei contribuenti. Sono quindi meritevoli di rilievo impositivo solo quei componenti che assumono certezza sia nell'aspetto sostanziale che quantitativo.

In assenza del requisito della certezza il componente reddituale deve necessariamente essere valorizzato nella dichiarazione dei redditi per l'anno successivo. L'ambito applicativo del precetto normativo assume rilievo indistintamente per i costi e per i ricavi, sebbene per i secondi la sua applicazione è limitata dal vincolo che impone di evidenziare nel bilancio solo gli utili effettivamente realizzati alla chiusura dell'esercizio.

Il principio di previa imputazione (art. 109 T.U.I.R., comma quarto) concerne la deducibilità delle componenti negative del reddito e consente l'esercizio di tale facoltà se e nella misura in cui sono imputate nell'anno economico di competenza. Ne consegue che gli oneri e le spese sostenuti dal contribuente sono indeducibili, anche se sopportati dall'impresa, se non imputati al conto economico sul versante civilistico.

Questo principio rappresenta uno dei profili di principale collegamento tra il reddito civilistico e quello fiscale e risponde anche all'esigenza che, almeno sul piano dei costi, l'imponibile sia il più possibile equivalente al risultato del conto economico, nel presupposto che in questa sede trovino compiuta rappresentazione tutte le spese sostenute dall'impresa.

Per completezza va evidenziato che l'art. 109 T.U.I.R. alla lett. b) introduce una deroga prevedendo che è possibile comunque dedurre le spese e gli oneri che «risultano da elementi certi e precisi», spostando il profilo sul piano probatorio giacché il contribuente dovrà dotarsi di adeguati elementi di prova che ne dimostrino l'esistenza.

In forza del **principio di inerenza**, sono considerati deducibili dal reddito di impresa tutti i costi maturati nell'esercizio che siano "inerenti" all'attività commerciale svolta dal contribuente (art. 109 T.U.I.R., comma quinto). L'inerenza dei costi sostenuti dall'operatore economico,

relativamente all'attività d'impresa, risulta essere direttamente funzionale alla loro deduzione fiscale, consentendo al contribuente di abbattere la base imponibile e di conseguire un risparmio di imposta.

Il perimetro delle componenti negative viene definito in base ad un giudizio relazionale, attraverso cui si stabilisce il nesso funzionale che intercorre tra il costo e l'attività imprenditoriale. Il concetto di inerenza, benché sia da considerarsi implicito nello stesso concetto di reddito, laddove questo va determinato come un reddito netto, è stato oggetto di una complessa evoluzione, indirizzata nel senso di una progressiva espansione.

In una prima fase (conclusasi all'incirca a metà degli anni Venti del secolo scorso) l'inerenza veniva intesa in modo assai rigido, essendo limitata alle sole spese che rendevano possibile direttamente la produzione, con esclusione quindi delle spese pur necessarie a questa, ma prive di una connessione diretta (ad esempio le cosiddette spese di impianto). Successivamente, il concetto di inerenza venne ampliato includendovi ogni sorta di spesa "necessaria", e quindi anche quelle precedentemente escluse; acquistava così rilievo l'aspetto economico, e non materiale, della relazione tra spese e ricavi. In una terza fase, infine, in concomitanza con la Riforma Fiscale del 1971, tale concetto fu allargato ulteriormente con il superamento della distinzione tra spese necessarie e spese non necessarie e venne riconosciuta la detraibilità di tutte le spese utili alla produzione del reddito. Indizio importante di tale mutamento è riconoscibile a livello normativo nella riferibilità delle spese non più ai ricavi, ma all'attività dell'impresa nel suo complesso.

Di conseguenza tutte le spese sostenute nell'ambito dell'attività d'impresa sono da ritenersi funzionali alla produzione del reddito, senza alcuna ulteriore distinzione. Il giudizio di inerenza va pertanto diretto al

riscontro di una relazione di funzionalità tra il costo e l'attività di impresa, indipendentemente dal grado di utilità che il primo riveste rispetto alla seconda.

Successivamente, a seguito dell'allargamento del concetto di inerenza, si è determinata l'esigenza di delimitarlo per alcune situazioni in cui era forte il rischio di una deduzione di spese personali. A tal fine, il legislatore ha provveduto mediante la predeterminazione della inerenza. È stata così stabilita sotto il profilo sostanziale l'indeducibilità delle spese per alcune categorie di beni "di lusso", sospettati di un prevalente uso personale (art. 164 TUIR), e sotto quello quantitativo la deducibilità parziale per le spese di rappresentanza (art. 108, comma 2, TUIR) e per le spese generali (art. 109, comma 5, T.U.I.R.).

La giurisprudenza più recente della Suprema Corte (cfr., da ultimo, Corte Cass., Sez. V, n. 10902/2019) sostiene che l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati va definita come una relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l'impresa – sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (vedere anche Corte Cass, Sez. V, ord. n. 20049/2017).

L'inerenza deve esprimere la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, "senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, senza che assuma rilevanza la congruità delle spese, perché il

giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo" (Sez. 5, ord. n. 450 del 2018)".

Il principio di antieconomicità si trova strettamente connesso al principio di inerenza di cui ne costituisce, secondo l'impostazione tradizionale, la declinazione. Esso è stato sviluppato dall'Amministrazione finanziaria quale strumento ausiliario per contestare la veridicità di operazioni economiche manifestamente simulate o inverosimili e, quindi, non inerenti all'attività d'impresa (si pensi al caso di un intero camion che viene affittato per il trasporto di un unico collo) ed è stato in seguito ampiamente adottato dalla giurisprudenza.

La ratio sottesa al concetto di antieconomicità è evidente: se un dato costo è eccessivo ed abnorme rispetto all'attività esercitata dall'impresa allora esso non ne fa parte; quindi se un costo è "antieconomico" esso è anche "non inerente". In particolare, l'antieconomicità colpisce quelle condotte che, documentate dall'imprenditore, paiono irragionevoli e del tutto prive di una adeguata sostanza economica, tanto da avere l'effetto materiale di impedire ovvero rendere difficoltoso per l'impresa il perseguimento del fine di lucro, sebbene da un punto di vista fiscale possano generare componenti negativi di redditi potenzialmente deducibili.

Sebbene il concetto di antieconomicità abbia un solido fondamento logico, esso pone evidenti problemi applicativi in quanto, non potendo essere ancorato a norme di diritto positivo che stabiliscano ex ante quando una data attività possa dirsi economica o meno, si ha l'effetto di esporre le scelte adottate dall'imprenditore al sindacato discrezionale dell'Amministrazione finanziaria o dell'autorità giudiziaria.

La giurisprudenza più recente, pur avendo riconosciuto l'utilità dello strumento della antieconomicità, al fine di valutare l'inerenza di determinati costi rispetto all'attività d'impresa svolta, si è mostrata contraria ad un utilizzo eccessivamente ampio dello stesso, tale da esporre il contribuente a sindacati di merito, puramente discrezionali, sulle scelte gestionali poste in essere.

