



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**FISCALITÀ D’IMPRESA E
PIANIFICAZIONE FISCALE
CORPORATE TAXATION AND FISCAL
PLANNING**

Relatore:

Prof. Raffaella Santolini

Rapporto Finale di:

Chiara Antognozzi

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

Introduzione	2
Capitolo 1 La fiscalità delle imprese in Italia	5
1.1 Il sistema tributario italiano	5
1.1.1 Le principali entrate dello Stato	6
1.2 La classificazione delle imposte	8
1.2.1 Le imposte indirette: l'Iva	10
Capitolo 2 Imposte dirette e forma giuridica d'impresa	15
2.1 Le società di persone e l'Irpef	16
2.2 Le società di capitali e l'Ires	19
2.3 L'Irap	23
Capitolo 3 La pianificazione fiscale	27
3.1 La pianificazione fiscale lecita	27
3.2 L'abuso di diritto e l'evasione fiscale	29
Conclusioni	32
Bibliografia	34
Sitografia	35

INTRODUZIONE

La fiscalità è uno degli aspetti centrali nella vita di un'impresa e assume particolare importanza nel tessuto industriale italiano. Secondo i dati dell'Organizzazione per la sicurezza e la cooperazione in Europa (OSCE) nel 2019 la pressione tributaria sulle imprese in Italia è infatti una delle più elevate e sfavorevoli presenti (circa al 42%) tanto nel contesto europeo, quanto mondiale, pur essendo diminuita nel corso degli ultimi anni. Oltre alle elevate aliquote applicate, altro elemento che pesa notevolmente è l'eccessiva burocrazia per gli adempimenti fiscali, comprensivi di svariate documentazioni e iter amministrativi lunghi e complessi, che rallentano e rendono inefficiente il lavoro d'impresa. L'Italia quindi non si configura essere un bacino favorevole per l'imprenditoria, a causa del prelievo fiscale che incide considerevolmente sulla produttività e, di conseguenza, sulla competitività delle imprese. Inoltre, l'elevata pressione tributaria è una delle principali cause del fenomeno dell'evasione fiscale, altro ambito in cui l'Italia occupa i primi posti nelle classifiche europee. Tutto ciò ha riflessi negativi sulla crescita economica e sullo sviluppo del Paese.

La seguente tesi si propone di analizzare le caratteristiche essenziali dell'imposizione fiscale delle imprese italiane. L'elaborato offre un'ampia

panoramica sul sistema tributario italiano, per poi descrivere le principali imposte che gravano sulle imprese e le relative modalità di applicazione delle stesse. Scopo principale è capire quali siano le norme di diritto tributario che disciplinano la tassazione d'impresa e che permettono di chiarire e analizzare i principali aspetti legati a questa tematica. Funzionale ad uno studio più approfondito dell'argomento è la distinzione delle forme giuridiche d'impresa, che permette di evidenziare la differente ripartizione dell'imposizione fiscale a seconda del tipo di società. Lo studio si conclude illustrando la possibilità di porre in atto una pianificazione fiscale lecita, che consente all'impresa contribuente di adottare il regime di tassazione più favorevole, senza sfociare in comportamenti illeciti. Verranno quindi evidenziati quelli che sono i limiti alla libertà delle imprese di ottenere vantaggi fiscali importanti.

La seguente tesi viene articolata in tre capitoli. Nel primo capitolo è presente un'iniziale trattazione e descrizione del sistema tributario italiano e delle principali entrate dello Stato, quali imposte, tasse e contributi. È stata poi operata una classificazione delle imposte, che rappresentano la più importante forma di finanziamento statale, distinguendo imposte dirette e indirette. L'imposta indiretta presa in esame è l'Imposta sul valore aggiunto (Iva), con la trattazione delle caratteristiche più rilevanti, dei presupposti necessari per la sua applicazione, nonché delle diverse aliquote applicate. Il secondo capitolo distingue le imposte dirette a seconda della forma giuridica che l'impresa assume, analizzando l'Imposta

sul reddito delle persone fisiche (Irpef) nelle società di persone e l'Imposta sul reddito delle società (Ires) a cui sono assoggettate le società di capitali. La parte finale del secondo capitolo si focalizza sulla trattazione dell'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap). Il terzo ed ultimo capitolo è dedicato al tema della pianificazione fiscale, descritta come lecito espediente per scegliere il regime tributario più conveniente per l'impresa e ottenere così un vantaggio fiscale nel pieno rispetto di legge. La tesi si conclude con l'analisi dell'abuso di diritto e dell'evasione fiscale, atti illeciti nei quali può sfociare la pianificazione fiscale dell'impresa.

Capitolo 1

LA FISCALITÀ DELLE IMPRESE IN ITALIA

1.1 Il sistema tributario italiano

Il sistema tributario di un Paese è formato dall'insieme delle norme che regolano e disciplinano i tributi, la relativa ripartizione e applicazione degli stessi.

Le diverse entrate hanno come principale obiettivo il finanziamento delle attività dello Stato che, attraverso il prelievo fiscale, reperisce le risorse necessarie per la fornitura di beni e servizi alla collettività. Caratteristica tipica ma non esclusiva dell'entrata tributaria è la coattività, cioè l'imposizione di un sacrificio economico individuale che si realizza attraverso un atto autoritativo da parte dello Stato. “Dal punto di vista degli effetti il tributo comporta il sorgere di un'obbligazione; questo lo distingue da altri istituti che pure incidono in modo autoritario sul patrimonio del privato, ma comportano altri tipi di limitazioni.”¹

L'obbligazione tributaria ha effetti definitivi e ciò la distingue dai prestiti forzosi².

¹ Ripa, G. (2018), *La fiscalità d'impresa*, Milano, Cedam, pag. 2.

² Pubblica sottoscrizione di titoli dello Stato imposta ai cittadini.

1.1.1 *Le principali entrate dello Stato*

Le principali fattispecie rientranti all'interno del più generale concetto di tributo sono le imposte, le tasse e i contributi.

L'imposta rappresenta la più importante forma di entrata pubblica e si sostanzia essere "un prelievo coattivo che non ha corrispondenza diretta con la prestazione del servizio. È la forma di finanziamento appropriata per servizi offerti indipendentemente dalla domanda dei cittadini e i cui vantaggi sono indivisibili."³ Sono espressione della solidarietà generale e devono essere necessariamente correlate alla capacità contributiva degli obbligati⁴.

Le imposte sono stabilite dallo Stato in forza della propria sovranità e rappresentano in tal modo l'espressione più significativa dello "*ius imperii*" (diritto di imporre l'esecuzione di un ordine) esercitato da esso.

Gli elementi costitutivi dell'imposta sono:

- il presupposto, ovvero la condizione al realizzarsi della quale sorge l'obbligo del pagamento dell'onere d'imposta;
- il soggetto attivo, lo Stato o un altro organo della Pubblica Amministrazione che, per legge, applicano l'imposta;

³ Bosi, P. (2019), *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, Il Mulino, pag. 151.

⁴ Come prevede l'art 53, comma 1, Cost. "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva."

- il soggetto passivo, definito anche contribuente, cioè la persona fisica o giuridica che è tenuta a pagare l'imposta;
- la base imponibile ovvero la traduzione in termini quantitativi, sia fisici (imposta specifica) che monetari (imposta *ad valorem*), del presupposto;
- l'aliquota, che è data dal rapporto tra l'ammontare dell'imposta e l'ammontare base imponibile. “Nelle imposte *ad valorem* essa è fissata in termini percentuali. [...] Nelle imposte specifiche è invece fissata in unità monetarie per ogni unità di base imponibile.”⁵

Il prodotto tra aliquota e base imponibile corrisponde al cosiddetto “debito d'imposta”, ovvero ciò che il contribuente è tenuto a pagare. Al livello aggregato tale prodotto costituisce il “gettito fiscale”, che rappresenta l'insieme delle entrate che l'Erario dello Stato riceve per far fronte alle spese pubbliche.

A differenza dell'imposta, la tassa rappresenta la controprestazione monetaria di un servizio fornito dallo Stato o da un altro ente pubblico, di cui usufruiscono i cittadini che ne fanno domanda. Per questo motivo non è basata sulla manifestazione della capacità contributiva del soggetto, perché “nel momento in cui il cittadino fruisce del servizio, contribuisce al pagamento di una parte di tali costi attraverso una tassa.”⁶ Pur essendo destinate al finanziamento di un servizio

⁵ Bosi, P. (2019), *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, Il Mulino, pag. 155

⁶ Ripa, G. (2018), *La fiscalità d'impresa*, Milano, Cedam, pag. 5

pubblico specifico, i vantaggi che ne derivano sono destinati all'intera collettività. "Il caso classico è quello dell'istruzione universitaria. [...] si tratta infatti di un servizio offerto dallo Stato di cui si può usufruire solo se vi è una domanda volontaria da parte dei cittadini interessati, i cui vantaggi non rimangono però limitati agli utenti, ma si estendono (sotto forma di maggiori possibilità di sviluppo, migliore qualità della vita, ecc.) all'intera collettività."⁷

Il contributo, invece, è l'entrata tributaria che prevede un prelievo coattivo di ricchezza a carico di determinati soggetti, che traggono vantaggi dalla spesa pubblica, anche se non è possibile discernere i vantaggi dei singoli all'interno del gruppo. Esso rientra all'interno delle prestazioni patrimoniali imposte, di cui all'art. 23 della Costituzione⁸, anche se, a differenza delle imposte, trova il proprio fondamento giuridico in un particolare vantaggio del contribuente, oltre che nel requisito di coattività.