Secondo tale orientamento giurisprudenziale la valutazione di antieconomicità sollevata dall'Amministrazione finanziaria non è condivisibile ove essa sfoci, una volta accertata l'effettività del costo, «in una zona molto discrezionale» per stabilire «in quale misura esso è deducibile o meno». La Suprema Corte specifica che in questi casi il criterio della antieconomicità deve essere utilizzato con estrema attenzione e, da solo, non può giustificare la ripresa a tassazione dei costi dedotti, a maggior ragione se non vi è una norma puntuale che compia ex ante tale valutazione.

6 – EVASIONE ED ELUSIONE FISCALE

Evasione ed elusione fiscale sono due fenomeni che sovente vengono considerati come sinonimi, ancorché vi siano delle rilevanti distinzioni.

Molte volte si discute di evasione fiscale e di tutto ciò che comporta in termini di minori entrate tributarie nelle casse dello Stato. C'è però un altro fenomeno, l'elusione fiscale, che spesso viene associato all'evasione ma che in realtà è alquanto differente. Nonostante in entrambi i casi si tratti di comportamenti orientati a ridurre il prelievo tributario, l'evasione e l'elusione fiscale sono termini e rappresentano comportamenti assai diversi fra loro.

L'evasione fiscale

Con il termine evasione fiscale si fa riferimento a tutti quei comportamenti con i quali i cittadini violano le norme di legge al fine di non pagare o pagare meno tasse e imposte. È il fenomeno più diffuso che consiste nel sottrarsi illegalmente al pagamento di un'imposta, omettendo totalmente o dichiarando una base imponibile inferiore rispetto a quella reale pagando così un importo inferiore all'erario.

Classici esempi oggetto di evasione possono essere le imposte sul reddito o sul patrimonio, o le imposte indirette come l'IVA. Ad esempio, un negozio che vende beni di consumo senza emettere lo scontrino evade il Fisco, in quanto non registra quelle operazioni di vendita realizzate. Poiché esse non rientreranno tra i ricavi del negozio, su di esse non verranno calcolate e pagate le imposte.

Un altro esempio di evasione fiscale è rappresentato dalla presentazione di una dichiarazione dei redditi incompleta, così da ridurre il

prelievo fiscale. Dunque, con l'evasione fiscale si mira ad occultare ed a contrastare il prelievo fiscale.

Per le imprese di grandi dimensioni l'evasione si manifesta frequentemente con il ricorso al transfer pricing, con cui si sposta l'imponibile in stati con più bassa pressione fiscale, o con l'adozione di aggressive pratiche di tax planning, utilizzando prevalentemente il canale estero. Nei casi più dolosi si ricorre alla produzione di fatture per operazioni inesistenti e alla creazione di società fittizie al fine di realizzare abbattimenti degli imponibili. Nelle imprese di piccole dimensioni e nel lavoro autonomo l'evasione si manifesta con ricorso ad attività in nero, alla mancata o parziale fatturazione e/o alla sovrastima dei costi. Per gli enti non commerciali, l'evasione è spesso attuata con l'adozione abusiva di forme istituzionali non commerciali che godono di privilegi fiscali. Infine, i grandi contribuenti frequentemente ricorrono all'intestazione di redditi e patrimoni a soggetti di comodo o a trasferimenti illegali all'estero di capitali.

Nella sostanza, l'evasione è attuata occultando l'esatto imponibile di un tributo o, addirittura, il suo presupposto. In pratica difficilmente può essere individuata in un'unica condotta ma essa si scompone in una pluralità di illeciti.

In taluni casi l'evasione comporta una semplice sanzione amministrativa, in altri è perseguibile penalmente; il confine tra l'una e l'altra sfera di punibilità è generalmente determinato dall'ammontare della cifra evasa.

Le cause dell'evasione sono molteplici ed è difficile stabilirne l'ordine d'importanza. La prima causa è connessa alla diffusione di comportamenti egoistici e amorali dei contribuenti, volti a sfuggire

all'onere delle imposte in presenza di rischi modesti di essere scoperti. Gli economisti tradizionali pongono il problema basandosi su modelli che presuppongono comportamenti razionali ed egoistici degli individui. La decisione di evadere appare come una scelta tra una perdita certa (l'imposta da pagare) e il rischio di una perdita futura (pari alla probabilità di essere rintracciato dal fisco moltiplicata per la somma dell'imposta e delle sanzioni).

Il fenomeno può tuttavia avere anche una spiegazione politica: esso può essere il segnale dell'insoddisfazione per un livello troppo elevato di pressione fiscale o per un uso poco produttivo della spesa pubblica.

I rimedi che possono essere indicati per superare il fenomeno variano al variare della causa. Nel primo caso, maggiori accertamenti e più elevate penalità possono indurre comportamenti più corretti. La teoria economica suggerisce però che gli accertamenti non possano essere a tappeto, perché troppo costosi, ma a campione (anche lo stato razionale scelto sulla base di un ragionamento probabilistico: perdita di gettito con la probabilità di trovare l'evasore sostenendo il costo dell'accertamento). Se però si ritiene che i comportamenti umani non si esauriscano nei presupposti dell'economia neoclassica (individui razionali egoisti), molta importanza ha l'educazione civica, che va perseguita con tenacia anche se richiede azioni educative e tempi molto lunghi.

Nel secondo caso, assume maggiore importanza un ripensamento del disegno del sistema tributario, che potrebbe essere costruito in modo da accentuare gli aspetti di controprestazione tra prelievo e spesa (quanto più un territorio paga di tasse, tanto più riceve in servizi), anche se questo può entrare in conflitto con l'esigenza di uguaglianza.

Anche se non vi sono dubbi che l'evasione sia molto elevata, la misura del fenomeno è tutt'altro che semplice. La stima della sua dimensione è quindi molto presuntiva.

Gli studi che hanno tentato di stimare l'evasione hanno seguito tre vie alternative. La prima, di natura indiretta, indicata come tecnica "top down", è quella di confrontare l'ammontare dei redditi dichiarati con le valutazioni del reddito effettuate dalla contabilità nazionale. Le definizioni dei redditi imponibili sono però spesso distanti dalle categorie della contabilità nazionale.

Una via alternativa per valutare l'evasione, anch'essa indiretta, consiste nel confrontare i dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi con quelli che risultano da indagini sui bilanci familiari. Il presupposto di questo confronto è che le informazioni fornite dagli intervistati siano più veritiere di quelle fornite al fisco. Rispetto al primo metodo, questo tipo di analisi consente di fare raffronti tra tipologie di redditi più disaggregate per livello di reddito individuale, per tipi di contribuenti (lavoratori dipendenti, autonomi, imprenditori, ecc.), per aree di residenza, ecc.

Una terza via, indicata come tecnica "bottom up", parte da un campione di controlli effettuato in modo casuale e utilizza tecniche econometriche per la stima della base imponibile potenziale come funzione delle caratteristiche individuali ed economico-contabili. L'evasione è poi stimata attraverso il confronto fra la base imponibile potenziale e quella dichiarata.