1.2 La classificazione delle imposte

Le imposte rappresentano la più importante forma di finanziamento dello Stato e vengono tradizionalmente suddivise in imposte dirette e indirette. Suddetta divisione può essere basata su due alternativi metodi:

⁷ Bosi, P. (2019), *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, Il Mulino, pag. 150.

⁸ Cfr. art. 23 Cost. "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge."

- a) secondo l'approccio che distingue gli indici utilizzati dalle singole imposte per valutare la capacità contributiva dei soggetti sottoposti al prelievo, si definiscono imposte dirette quelle che colpiscono una manifestazione immediata della ricchezza del contribuente (come il reddito o il patrimonio), e indirette quelle che colpiscono manifestazioni mediate della capacità contributiva del soggetto (quali il consumo o il trasferimento di un bene);
- b) secondo l'approccio fondato sulla probabilità che l'onore d'imposta venga trasferito dal contribuente di diritto al contribuente di fatto⁹, si definiscono imposte dirette quelle il cui onere grava sul contribuente individuato per legge, e indirette le imposte il cui onere è trasferito ad un altro soggetto economico attraverso una politica di prezzo da parte del primo, che tiene conto del carico fiscale da sostenere.

L'applicazione di questa distinzione si è rivelata piuttosto controversa, soprattutto per ciò che riguarda la distinzione basata sulla teoria dell'incidenza¹⁰, non solo perché i risultati di tale teoria non risultano essere univoci, ma anche perché la traslazione dell'onere d'imposta dal contribuente di diritto a quello di fatto

⁹ Si definisce contribuente di diritto il soggetto su cui per legge ricade l'onere di imposta e contribuente di fatto il soggetto su cui tale onere ricade effettivamente.

¹⁰ Teoria secondo la quale l'incidenza legale dell'imposta non coincide con quella economica, ovvero l'onere dell'imposta grava in parte o in toto sul contribuente di fatto e non su colui individuato dalla legge per il pagamento del tributo.

è generalmente solo parziale. Motivo per cui ci si attesta a un criterio di classificazione adottato nella pratica amministrativa “in base al quale vengono denominate dirette le imposte sul reddito e sul patrimonio, indirette tutte le altre imposte (sui consumi, sulla fabbricazione, sui trasferimenti, ecc.)”¹¹.

Viene quindi qualificata come pressione tributaria l’insieme delle imposte dirette e indirette che gravano sul contribuente, mentre è definita pressione fiscale la somma di imposte dirette, indirette e contributi sociali a carico dei datori di lavoro e lavoratori.

1.2.1 Le imposte indirette: l’IVA

La principale imposta indiretta nel sistema tributario italiano è l’imposta sul valore aggiunto (IVA) e trova il suo principale fondamento normativo nel d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633¹², attraverso il quale l’Italia ha recepito le direttive della Comunità Europea. L’IVA colpisce, attraverso un sistema di detrazioni (c.d. imposta da imposta) il valore aggiunto, ovvero l’incremento che il bene subisce in ogni fase di produzione e distribuzione.

L’imposta opera secondo un meccanismo che prevede che i diversi adempimenti previsti dalla disciplina dell’IVA siano a carico di coloro operanti

¹¹ Bosi, P. (2019), *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, Il Mulino, pag. 167.

¹² Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972, Supplemento Ordinario n. 1.

cessione di beni e prestazioni di servizi, sebbene il costo dell'imposta impatti effettivamente sul consumatore finale, vero destinatario del tributo.

L'articolo 1 del d.p.r. 633/72 definisce i presupposti per l'applicazione dell'IVA:

- presupposto soggettivo: tutti coloro che esercitano attività d'impresa o di arte o professione, obbligatoriamente titolari di partita IVA¹³;
- presupposto oggettivo: l'operazione deve configurarsi come cessione di beni o prestazione di servizi;
- presupposto territoriale: l'operazione deve necessariamente avvenire all'interno del territorio dello Stato.

È necessario che tutti e tre i requisiti sussistano contemporaneamente, affinché l'operazione possa essere rilevante ai fini IVA. Tali operazioni sono definite imponibili e implicano l'applicazione dell'aliquota IVA, normalmente pari al 22%, anche se esistono aliquote ridotte del 10% e del 5%, e un'aliquota minima del 4%.

Da queste si distinguono le operazioni non imponibili (o ad aliquota zero), ovvero esportazioni, cessioni intracomunitarie e servizi internazionali.

Il principio di destinazione prevede che il bene sia tassato dal paese in cui viene venduto, per cui tali operazioni fanno sì che il bene sia depurato dell'imposta che eventualmente gravava a monte.

¹³ Sequenza di 11 cifre che identifica univocamente un soggetto che esercita un'attività, di impresa e non, rilevante ai fini dell'imposizione fiscale indiretta (IVA).

Sono invece definite esenti “le operazioni di credito e di assicurazione; quelle relative a valute estere, azioni, obbligazioni e altri titoli; le prestazioni di trasporto urbano di persone; le prestazioni educative e didattiche; altre prestazioni sociali e assistenziali.”¹⁴ Queste operazioni non consentono la detrazione dell’IVA a monte, sebbene debbano comunque far fronte agli adempimenti previsti per quelle imponibili, quali emissione di fatture di vendita, conservazione di fatture di acquisto, annotazione nei registri, versamento dell’imposta a debito e dichiarazione annuale IVA. Tutti gli adempimenti disciplinati dalle disposizioni di legge sono a carico dei soggetti economici che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Caratteristiche particolari che definiscono natura e aspetti peculiari dell’IVA, oltre al fatto che sia indiretta, sono che tale imposta è:

- generale: non limitata a particolari fattispecie;
- proporzionale, ovvero varia nella stessa proporzione della base imponibile;
- neutrale, poiché colpisce solo il valore aggiunto e non tutte le fasi di commercializzazione che precedono il consumo finale;
- trasparente: è possibile quantificare, in ogni momento, l’esatto ammontare dell’imposta;

¹⁴ Longobardi, E. (2017), *Economia tributaria*, McGraw-Hill Education, pag. 249.

- plurifase senza effetti cumulativi: l'imposta si applica ad ogni passaggio del ciclo produttivo e distributivo, senza sommarsi a quella delle altre fasi;
- frazionata, in quanto l'onere fiscale, pur rimanendo uguale, è ripartito nelle diverse fasi del ciclo produttivo e distributivo.

Il meccanismo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto si sostanzia nel fatto che "il soggetto passivo recupera l'IVA che assolve sugli acquisti, ottenendo un credito verso l'Erario (c.d. detrazione) e recupera l'imposta dovuta sulle vendite grazie a diritto di rivalsa verso coloro che acquistano i suoi beni e servizi."¹⁵ L'imposta dovuta da ogni soggetto è quindi data dalla differenza tra imposta sulle vendite (c.d. IVA a valle) e imposta l'imposta sugli acquisti (c.d. IVA a monte). L'imposta impatta effettivamente nel punto in cui non è esercitabile il diritto di detrazione, ossia il consumatore finale che, non avendo la possibilità di recuperare l'imposta, rappresenta il vero destinatario del tributo.

¹⁵ Ripa, G. (2018), *La fiscalità d'impresa*, Milano, Cedam, pag. 285.

Capitolo 2

IMPOSTE DIRETTE E FORMA GIURIDICA D'IMPRESA

La tassazione in Italia delle attività finanziarie è disciplinata dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). La disciplina della fiscalità d'impresa prevede che i regimi di tassazione si differenzino principalmente a seconda della forma giuridica delle imprese: società di capitali assoggettate all'imposta sul reddito delle società (Ires), società di persone e imprese individuali assoggettate all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef). I due regimi, seppur differenti, hanno aspetti in comune per ciò che concerne la determinazione della base imponibile.

Il risultato d'esercizio ante imposte non rappresenta il risultato economico su cui viene calcolata l'imposta. Esso esprime l'utile netto che risulta dal conto economico, derivante dalla contrapposizione di tutti i costi e ricavi determinati con il principio della competenza economica¹⁶, secondo le disposizioni della normativa civilistica.¹⁷ Il reddito imponibile deriva, invece, dalla contrapposizione di costi deducibili e ricavi imponibili, secondo le disposizioni della normativa fiscale.

¹⁶ Principio secondo cui nel conto economico di un bilancio di esercizio sono da considerare solo i costi e ricavi effettivamente manifestatisi nel periodo di riferimento, a prescindere dalla loro manifestazione finanziaria.

¹⁷ Art. 2425 c.c.

2.1 Le società di persone e l'Irpef

Le società di persone sono caratterizzate da un numero ristretto di soci ed un elevato vincolo fiduciario tra gli stessi. Ad esse la legge non attribuisce la personalità giuridica, sebbene sia loro riconosciuta l'autonomia patrimoniale sul piano oggettivo: “la titolarità dei beni e dei rapporti giuridici societari farebbe capo direttamente ai soci, quantunque secondo un regime di contitolarità e di corresponsabilità diverso da quello ordinario.”¹⁸ Sul piano della responsabilità, questa tipologia di società presenta almeno un socio tenuto a rispondere illimitatamente per le obbligazioni sociali, in solido con la società. Ciò principalmente per favorire di un trattamento tributario, ispirato al principio di trasparenza fiscale, che permette di tassare l'utile direttamente in capo ai soci e non in capo alla società.

L'Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) è un'imposta diretta, personale, progressiva, a base individuale il cui presupposto è la percezione di un reddito, qualunque sia la sua natura, secondo quanto previsto dal d.p.r. 917/1986¹⁹, principale riferimento normativo in materia.

¹⁸ Cian, M. (2018), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, G. Giappichelli Editore, pag. 289.

¹⁹ Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986 Supplemento Ordinario n. 126.

Essa si applica in base al metodo degli scaglioni di reddito che partono dal 23% fino ad arrivare al 43%.