Al fine di contrastare l'evasione, si cerca di trovare modalità di rapporto con il contribuente più favorevoli, adottando norme e prassi che favoriscano l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, che realizzino una maggiore certezza del diritto e trasparenza nei rapporti col

fisco e una semplificazione degli adempimenti e che mettano a punto strumenti di controllo più mirati. Tra gli strumenti attuati vi sono, ad esempio, per le imprese di maggiore dimensione e più strutturate, l'adozione di processi di auditing interno e un'interlocuzione più assidua tra contribuente e fisco che includa attività di tutoraggio.

Sempre al fine di contrastare l'evasione, si tende a rendere tracciabili tutti gli scambi con strumenti tecnologici quali lo scontrino fiscale e la fatturazione elettronica. Inoltre, questi strumenti rendono possibile un più intenso incrocio delle basi di dati potenzialmente disponibili all'Amministrazione Pubblica, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e per incentivare l'adempimento spontaneo da parte del contribuente.

L'elusione fiscale

L'elusione fiscale occupa invece uno spazio intermedio tra il risparmio legittimo d'imposta e l'evasione fiscale.

L'elusione fiscale consiste nell'utilizzare le possibilità fornite dal diritto tributario per contrastare il prelievo fiscale, al fine di beneficiare di minori imposte. Tale tecnica, a differenza della precedente che consiste in violazioni dirette delle norme fiscali, prevede di aggirare le leggi vigenti per evitare una tassazione onerosa seguendo percorsi anche abusivi. L'elusione fiscale, quindi, sfrutta lacune ed imperfezioni del sistema normativo per conseguire indebiti risparmi d'imposta.

Occorre distinguere l'elusione fiscale dal cosiddetto "legittimo risparmio di imposta" che si ha in tutti i casi in cui è la legge stessa a consentire al contribuente di scegliere tra diverse soluzioni, messe a sua disposizione dall'ordinamento tributario. Il "legittimo risparmio di imposta" è dunque un'attività lecita perché frutto di una scelta consentita

dal legislatore al contribuente circa la realizzazione della condotta meno onerosa, all'interno di un sistema che riconosce i principi di autonomia contrattuale e di libera iniziativa economica.

Pur rispettando le leggi, l'elusione si pone in contrasto con i fondamentali principi che ispirano l'ordinamento tributario e, in particolare, con quelli che impongono ad ogni cittadino di partecipare alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Di conseguenza l'elusione fiscale rappresenta un vero e proprio abuso del diritto, ossia la messa in pratica di comportamenti che hanno come scopo ultimo quello di aggirare le leggi a proprio vantaggio, al fine di conseguire una diminuzione del prelievo fiscale e può dare luogo all'applicazione di sanzioni amministrative.

L'elusione fiscale in Italia, sino all'entrata in vigore del decreto legislativo n° 128 del 5 agosto 2015, era sanzionata dall'articolo 37-bis del d.P.R. n. 600/1973 che sanciva l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria di tutti quegli atti, fatti o negozi volti ad aggirare obblighi o divieti sanciti dall'ordinamento tributario o ad ottenere indebiti rimborsi o riduzioni di imposte.

Con la legge n. 212/2000, lo Statuto del contribuente, il concetto di elusione fiscale è stato accorpato all'abuso del diritto; la definizione è apportata dalla normativa di riferimento, al comma 1 dell'articolo 10 bis, ovvero: *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

Per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio, l'elusione fiscale è irrilevante dal punto di vista penale, ma prevede l'applicazione di sanzioni amministrative commisurate alla misura dell'importo eluso al Fisco.

Non sono invece sanzionate, e non si configurano come abuso di diritto ed elusione fiscale, *“le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche dettate da esigenze di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa o dell’attività professionale del contribuente”* (art. 10, comma 3, legge n. 212/2000).

Come detto, l’elusione fiscale differisce dall’evasione fiscale e dal “lecito risparmio d’imposta” e si configura in presenza di una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Ad esempio, se le imposte sulla vendita di un immobile sono del 35% e quelle sulla vendita di azioni del 20%, il possessore dell'immobile può conferirlo in una società per azioni al solo scopo di vendere poi le azioni della società proprietaria dell'immobile, con fortissimo risparmio fiscale.

L'elusione in questo caso è nell'uso dello strumento società per azioni non per svolgere un'attività d'impresa, ma solo per trasferire la proprietà sostanziale dell'immobile: infatti in questo caso l'acquirente delle azioni in realtà ha acquistato l'immobile, ma, in questo modo, il venditore ha beneficiato di un'aliquota impositiva fortemente ridotta.

I presupposti per l’esistenza dell’abuso-elusione sono:

- l’assenza di sostanza economica dell’operazione effettuata;
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- la circostanza che il vantaggio sia l’effetto essenziale dell’operazione.

Per operazioni prive di sostanza economica si intendono tutti quei fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, non idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

I vantaggi fiscali indebiti sono i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

In prima istanza occorre stabilire se sia stato conseguito un vantaggio fiscale, perché la sussistenza di un vantaggio fiscale è l'essenza stessa dell'elusione. Infatti, non vi è elusione se non si consegue un risparmio d'imposta.

Per accertare il vantaggio si deve valutare sia lo schema realizzato che quello che possiamo definire come modello standard. Occorre quindi confrontare i due comportamenti: quello meno oneroso, che è stato attuato, e quello fisiologico, ma più oneroso, che è stato evitato.

Una volta constatato che il contribuente, avendo dinanzi più alternative, ha scelto quella meno onerosa, occorre verificare se ha conseguito un risparmio legittimo o un risparmio elusivo (cioè indebito). Un vantaggio è indebito quando l'operazione risulta diretta ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Ponendo a confronto le due alternative che il contribuente aveva di fronte, non vi è aggiramento se i due schemi sono fiscalmente equivalenti. Vi è invece aggiramento se uno dei due modelli si pone come operazione economica/fisiologica che il contribuente avrebbe dovuto seguire, in linea con la ratio delle norme impositive, mentre il diverso modello, che è stato invece adottato, è anomalo ed ha comportato l'aggiramento di un obbligo fiscale.

Per breve esemplificazione formuliamo due ipotesi della forma più netta di elusione che si verifica quando l'operazione è del tutto priva di ragioni economiche ed il risparmio fiscale è l'unica ragione

dell'operazione, dalla quale non deriva alcun risultato economico di rilievo:

- una società che non svolge alcuna attività economica è stata costituita in un paradiso fiscale al solo scopo di detenere partecipazioni i cui proventi in quello stato non sono tassati o sono tassati in misura ridotta rispetto alla tassazione del nostro Paese;
- una fusione con la quale una società incorpora un'altra società, magari non più operativa, non per potenziare la sua capacità produttiva, ma solo al fine di fruire dei vantaggi fiscali derivanti dalla fusione.