Si configurano essere soggetti passivi Irpef sia le persone fisiche sia le società di persone ed è necessario che tali categorie siano residenti in Italia o non residenti, ma limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato (c.d. principio della potestà impositiva).

L'Irpef è un'obbligazione tributaria annuale autonoma perché dovuta ogni anno solare: deve essere quindi calcolata facendo riferimento esclusivamente a fatti economici fiscalmente rilevanti avvenuti durante l'anno di riferimento.

Le principali categorie di reddito sottoposte all'applicazione di aliquote Irpef progressive sono: redditi fondiari, redditi da capitale, redditi da lavoro dipendente, redditi da lavoro autonomo, redditi di impresa, redditi diversi.

Tra i redditi di impresa rientrano tutte le società di persone. Esse non godono di soggettività tributaria ai fini dell'imposta sul reddito, per cui sono soggette all'Irpef solo in maniera indiretta. "Alle società di persone viene riservato, nella maggioranza degli ordinamenti, un trattamento particolare, chiamato tassazione per trasparenza. Esse non sono soggetti passivi né dell'imposta sul reddito delle persone fisiche né dell'imposta sulla società: i redditi sono imputati ai soci, indipendentemente dalla percezione, ed entrano a comporre la base imponibile

dell'imposta sul reddito del socio.”²⁰ La tassazione in capo ai soci è quindi una tassazione in capo a ciascun partecipante, a prescindere dal fatto che esso percepisca la somma. Anche le eventuali perdite sono imputate ai soci in base alla quota di partecipazione agli utili.

Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta dal contribuente all'Erario occorre effettuare una serie di passaggi successivi tra loro:

- a) determinare il reddito complessivo del contribuente;
- b) calcolare il reddito imponibile, sottraendo al complessivo gli oneri deducibili;
- c) calcolare l'imposta lorda, applicando la scala delle aliquote progressive per scaglioni di reddito;
- d) calcolare l'imposta netta, sottraendo le detrazioni previste;
- e) calcolare l'imposta da versare effettivamente all'Erario, scorporando eventuali ritenute a titolo di acconto.

Di seguito la tabella che riporta gli scaglioni e le aliquote attualmente in vigore dell'Irpef.

Figura 1.1: Le aliquote legali dell'Irpef

Scaglioni Irpef 2020	Aliquota Irpef 2020	Imposta dovuta
-------------------------	------------------------	----------------

²⁰ Longobardi, E. (2017), *Economia tributaria*, McGraw-Hill Education, pag. 262.

fino a 15.000 euro	23%	23% del reddito
da 15.001 fino a 28.000 euro	27%	3.450,00 + 27% sul reddito che supera i 15.000,00 euro
da 28.001 fino a 55.000 euro	38%	6.960,00 + 38% sul reddito che supera i 28.000,00 euro
da 55.001 fino a 75.000 euro	41%	17.220,00 + 41% sul reddito che supera i 55.000,00 euro
oltre 75.000 euro	43%	25.420,00 + 43% sul reddito che supera i 75.000,00 euro

Fonte: Guarasci, G. (24 febbraio 2020), *Irpef 2020: aliquote, scaglioni e novità*,

www.informazionefiscale.it

2.1 Le società di capitali e l'Ires

Le società di capitali sono forme giuridiche assunte da imprese di medie e grandi dimensioni, caratterizzate da un ingente ammontare di investimenti, che si distinguono in società per azioni (S.p.a.), società in accomandita per azioni (S.a.p.a.), società a responsabilità limitata (S.r.l.) e altre forme che ne derivano come ad esempio la società a responsabilità limitata semplificata (S.r.l.s.).

La partecipazione al capitale sociale, che assume particolare importanza rispetto alle società di persone, può avvenire sotto forma di azioni (S.p.a.) o di quote (S.r.l.).

Al contrario che nelle società di persone, la società di capitali è caratterizzata da autonomia patrimoniale perfetta: la responsabilità del socio è limitata al capitale conferito, affinché esso non assumi alcuna responsabilità personale per le obbligazioni sociali.

Le società di capitali sono assoggettate all'Imposta sul reddito delle società (Ires) che ha sostituito l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) quando, a seguito del d.lgs. 344/2003²¹, è stata attuata una riforma che ha modificato la struttura e la logica dell'impostazione societaria. Tale imposta è disciplinata dal titolo II del d.p.r. 917/1986²² (TUIR²³).

Essa è proporzionale e non progressiva come l'Irpef. In tal senso l'imposta aumenta in misura proporzionale rispetto al reddito imponibile.

Ai sensi del comma 1, art. 73 Tuir i soggetti passivi obbligati al versamento d'imposta sono:

- “le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato,

²¹ Decreto legislativo n. 344 del 12 dicembre 2003 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 291 del 16 dicembre 2003 Supplemento Ordinario n. 190.

²² Decreto legislativo n. 917 del 22 dicembre 1986 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986 Supplemento Ordinario n. 126.

²³ Testo unico delle imposte sui redditi. Introdotto con il d.p.r. 917/1986, il testo disciplina la tassazione dei redditi di persone fisiche e società.

che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.”²⁴

Il presupposto d'imposta, così come nel caso dell'Irpef, consiste nel possesso di redditi, in denaro o natura, rientranti nelle categorie previste all'art. 6 del TUIR.

L'art. 76 disciplina il periodo d'imposta, statuendo il principio di autonomia dell'obbligazione tributaria per ciascun periodo. Il secondo comma sottolinea che “il periodo d'imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.”

L'aliquota Ires è attualmente pari al 24%, percentuale applicata al reddito imponibile delle società.

²⁴ Cfr. art 73, comma 1, Tuir.

Per la determinazione della base imponibile ai fini Ires, bisogna ricorrere all'analisi di alcuni principi generali:

- a) il principio di competenza;
- b) il principio di certezza;
- c) il principio di inerenza;
- d) il principio di previa imputazione a conto economico.

Con riferimento al principio di competenza, si afferma che sono imputabili all'esercizio solo i costi effettivamente sostenuti e i ricavi effettivamente realizzati, a prescindere dall'avvenuta manifestazione finanziaria degli stessi.

Il principio di certezza sottolinea che ogni componente positivo e negativo deve essere certo nel suo ammontare e determinabile in modo obiettivo. Tale principio esclude dal reddito imponibile costi e ricavi solamente stimati.

Il principio di inerenza afferisce all'inerenza di cui al comma 5, art 109 Tuir. Oggetto dell'analisi sono i costi che vengono considerati deducibili, ovvero riferiti ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi.

Infine, il principio di previa imputazione a conto economico, riguardante solo i costi, rappresenta la condizione necessaria affinché questi possano risultare effettivamente deducibili.

L'Ires va versata sulla base della dichiarazione dei redditi²⁵ e pagata tramite modello F24²⁶.

2.3 L'Irap

L'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap) è stata istituita con il d.lgs. 446/ 1997²⁷ (c.d. decreto Irap) ed è tutt'ora disciplinata dallo stesso.

A differenza delle altre imposte dirette, elemento indispensabile per essere configurato come un soggetto passivo Irap è la presenza di un'autonoma organizzazione a concreto supporto dell'attività esercitata, sia che si tratti di lavoro autonomo o d'impresa.

Sono quindi assoggettati al pagamento dell'Irap:

- le persone fisiche che esercitano attività commerciali titolari di reddito d'impresa, ad eccezione dei minimi;
- le persone fisiche che esercitano arti o professioni titolari di redditi da lavoro autonomo, ad eccezione dei minimi;

²⁵ Documento contabile attraverso il quale il contribuente comunica le proprie entrate al fisco ed effettua il versamento delle imposte dovute.

²⁶ Modulo messo a disposizione di tutti i contribuenti, titolari di partita Iva e non, da parte del Ministero delle Finanze, per il versamento di tributi, contributi e premi.

²⁷ Decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 298 del 23 dicembre 1997 Supplemento Ordinario n. 252.

- i produttori agricoli titolari di reddito agrario, esercenti attività di allevamento di animali;
- coloro che esercitano attività di agriturismo;
- le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società e gli enti soggetti all'imposta Ires.

Sono invece esonerati dalla dichiarazione Irap:

- coloro che producono redditi occasionali di lavoro autonomo o d'impresa;
- gli imprenditori agricoli che producono redditi minimi;
- i gruppi europei di interesse economico (GEIE);
- i fondi pensione;
- gli organismi di investimento collettivo del risparmio ad esclusione delle società di investimento a capitale variabile.

Si tratta di un'imposta applicata sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata e il cui gettito concorre, nelle misure e nelle modalità stabilite dalla legge, al finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

Le diverse aliquote applicate sono:

Figura 1.2: Le aliquote legali dell'Irap.

a)	aliquota ordinaria	3,90 %
----	--------------------	--------

b)	aliquota per le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20 %
c)	aliquota per banche, altri enti e società finanziarie	4,65 %
d)	aliquota per imprese di assicurazione	5,90 %
e)	aliquota per amministrazioni ed enti pubblici	8,50 %

Fonte: www.finanze.gov.it, fiscalità regionale e locale, Irap, disciplina del tributo.

Come stabilisce la legge 244/2007²⁸ (legge finanziaria 2008), “l’Irap è un tributo proprio derivato, vale a dire un tributo istituito e regolato dalla legge dello Stato, il cui gettito è attribuito alle regioni le quali devono, pertanto, esercitare la propria autonomia impositiva entro i limiti stabiliti dalla legge statale.”

Tuttavia, i margini di manovra delle regioni sono piuttosto limitati, in quanto esse non possono modificare le basi imponibili, l’aliquota, le detrazioni e le deduzioni, oltre a non introdurre particolari agevolazioni.²⁹

Il periodo d’imposta è determinato con le stesse modalità previste per l’imposta sul reddito. Il pagamento dell’imposta avviene attraverso il modello F24 ed il

²⁸ Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007 Supplemento Ordinario n. 285.