Altro esempio significativo di operazione elusiva, priva in assoluto di motivazione economica, è dato dalle cosiddette “esportazioni a U”, nelle quali, al fine di usufruire della restituzione di dazi doganali per l'esportazione di prodotti agricoli, le merci vengono consegnate al destinatario estero e immediatamente restituite, senza alcun utilizzo, all'esportatore.

Non è sempre necessario che lo scopo fiscale sia l'unico scopo dell'operazione, ma occorre che sia essenziale e prevalente. Vi è elusione anche quando l'operazione ha delle ragioni economiche, ma tali ragioni sono deboli ed il fine essenziale è quello fiscale, senza il quale l'operazione non sarebbe stata realizzata.

Il risparmio lecito d'imposta

Se l'operazione attuata non realizza l'aggiramento di specifiche disposizioni fiscali ed è motivata essenzialmente da ragioni non fiscali, allora non vi è elusione ma risparmio lecito d'imposta.

Il risparmio lecito d'imposta implica che sia posto in essere uno schema che comporta un trattamento fiscale meno oneroso, ma senza che ciò costituisca un abuso. Il risparmio fiscale non è indebito se è la conseguenza dell'applicazione di una norma favorevole in modo conforme alla sua ratio. In tali casi il sistema delle norme tributarie ammette che il contribuente, di fronte a due opzioni di comportamento, adotti quella che risulti meno onerosa dal punto di vista tributario.

Ad esempio, se per localizzare un'attività produttiva viene scelta una zona per la quale sono previste delle agevolazioni e viene quindi realizzato un investimento conforme alla ratio della norma agevolativa, il contribuente, fruendo delle agevolazioni, ottiene un risparmio fiscale. Questo non può essere considerato abusivo né elusivo in quanto rispetta la ratio del legislatore e lo scopo fiscale non è l'unico motivo dell'operazione.

La frode fiscale

Oltre all'evasione fiscale e all'elusione, esiste anche il reato di frode fiscale. La caratteristica principale della frode fiscale è rappresentata dal comportamento fraudolento che ha come fine quello di ingannare il Fisco. Un esempio è la dichiarazione fraudolenta, ossia il mancato pagamento delle imposte attraverso l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il reato di frode fiscale, dopo l'abrogazione della Legge 516 del 1982, trova la sua disciplina negli articoli 2 e seguenti del Decreto Legislativo numero 74 del 2000.

Considerazioni di natura socio - economica

Riportando quanto contenuto su una scheda informativa pubblicata dall'Agenzia delle Entrate, i fenomeni di evasione, elusione e frode fiscale

riducendo il relativo gettito, provocano danno allo Stato ed a tutta la società, incrementano il deficit pubblico e penalizzano i contribuenti onesti.

Questi fenomeni incentivano l'economia sommersa, che in Italia si ritiene valga intorno a euro 250 miliardi/anno, e comportano un minor gettito per lo Stato, stimato in circa euro 100 miliardi/anno. Essi rappresentano un malcostume usualmente condannato dai più, anche se non mancano sociologi ed economisti che li ritengono, in alcuni casi, una forma di ammortizzatore sociale in zone povere.

Il minor gettito di circa euro 100 miliardi/anno, rappresenta l'11% delle entrate tributarie complessive e pari al 5,5% del PIL. Si ritiene quasi fisiologica, ed in linea con i Paesi più virtuosi, una evasione/elusione fiscale intorno all'1,50% del PIL. Se così fosse anche in Italia, il minor gettito ammonterebbe in tal caso a circa euro 25/30 miliardi/anno, in luogo degli stimati 100 miliardi di euro. Se si riuscisse a contenere il fenomeno nell'ambito del 3% del PIL (quindi una percentuale doppia rispetto ai paesi più virtuosi) sarebbe un grande risultato perché si andrebbe a recuperare circa euro 40 miliardi/anno di gettito fiscale.

Se consideriamo che il programma Next Generation Eu riserva all'Italia circa 240 miliardi di euro in 6 anni (di cui circa 150 miliardi di euro a titolo di prestito), l'azione sopracitata, tesa al recupero delle imposte in vario modo evase, consentirebbe di ottenere somme in linea con il Recovery Plan senza dover restituire nulla a nessuno. Il fatto che di queste somme recuperate non se ne dovrebbe render conto ad alcun ente e/o organismo internazionale rappresenta forse il limite al loro corretto, oculato e lungimirante utilizzo; ma questo è un altro tema.

I principali effetti economici dell'evasione ed elusione fiscale si possono così sintetizzare:

- riduzione del gettito fiscale;
- vanificazione della redistribuzione del reddito;
- peggioramento della qualità dei servizi;
- aumento della tassazione per recuperare il gettito perso;
- concorrenza sleale tra chi paga e chi non paga le tasse.

7 – LA TASSAZIONE E LO SVILUPPO ECONOMICO

A causa della elevata tassazione interna, imprese che potrebbero crescere espandendo il fatturato in Italia ed esportandone una parte di esso, decidono di acquisire aziende od insediare nuovi stabilimenti all'estero per poter beneficiare di minori imposizioni fiscali. In questo modo la produzione tende a spostarsi dal mercato interno ad altri mercati, anche nell'ambito UE, con effetti produttivi ed occupazionali negativi per il nostro Paese ed anche per le entrate tributarie provenienti dalla tassazione dei redditi d'impresa.

Va considerato che, in tempi recenti, la crescita economica mondiale, sia a seguito dell'accentuato fenomeno della globalizzazione dell'economia che per effetto delle conseguenze della pandemia da Covid-19, ha subito una flessione.

In Europa, tra le varie cause della limitata crescita economica dei Paesi c'è anche la mancata armonizzazione dei sistemi fiscali; quella "unione fiscale" più volte auspicata, ma sinora mai attuata. Ciò comporta che di frequente vari Paesi, che aderiscono alla Comunità, si collocano in concorrenza tra di loro mediante l'istituzione di sistemi agevolativi di tassazione al fine di attrarre gli investitori a discapito gli uni dagli altri. Si è pertanto di fronte ad una concorrenza dei mercati tra i Paesi dell'Unione Europea che li rende più deboli nei confronti degli altri paesi del mondo globalizzato.

In Italia, con riferimento al mondo delle imprese, la crisi economica e finanziaria seguita alla pandemia ha fatto sì che, negli ultimi due anni, hanno cessato l'attività alcune migliaia di aziende e ciò ha comportato una

ulteriore diminuzione del potere di acquisto oltre a quella riconducibile alla limitata crescita economica ed alla bassa produttività.

Tra le cause che, negli ultimi anni, hanno contribuito a sviluppare effetti negativi sulle imprese e sul sistema economico, soprattutto italiano, vi sono:

- il grave deterioramento nel quadro della normativa tributaria e civilistica;
- il difficile e complicato rapporto tra amministrazione finanziaria e imprese;
- il sempre maggiore peso fiscale, dovuto ad una spesa pubblica inarrestabile che attualmente si aggira intorno a euro 900 miliardi/anno e con un debito pubblico che la Banca d'Italia ha stimato, a fine settembre 2021, in circa 2.700 miliardi di euro;
- la complessità delle norme e l'incertezza della loro applicabilità;
- l'enorme contenzioso fiscale.

Alcuni studi sugli indici di complessità dei sistemi fiscali hanno stabilito che quello italiano è attualmente uno dei sistemi più disarticolati e complessi esistenti nel mondo sviluppato. In Italia, per assolvere agli adempimenti fiscali, le aziende impiegano un numero medio di 240 ore/anno, a fronte di una media europea di 160 ore/anno. La complessità e l'inefficienza del nostro sistema è anche data dalla numerosità delle norme, spesso mal scritte e difficilmente interpretabili, con conseguente aumento del contenzioso tributario che risulta essere fra i più alti nel mondo occidentale; quest'ultima circostanza poi impatta negativamente anche sul bilancio pubblico.

I fattori, che incidono negativamente sulla crescita economica e sulla efficace concorrenza sui mercati, sono prioritariamente costituiti da:

- un basso livello medio di patrimonializzazione;
- una limitata propensione agli investimenti, specie se rischiosi;
- una scarsa apertura al mercato dei capitali di rischio;
- un inadeguato approccio all'innovazione tecnologica ed all'interazione con il mondo della ricerca.

Questo comporta anche che le imprese tendono a delocalizzare le produzioni per usufruire di vantaggi fiscali offerti da altri Paesi Europei (come ad esempio la Croazia, l'Olanda, l'Irlanda e il Lussemburgo). Inoltre, la carente crescita economica di questi ultimi anni ha comportato un incremento del debito pubblico, che supera il 150% del PIL, che non potrà essere ridotto tramite un ulteriore aumento del gettito tributario, ma solo attraverso una forte spinta allo sviluppo economico e tramite una nuova politica fiscale.

Come noto l'Italia si caratterizza da un'elevata imposizione sulle imprese, con la conseguenza che esse si trovano in difficoltà nel pagamento di oneri, tasse e contributi. L'elevata pressione fiscale, infatti, incide anche sulla loro capacità di gestire la propria liquidità e, di conseguenza, sulla possibilità di effettuare investimenti ed incrementare l'occupazione. Sull'elevata pressione tributaria, qualche tempo fa si è espressa anche la Corte dei Conti sostenendo che: *“L'Italia ha una pressione fiscale difficilmente tollerabile”*.

In Italia, la pressione fiscale a carico di tutte le imprese, il cosiddetto *Total Tax Rate* ha raggiunto il 64%, considerato tra i più alti tra i paesi industrializzati. Sarebbe pertanto opportuno procedere ad una revisione profonda dell'attuale sistema, in apparenza anche confuso ed

instabile, che concorre sia ad allontanare i capitali esteri che ad indurre le imprese italiane a meditare di trasferirsi altrove.

Per costruire una seria ed efficace riforma fiscale è fondamentale il rispetto:

- dei principi di capacità contributiva e progressività del sistema tributario, di cui all'articolo 53 della costituzione;
- dei principi e delle direttive della Comunità Europea;
- della stabilità della pressione fiscale rispetto al PIL;
- del principio di equità;
- della certezza del diritto e della semplicità delle regole.

La riforma del sistema tributario dovrà auspicabilmente essere attuata in maniera armonica, attraverso la creazione di un codice tributario onnicomprensivo, formato da una parte generale e da parti speciali relative a singole imposte, oltre ad altri aspetti collegati (riscrittura dei Testi Unici delle Imposte Dirette e Indirette) in modo da garantire, anche sul piano comunitario, la coerenza e la stabilità del sistema.

Si può ritenere che un sistema fiscale per essere efficace dovrebbe:

- essere semplice, razionale, equo;
- avere aliquote nominali accettabili e tali che l'evasione non sia considerata il miglior investimento;
- essere compreso e ben accettato dagli operatori, dalle imprese e dai cittadini

Corre l'obbligo di evidenziare che il successo di un sistema fiscale è anche strettamente legato al buon funzionamento degli apparati che lo gestiscono. Sarebbe quindi necessario porre una maggiore attenzione

all'organizzazione ed al Personale dell'Amministrazione Finanziaria, fino ad oggi forse un po' trascurato e non sempre adeguatamente motivato.

L'organizzazione dovrebbe essere efficiente e in grado di effettuare i controlli necessari per la lotta all'evasione, mentre il personale dovrebbe essere sempre più preparato, formato e motivato per collaborare sempre più, e sempre meglio, con il legislatore, con gli operatori economici e con tutti i cittadini.

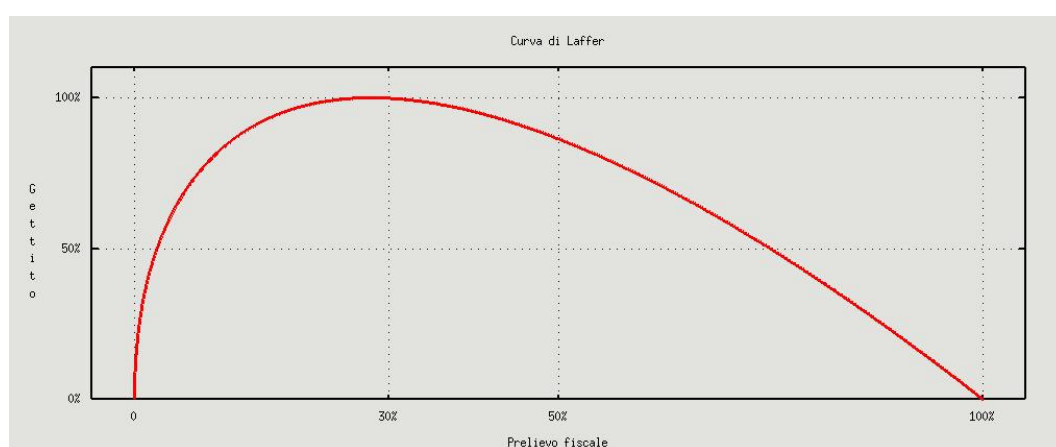
La realizzazione di una riforma fiscale che riesca a produrre un sistema con le caratteristiche sopra esplicitate, sarebbe di grande aiuto per poter raggiungere risultati positivi sia in ordine alla fiducia dei cittadini verso lo Stato sia per conseguire l'obiettivo della desiderata crescita economica.

7.1 - La curva di Laffer

Nella teoria Keynesiana le entrate dello Stato sono date dall'aliquota fiscale moltiplicata per il PIL e sono direttamente collegate alla produzione della ricchezza. La teoria del contemporaneo economista statunitense Arthur Laffer sposta l'attenzione sull'andamento della pressione fiscale con il gettito delle imposte. Tale relazione non è direttamente proporzionale, ma ha la forma di una parabola, avente valore nullo alle due estremità quando l'aliquota è pari a 0% e 100%, con il massimo gettito corrispondente ad un certo livello di tassazione. Al di sotto di tale livello le entrate tributarie possono crescere, seppur a tassi decrescenti, all'aumentare della pressione fiscale, mentre superato tale livello l'aumento della pressione fiscale comporta tassi negativi della crescita del gettito.