²⁹ Sono presenti delle disposizioni specifiche per le regioni a statuto speciale e per le province autonome di Trento e Bolzano.

tributo è ripartito in un acconto iniziale e in un saldo da corrispondere nell'anno successivo a quello in cui si è provveduti alla presentazione della dichiarazione Irap.

A seguito dell'emergenza COVID-19, il governo ha emanato un decreto legge per favorire la ripresa dell'economia nazionale fortemente colpita dal recente *lockdown*.

L'art. 24 del d.l. 34/2020³⁰ (Decreto Rilancio) afferma che non è dovuto il versamento del saldo Irap relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, così come il primo acconto del 2020.

³⁰ Decreto legislativo n. 34 del 19 maggio 2020 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 128 del 19 maggio 2020 Supplemento Ordinario n. 21.

Capitolo 3

LA PIANIFICAZIONE FISCALE

3.1 La pianificazione fiscale lecita

La pianificazione fiscale è l'insieme di operazioni poste in essere dal contribuente, persona fisica o giuridica che sia, per ottenere un vantaggio fiscale, compatibilmente con la normativa vigente. È lecita la pianificazione fiscale che permette al soggetto di scegliere tra diversi regimi fiscali, qualora vi siano alternative. Essa si concretizza nella programmazione di medio-lungo termine dell'impresa, volta ad individuare e adottare il regime di tassazione più favorevole. A tal proposito, obiettivo primario è quello di ridurre la base imponibile al fine di ottimizzare l'onere fiscale che grava sulla sua attività.

Nel sistema tributario italiano, informato a criteri di progressività, due delle tecniche a cui le imprese ricorrono maggiormente sono quelle di deduzione di oneri alla base imponibile e detrazione d'imposta, tra di esse alternative. È questo il caso delle società di persone che sono assoggettate all'Irpef.

Con riferimento alla deduzione, si intende una riduzione del reddito complessivo per determinare il reddito imponibile a cui applicare l'aliquota legale.

La detrazione, invece, si configura essere come uno sconto sull'imposta lorda.

L'impresa può inoltre ricorrere a regimi fiscali semplificati che riducono gli obblighi di contabilità per le attività entro un certo limite di volume di affari. I limiti da rispettare sono:

- il non superamento dei 400.000 euro di ricavi per imprese che hanno come oggetto prestazioni di servizi;
- il non superamento dei 700.000 euro di ricavi per imprese che hanno come oggetto altre attività.

Coloro che possono ricorrere al regime semplificato sono le società di persone, ditte individuali, enti non commerciali oltre che liberi professionisti.

Normalmente, le imprese che non superano questi limiti ricadono automaticamente nel regime semplificato, ma tale assoggettamento non è obbligatorio: il soggetto può adottare il regime ordinario³¹ fino ad eventuale revoca.

I vantaggi di questo particolare regime si esplicano nella possibilità di avere una contabilità semplificata, dovendo solamente tenere:

- i registri Iva;
- il registro degli incassi;

³¹ Regime a cui sono assoggettate società di capitali, enti pubblici e privati, imprese individuali e società di persone del caso superino i limiti precedentemente esposti. Esso presuppone una contabilità ampia e articolata con obbligo per il contribuente di tenere il libro giornale, il libro mastro, il libro degli inventari, i libri sociali, le scritture di magazzino, il registro dei beni ammortizzabili e quello Iva.

- il registro dei beni ammortizzabili;
- il Libro Unico del lavoro, in presenza di dipendenti.

Inoltre, la Legge di Bilancio 2019³² ha introdotto un regime fiscale sostitutivo dell'Irpef e dell'Irap per imprese individuali e professionisti.

Per coloro che, nell'anno precedente a quello di riferimento, hanno conseguito ricavi non superiori ai 65.000 euro, è prevista un'aliquota costante del 15%.

Per coloro che invece hanno realizzato ricavi compresi tra i 65.001 e i 100.000 euro, l'aliquota è del 20 %.

In entrambi i casi i contribuenti non possono né detrarre l'Iva a monte, né addebitarla a valle.

3.2 L'abuso di diritto e l'evasione fiscale

Ridurre al massimo il carico fiscale è del tutto lecito.

Tuttavia, il fenomeno della pianificazione fiscale si è spinto oltre i suoi confini fisiologici, dando vita a volte ad atti illeciti.

Nel caso in cui il realizzarsi di un vantaggio fiscale per il contribuente si riveli essere indebito, attraverso l'uso di strumenti giuridici volti unicamente ad aggirare il regime fiscale, si configura una situazione di abuso di diritto o elusione fiscale.

³² Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 2018 Supplemento Ordinario n. 62.

Questa fattispecie è stata disciplinata dal articolo 10-bis, introdotto dal d.lgs. 128/2015³³ nello Statuto dei diritti del contribuente³⁴.