Laffer ritiene infatti che esista un'aliquota fiscale che massimizza le entrate per lo Stato e che oltre la quale un aumento delle imposte provocherebbe una riduzione del gettito fino ad azzerarlo in corrispondenza della pressione fiscale pari a 100%.

In figura è riportato un esempio della curva di Laffer con l'aliquota di imposta sull'asse delle ascisse e le entrate fiscali sull'asse delle ordinate.



Le due grandezze, aliquota di imposta ed entrate fiscali, sono legate da una curva continua a forma di campana che presenta un massimo nel punto in cui l'aliquota fiscale massimizza il gettito fiscale. L'andamento a campana può essere spiegato dal disincentivo all'attività economica e da fenomeni di evasione ed elusione dovuti dall'eccessiva tassazione. Superata l'aliquota ottimale che massimizza il gettito infatti, secondo Laffer, i contribuenti non sarebbero più incentivati a produrre, mentre invece sarebbero incentivati ad evadere e/o eludere le imposte con l'effetto che le entrate si ridurrebbero all'aumentare della pressione fiscale.

Ciò vuol dire che più viene alzata l'aliquota oltre il livello ottimale, meno si produce e meno lo Stato incassa, fino ad arrivare al caso limite per il quale l'aliquota è massima (100%) e il contribuente non produce più perché tutto il guadagno sarebbe versato nelle casse dello Stato, e il gettito

di quest'ultimo è nullo. Al contrario, se l'aliquota è nulla (0%), anche il gettito è nullo: non sottoponendo i contribuenti a tassazione non vi sono entrate nell'erario.

Pertanto, considerando il grafico, dal punto ottimale, cioè la sommità della campana in cui si dovrebbe avere il miglior guadagno di tasse per lo Stato, spostandosi a destra o a sinistra (rispettivamente aumentando o diminuendo la pressione fiscale) si ha lo stesso effetto: il gettito diminuisce.

Accettando gli assunti dell'equazione di Laffer, l'implicita conseguenza che ne deriva è che la massimizzazione delle entrate fiscali deve essere ricercata non mediante un aumento indefinito delle aliquote, quanto nel tentativo di rintracciare il livello di tassazione per il quale una sua diminuzione o aumento provoca in ogni caso una diminuzione del gettito. È evidente come questa equazione, che ha basi teoriche chiare, sia di difficile applicazione nell'economia reale in quanto l'aliquota da applicare per massimizzare le entrate dello Stato dipenderebbe dalla percezione individuale del contribuente della "giusta aliquota", che disincentiva l'evasione e l'elusione e incentiva il pagamento dell'imposta.

7.2 – Le imposte come incentivo all'investimento

Come visto nei precedenti capitoli, la base imponibile per il calcolo delle imposte si ottiene per differenza sottraendo i costi sostenuti dai ricavi prodotti nell'esercizio dell'attività di impresa. I costi che possono essere sottratti dal reddito sono detti deducibili e devono essere inerenti all'attività svolta dall'impresa.

Questo trattamento delle spese sostenute può essere considerato un'agevolazione fiscale in quanto ha l'effetto di diminuire la base imponibile e di conseguenza l'importo da versare allo Stato come imposta.

Per meglio comprendere quest'affermazione proviamo a trattare un caso di esempio.

Un'impresa con la sua attività genera ricavi R sostenendo dei costi C . In un sistema senza imposte, l'utile dell'impresa U sarebbe pari alla differenza tra i ricavi R ed i costi C . Di seguito i passaggi del calcolo dell'utile dell'impresa U nell'ipotesi che l'impresa sostenga o meno dei costi.

- Se $C=0$

$$U_0 = R$$

- Se $C \neq 0$

$$U_1 = R - C$$

$$\rightarrow U_1 - U_0 = R - C - R$$

$$U_1 - U_0 = -C$$

Come facilmente intuibile, la differenza tra l'utile di un'impresa che sostiene un costo U_1 e quello di un'impresa che non lo sostiene U_0 in un sistema senza imposte è pari al costo C stesso.

Nel caso in cui la stessa impresa operasse in un sistema che prevede il versamento di un'imposta T pari all'aliquota t moltiplicata per la base imponibile, l'utile dell'impresa sarebbe pari alla differenza tra i ricavi R , i costi C e le imposte T . Di seguito gli schemi di calcolo dell'utile dell'impresa nell'ipotesi che sostenga o meno un costo C deducibile per il quale la base imponibile è pari a $R - C$.

- Se $C=0$

$$R - T = U_0$$

$$R - R \cdot t = U_0$$

$$U_0 = R(1 - t)$$

- Se $C \neq 0$

$$R - C - T = U_1$$

$$R - C - (R - C) \cdot t = U_1$$

$$R - C - R \cdot t + C \cdot t = U_1$$

$$U_1 = (R - C)(1 - t)$$

$$\rightarrow U_1 - U_0 = (R - C)(1 - t) - R(1 - t)$$

$$U_1 - U_0 = -C(1 - t)$$

In questo secondo caso, la differenza tra U_1 e U_0 non è più pari a C ma è inferiore a causa dell'impatto fiscale. Si può pertanto notare che il costo sostenuto dall'impresa in realtà non impatta nella sua interezza sull'utile, ma solo per una quota parte. La differenza tra U_1 e U_0 è pari al costo moltiplicato per l'aliquota ed è dovuta alla riduzione della base imponibile in conseguenza della presenza del costo. Nel caso in cui il costo non fosse stato sostenuto, questo importo avrebbe comunque avuto un effetto negativo sull'utile dell'impresa in quanto sarebbe stato versato come maggiore imposta.

Nel momento in cui l'impresa è tenuta a decidere se sostenere o meno un costo, deve considerare l'impatto positivo della deducibilità di

questo costo ai fini fiscali. Per questo impatto positivo, si può considerare la deducibilità come un incentivo alle imprese ad investire.

7.3 – La globalizzazione e le pratiche fiscali dannose

Si stima che in Europa un'impresa su cento abbia soci provenienti da Stati inclusi nella blacklist. Eppure, solo poco più dell'1% dei profitti illeciti viene sequestrato. In Lussemburgo ed a Cipro oltre l'8% delle imprese intrattiene rapporti con Paesi che attuano pratiche fiscali dannose.

Da ricerche effettuate è emerso che il 60% delle autorità pubbliche nell'Ue non impiega software per le indagini finanziarie per tracciare e valutare il rischio di riciclaggio delle imprese.

Come noto, negli ultimi decenni la globalizzazione del sistema finanziario e del commercio, nella sua costante esasperazione delle interdipendenze, delle relazioni e degli affari, ha facilitato gli scambi ed i trasferimenti di denaro e, proprio per questo, ha favorito – complice il progresso tecnologico e la sempre più aggressiva competizione fiscale tra Stati – fenomeni di corruzione, riciclaggio, di elusione e di evasione fiscale.

Alcune recenti inchieste, anche giornalistiche, a cui fanno spesso seguito le indagini delle autorità, hanno messo in luce un sistema finanziario ombra che alimenta il riciclaggio ed incentiva il trasferimento di ricchezza e di capitali verso giurisdizioni offshore.

In tale contesto, le entità giuridiche e le strutture societarie svolgono un ruolo di primo piano: tramite la costruzione strategica di reti complesse in cui gli istituti giuridici – benché legittimi – diventano strumento idoneo per interrompere il nesso tra titolari delle società e beneficiari effettivi dei proventi da queste generati.

Nella sostanza, gli schermi societari che, da un lato, favoriscono una pianificazione fiscale aggressiva e consentono di conseguire indebiti vantaggi fiscali, dall'altro, impediscono di risalire agli individui che controllano le società ed alla circostanza che i proventi potrebbero derivare dalla perpetrazione di reati fiscali.

L'Ue, consapevole che fenomeni di questo tipo incidono negativamente sulle entrate erariali e condizionano negativamente la vita economica di molti ordinamenti alimentando divari sociali sempre più marcati, è da tempo impegnata per contrastare l'opacità fiscale e le pratiche fiscali dannose.

Appare comunque evidente che gli sforzi fatti dalle Istituzioni europee e dalle organizzazioni internazionali sono ancora insufficienti per ridurre in modo significativo le frodi fiscali, il riciclaggio di denaro in Paesi offshore ed il trasferimento di capitali in giurisdizioni a fiscalità agevolata.

8 – CENNI SULLA LEGGE DI BILANCIO 2022

Per concludere e con riguardo principalmente all’ambito delle imprese, poniamo l’attenzione sulla nuova Legge di Bilancio 2022 pubblicata il 31 dicembre 2021 sulla Gazzetta Ufficiale.

Come già di precedenti riforme fiscali, gli obiettivi prioritari della Legge di Bilancio 2022 sono l’aumento dell’efficacia e dell’efficienza del sistema tributario e la riduzione del carico fiscale sui fattori della produzione mantenendo invariato il gettito erariale. Per realizzare questi propositi è prevista una semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti e una razionalizzazione del sistema delle deduzioni e delle detrazioni fiscali, nonché l’abolizione delle imposte e tasse minori. Particolare attenzione è inoltre dedicata alla lotta ed il contrasto all’evasione fiscale.

La nuova Legge di Bilancio non interviene sui principi e sui criteri di progressività dell’imposta del precedente sistema ma, ispirandosi alle direttive europee, è indirizzata al rafforzamento del tessuto economico e sociale, al sostegno alla crescita e la competitività dell’economia italiana attraverso l’aumento dell’efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi generati dalle attività produttive.

Tra le principali novità per le imprese, la Legge di Bilancio 2022 prevede:

- Rifinanziamento della Nuova Sabatini;
- Abolizione Irap per imprese individuali e professionisti;
- Internazionalizzazione delle imprese;
- Prolungamento dei bonus legati a Transizione 4.0;

- Stop per altri 12 mesi della Plastic e della Sugar Tax.

Rifinanziamento Nuova Sabatini

Mezzi di produzione all'avanguardia e sviluppo tecnologico sono alla base della crescita economica di un sistema industriale che si rispetti. Tuttavia, per un'impresa l'acquisto di impianti, macchinari, e attrezzature rappresenta una spesa ingente, indipendentemente dal settore produttivo. Per facilitare l'accesso al credito delle imprese e accrescere la competitività del sistema produttivo del Paese, è stata studiata l'agevolazione Beni Strumentali "Nuova Sabatini". La misura sostiene gli investimenti per acquistare o acquisire in leasing macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware, nonché software e tecnologie digitali.

Come già avvenuto a partire dal 2014, è stata rifinanziata per un totale di 900 milioni la Nuova Sabatini: 480 milioni di euro per il biennio 2022-2023, 360 milioni per il triennio 2024-2025-2026, 60 milioni per l'anno 2027.

Possono beneficiare dell'agevolazione le PMI che operano in tutti i settori produttivi, ad eccezione delle attività finanziarie, assicurative e connesse all'esportazione, e che alla data di presentazione della domanda rientrano nei seguenti requisiti:

- sono regolarmente costituite e iscritte nel Registro delle imprese o nel Registro delle imprese di pesca;
- sono nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non sono in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali;
- non rientrano tra i soggetti che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto

bloccato, gli aiuti considerati illegali o incompatibili dalla Commissione Europea;

- non si trovano in condizioni tali da risultare imprese in difficoltà;
- sono residenti in un Paese estero purché provvedano all'apertura di una sede operativa in Italia entro il termine previsto per l'ultimazione dell'investimento.

Tutti gli interventi e i beni ammissibili dalla nuova Legge Sabatini devono essere nuovi di fabbrica ed è essenziale impiegargli nel ciclo produttivo dell'azienda.

Tra i costi finanziabili troviamo acquisti diretti o tramite locazione finanziaria di:

- impianti;
- nuovi macchinari;
- attrezzature;
- tecnologie digitali (hardware e software).

Diversamente, non sono invece ammissibili le spese relative a:

- terreni e fabbricati;
- beni usati o rigenerati;
- immobilizzazioni in corso e acconti.

L'azienda dovrà quindi avviare gli investimenti dopo la data di presentazione della domanda di agevolazione e sarà necessario ultimarli entro 12 mesi dalla data di stipula del contratto di finanziamento. Questi investimenti, così come per le aziende viste poco fa, devono soddisfare anch'essi determinati requisiti, quali:

- l'autonomia funzionale dei beni, non essendo ammesso il finanziamento di componenti o parti di macchinari che non soddisfano tale requisito;
- la correlazione dei beni oggetto dell'agevolazione all'attività produttiva svolta dall'impresa.

Il finanziamento, che può essere assistito dalla garanzia del “Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese” fino all'80% dell'ammontare del finanziamento stesso, deve essere:

- di durata non superiore a 5 anni;
- di importo compreso tra 20.000 euro e 4 milioni di euro;
- interamente utilizzato per coprire gli investimenti ammissibili.

Il contributo del Ministero dello sviluppo economico è un contributo il cui ammontare è determinato in misura pari al valore degli interessi calcolati, in via convenzionale, su un finanziamento della durata di cinque anni e di importo uguale all'investimento, ad un tasso d'interesse annuo pari al:

- 2,75% per gli investimenti ordinari;
- 3,575% per gli investimenti in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti.

Per importi non superiori ai 200.000 euro, l'erogazione del contributo della Nuova Sabatini avviene in un'unica soluzione, previa realizzazione dell'investimento.

Per importi superiori, invece, l'erogazione del contributo avviene in seguito alla presentazione di 5 o 6 quote annuali, a seconda del caso.