Per definire una situazione come abuso di diritto è necessario che sussistano tre presupposti:

- l'assenza di sostanza economica nel fatto;
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- il fatto che questo vantaggio indebito sia essenziale.

L'assenza di sostanza economica si realizza in tutti "i fatti, atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato."³⁵

Il vantaggio è considerato indebito se in contrasto con la normativa fiscale vigente. Esso si configura essere come essenziale se diventa l'unico scopo dell'operazione.

³³ Decreto legislativo del 5 agosto 2015 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 198 del 18 agosto 2015.

³⁴ Così chiamata la legge n. 212 del 27 dicembre 2000 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000.

³⁵ Art 10-bis, comma 2, Statuto dei diritti del contribuente.

Il contribuente quindi sfrutta e aggira le stesse norme fiscali, rispettandole almeno formalmente, per far sì che l'ottenimento del vantaggio fiscale sia l'unico motivo per cui l'operazione è stata possa in essere. Si realizza quindi un abuso senza alcuna violazione diretta delle norme.

A differenza dell'abuso di diritto che opera all'interno di quanto stabilito dalla legge, il fenomeno evasivo mira alla trasgressione degli obblighi tributari.

L'evasione fiscale è infatti una diretta trasgressione delle norme fiscali da parte del contribuente, che con atti volontari e fraudolenti si sottrae all'obbligo tributario.

Le azioni attraverso le quali si può evadere il fisco sono molteplici e comprendono sia semplici comportamenti omissivi, come ad esempio la mancata emissione di fattura, scontrino o ricevuta fiscale, sia fattispecie più gravi come la frode fiscale³⁶.

Il contribuente quindi, nel compiere l'illecito tributario, ritiene che il beneficio derivante dal fenomeno evasivo sia superiore al costo di un'eventuale sanzione da parte delle autorità.

³⁶ Modalità con cui il contribuente manipola e falsifica le scritture contabili, sottodichiarando i ricavi o dichiarando costi non effettivamente sostenuti per l'attività economica

CONCLUSIONI

La fiscalità rappresenta un tema di estrema importanza nella vita di un'impresa.

È un aspetto decisivo non solo nella gestione e amministrazione di un'attività già avviata, ma anche nel momento di scegliere la forma giuridica più appropriata per il business a cui si intende dar vita.

Tipologie diverse di società comportano tipologie diverse di rischi, ammontare di investimenti richiesti nonché diversa tassazione. Quest'ultima quindi non rappresenta l'unico criterio alla base della scelta della forma giuridica da adottare, ma si inserisce all'interno di una valutazione più ampia di diversi fattori, fermo restando il fatto che non esiste una tipologia di società in assoluto più conveniente o più vantaggiosa di altre, ma la valutazione dipende dal caso concreto.

Indubbiamente la variabile del fisco gioca un ruolo importante e strategico all'interno della vita societaria, essendo l'Italia uno dei paesi in cui la pressione fiscale grava particolarmente sulle piccole e medie imprese, che rappresentano la gran parte del tessuto industriale del nostro Paese e che non hanno la possibilità di trasferirsi all'estero per favorire di regimi di tassazione agevolati.

L'elevato carico tributario spinge le imprese ad ottenere agevolazioni fiscali quanto più possibile.

Il ricorso a regimi di tassazione semplificati o ad espedienti per ridurre la base imponibile è pensabile in presenza di società di persone o ditte individuali, mentre è quasi del tutto escluso nelle società di capitali.

Accade spesso che nel formulare un piano fiscale che possa essere conveniente per l'impresa, si ricorra ad espedienti illeciti che possono sfociare anche nell'evasione fiscale. Quest'ultima è la principale causa dell'esistenza di un'economia sommersa formata dall'insieme di attività non rilevate dalle statistiche ufficiali nazionali. Al crescere di questa economia parallela, diminuiscono il gettito fiscale e le entrate dello Stato con conseguenti danni per tutti i contribuenti.

Dunque, un'approfondita conoscenza della fiscalità delle imprese nel nostro Paese permette, in prima istanza, di poter ricorrere alla forma giuridica e al regime impositivo più adatto alle caratteristiche e alla tipologia del proprio business.

D'altra parte, consente di poter sfruttare al massimo la legge a proprio favore per ottenere vantaggi leciti e giuridicamente tutelati.

In questo modo si realizza un abito su misura per l'impresa, tutelando sia l'interesse del contribuente che quello statale.

BIBLIOGRAFIA

Bosi, P. (2019), *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, Il Mulino.

Cian, M. (2018), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, G. Giappichelli Editore.

Longobardi, E. (2017), *Economia tributaria*, McGraw-Hill Education.

Ripa, G. (2018), *La fiscalità d'impresa*, Milano, Cedam.

SITOGRAFIA

www.finanze.gov.it

www.informazionefiscale.it

www.normattiva.it

www.startups.it