Gli effetti dell'impatto del regime Beni Strumentali – Nuova Sabatini per i cicli di operatività 2015-2016 e 2017-2018 sono stati valutati

nel report “VALUTAZIONE DELL’INTERVENTO “BENI STRUMENTALI – NUOVA SABATINI” redatto da INVITALIA Spa nell’agosto 2020. In questo report si evidenzia come la Nuova Sabatini ha incrementato, in media, sia il tasso di crescita annuo delle immobilizzazioni materiali (macchinari, impianti, attrezzature, automezzi, ecc.), sia quello delle immobilizzazioni immateriali (brevetti, licenze, spese in R&S). La Nuova Sabatini ha inoltre assunto il ruolo di acceleratore di programmi di investimento già previsti e, in misura minore, di incentivare investimenti di maggiore entità rispetto a quelli previsti.

L’ammodernamento degli assets ha comportato un miglioramento della performance aziendale, soprattutto in termini di fatturato grazie alla diversificazione dei prodotti e servizi offerti e all’entrata in nuovi mercati. Oltre che sul fatturato, l’effetto Sabatini è stato positivo sulla performance aziendale in generale, misurata ad esempio dall’aumento del valore aggiunto, del ROA, ROI e quindi dei dipendenti. Secondo alcuni dati riportati nel Report 2019, l’89% delle PMI beneficiarie ha dichiarato un affetto positivo anche sull’efficienza produttiva (ottimizzazione dei processi produttivi) grazie proprio alla Sabatini, derivante dalla nuova tecnologia incorporata nelle nuove immobilizzazioni.

Internazionalizzazione delle Imprese

Sotto questa dicitura rientrano le misure di rilancio economico volte a favorire il posizionamento sui mercati esteri delle imprese italiane. La legge di bilancio ha previsto, per favorire l’internazionalizzazione delle imprese, l’incremento della dotazione del Fondo Rotativo a favore delle imprese italiane che operano sui mercati esteri di 1,5 miliardi di euro per ciascuno degli anni dal 2022 al 2026 e la dotazione del Fondo per la

Promozione Integrata di 150 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2022 al 2026.

La manovra ha modificato la disciplina del Fondo venture capital, estendendone l'area di intervento ad altri potenziali beneficiari. Il Fondo è aperto a Startup e alle PMI innovative, alle quote o azioni di uno o più fondi per il venture capital o ancora ai fondi che a loro volta investono in fondi per il venture capital al fine di favorire il processo di internazionalizzazione di imprese italiane oggetto di investimento.

Al fine di sostenere la crescita delle imprese italiane attraverso l'internazionalizzazione delle loro attività, gli strumenti messi a disposizione delle imprese italiane sono:

- patrimonializzazione delle PMI e MidCap;
- partecipazione a fiere internazionali, mostre e missioni di sistema;
- realizzazione di nuove strutture commerciali;
- inserimento di un Temporary Export Manager;
- sviluppo di e-commerce;
- studi di fattibilità per la valutazione di progetti di internazionalizzazione;
- programmi di assistenza tecnica per la formazione del personale.

Prolungamento Bonus Transizione 4.0

Con le novità introdotte per gli investimenti effettuati dal 2023 al 2025 in beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0, il credito d'imposta è

riconosciuto in misura variabile a seconda dell'ammontare dell'investimento. In dettaglio, si modifica il comma 1051 della legge di Bilancio 2021, che individua i beneficiari dell'agevolazione, al fine di eliminare il riferimento alla data di scadenza del credito d'imposta.

L'agevolazione inizierà a decorrere dal 1° gennaio 2023 ed è prorogata fino al 31 dicembre 2025. Inoltre, potrà essere richiesta un'ulteriore posticipazione fino a giugno 2026 se entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine sia accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Le nuove aliquote previste sono le seguenti:

- 20 per cento nel 2022;
- 15 per cento nel 2023;
- 10 per cento nel 2024.

Si prevede la nuova scaletta di aliquote previste per gli investimenti aventi ad oggetto beni immateriali fino al 2025 nel limite massimo annuale pari a 1 milione di euro di costi ammissibili. In base a queste disposizioni le aliquote sono:

- 20 per cento per l'anno 2023;
- 15 per cento per l'anno 2024;
- 10 per cento per l'anno 2025.

Si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni mediante soluzioni con risorse di calcolo condivise e connesse (cosiddette “di cloud computing”), per la quota imputabile per competenza.

Fondo transizione industriale

È stato istituito il fondo per la transizione industriale. Con una dotazione di 150 milioni di euro dal 2022, ha l'obiettivo di favorire l'adeguamento del sistema produttivo nazionale alle politiche europee in materia di lotta ai cambiamenti climatici attraverso agevolazioni alle imprese finalizzate alla realizzazione di investimenti per l'efficientamento energetico, per il riutilizzo e l'impiego produttivo di materie prime e di materie riciclate.

Bibliografia

- Sistema Frizzera – Guida pratica fiscale – Testo Unico Iva
- Sistema Frizzera – Guida pratica fiscale – Testo unico imposte sui redditi
- Sistema Frizzera – Guida pratica fiscale – Imposte dirette
- Sistema Frizzera – Guida pratica fiscale – Imposte indirette
- Sistema Frizzera – Guida pratica fiscale – Guida alla contabilità e bilancio
- Brocardi – Testo Unico delle imposte sui redditi – T.U.I.R.
- Bruno/Crespi/Tagliabue – Dizionario di Economia e Finanza
- Carlo Oneto – Contabilità fiscale e bilancio di esercizio
- Marco Fazzini – Analisi di bilancio
- Andrea e Guido Vasapolli – Dal bilancio d’esercizio al reddito d’impresa
- Seac – Il bilancio d’esercizio, redazione ed adempimenti
- Salvatore Giordano – Manuale delle scritture contabili
- Oscar Cosentini – Il bilancio di esercizio, principi civilistici e fiscali
- Memento Pratico – Imposte sul reddito delle società
- Di Cagno / Adamo – Il bilancio d’esercizio delle imprese societarie
- Istituto Centrale di Statistica – Sommario statistiche storiche dell’Italia (1861/1965)

- Avv. Tributarista Lorenzo Pennesi – Master Tributario su reddito fiscale e reddito civilistico
 - Riccardo Cimini – Seminario sugli aspetti fiscali del bilancio – Univ. della Tuscia
 - Economia Management Univ. Vr – Bilancio di esercizio e reddito imponibile
 - Alberto Zanardi – Effetti economici delle imposte – Università di Bologna
 - Dott. Commercialista Pier Luigi Coccia – Seminario su aspetti fiscali del bilancio
 - Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale Sardegna, Funzionaria Maria Addis – Breve viaggio fra fisco e storia – 150 anni di unità d'Italia
-
- Consultazione sito “101 Professionisti.it”
 - Consultazione sito “Dizionarioeconomico.com”
 - Consultazione sito “Fiscoetasse.com”
 - Consultazione sito “Trova legge.it”
 - Rivista e sito on line “Commercialista telematico.com”
 - We Wealth Magazine – Nov. 2021 – Dic. 2021 – Gen. 2022