

L'imposta sul valore aggiunto e la tassazione dei redditi d'impresa in Italia - (Prof. Leonzio Rizzo - Economia Pubblica L-Z)

È obiettivo di questa lezione definire e descrivere il funzionamento delle principali imposte indirette e dirette gravanti sulle imprese in Italia. In particolare si porteranno in evidenza l'Imposta sul valore aggiunto (Iva), l'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap), l'Imposta sul reddito delle società (Ires) e la recente Imposta sul reddito d'impresa (Iri).

1 Le imposte indirette in Italia

Le imposte indirette sono tributi che colpiscono manifestazioni mediate della capacità contributiva. La capacità contributiva può essere rilevata, ad esempio, al momento dello scambio di un bene (consumo) o del trasferimento di un'attività patrimoniale. Le imposte indirette in Italia rappresentano più del 40% del gettito tributario complessivo (tabella 1).

Le imposte indirette possono essere classificate in diversi modi. La classificazione amministrativa, cioè quella utilizzata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, prevede la suddivisione tra imposte sugli affari; imposte sul movimento e scambio di merci e servizi; imposte sui consumi, monopoli, lotto e lotterie.

Nel gruppo "imposte sugli affari" sono comprese le imposte che vengono prelevate al momento in cui si registrano atti giuridici, come i contratti (*imposta di registro*); si fanno operazioni legate ai registri immobiliari (*imposte ipotecarie*) o di voltura catastale (*imposte catastali*); si registrano contratti di assicurazione (*imposta sulle assicurazioni*). Rientrano in questa classe anche le *imposte di bollo* che si applicano su tutti gli atti civili e commerciali, manifesti, registri ect. previsti dalla legge e l'*imposta di successione e donazione*.

Le principali imposte comprese nel gruppo "imposte sul movimento e scambio di merci e servizi" sono l'*Imposta sul valore aggiunto*, su di essa si concentrerà il prossimo paragrafo, e le *imposte sugli oli minerali* (accise su gasolio, olio combustibile, benzine).

Tra le imposte sui consumi, monopoli, lotto e lotterie, rientrano oltre che ai proventi dei *monopoli fiscali* e del *lotto*, anche le *imposte di consumo sul gas* metano per usi industriali, l'*imposta sull'energia elettrica* oltre che le *accise sulla birra e sugli spiriti*.

Le accise sono imposte di fabbricazione o sul consumo, in cui l'aliquota è, di norma, commisurata all'unità di misura (volume, peso) del bene o alle unità prodotte. Ad esempio l'accisa sulla produzione della birra è pari a

3,04€ per ettolitro grado. Su una birra artigianale da 75 cl con un grado Plato pari a 14, il valore dell'imposta è pari a $[3,04 \text{ (€/ettolitro-grado)} * 0,0075 \text{ (ettolitri)} * 14 \text{ (gradi)}] = 0,7245\text{€}$.

1.1 L'Imposta sul valore aggiunto

In Italia, l'Imposta sul valore aggiunto (Iva) sottopone a tassazione in modo indiretto e generale il valore degli scambi di merci e delle prestazioni di servizi in un dato periodo di tempo. Introdotta nel 1973, si trova al secondo posto in termini di gettito dopo l'Irpef (tabella 1).

I soggetti passivi dell'imposta sono gli imprenditori, gli esercenti e tutti i soggetti che effettuano importazioni o acquisti intracomunitari. I soggetti al versamento dell'imposta hanno l'obbligo giuridico di rivalersi sull'acquirente finale.

Secondo quanto dispone l'art.13, comma 1, del DPR 633/72, la base imponibile ai fini IVA è data dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore in base a quanto previsto dalle condizioni contrattuali. Lo stesso articolo precisa quali sono gli elementi che devono entrare a far parte della base imponibile. Tali elementi sono il prezzo; gli oneri e le spese inerenti l'esecuzione del contratto accollati al cessionario o committente; i debiti o gli altri oneri verso terzi accollati al cessionario o committente e le integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

Attualmente l'aliquota ordinaria è del 22 per cento, a seguito dell'incremento entrato in vigore il 1° ottobre 2013. In Italia esiste anche una aliquota minima (4 per cento), applicata alle vendite di generi considerati di prima necessità (alimentari, stampa quotidiana o periodica, ecc.) e una aliquota ridotta (10 per cento), applicata ai servizi turistici (alberghi, bar, ristoranti e altri prodotti turistici), a determinati prodotti alimentari e a particolari operazioni di recupero edilizio. Dal 2016, alle prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali rese da cooperative sociali si applica una nuova aliquota pari al 5 per cento.

Secondo il DEF 2018 non è prevista la sterilizzazione delle clausole di salvaguardia, perciò se verrà approvata la relativa Legge di Bilancio dal Parlamento e nessun governo cambierà nel corso del 2018: Aliquota IVA ridotta passerà dal 10% al 11,5% nel 2019 e al 13% nel 2020, mentre l'aliquota IVA ordinaria dal 24% al 24,2% nel 2019, al 24,9% nel 2020 e al 25% nel 2021.

Una quota dell'Iva viene destinata al finanziamento della Comunità Europea. L'Iva al netto di tale quota è oggetto di compartecipazione con le Regioni che, pur contrattata anno per anno, si attesta intorno al 50%.

Tabella 1: Entrate tributarie erariali: accertamenti, gettito anno 2015 (dati in miliardi di euro).

Imposte dirette	239,78
IRPEF	176,18
IRES	33,57
Sost. redditi nonchè rit. su interessi e altri redditi di capit.	11,11
Altre imposte sostitutive	7,29
Rit. su utili distribuiti dalle persone giuridiche	0,87
Rit. su contrib. di enti pubbl., premi, cap. di ass. sulla vita	0,51
Altre dirette	10,19
Imposte indirette	196,62
Imposte sugli affari	22,17
Bollo	7,14
Registro	4,22
Assicurazioni	3,07
Tasse e imposte ipotecarie	1,49
Diritti catastali e di scritturato	0,60
Altre indirette	5,64
Imposte sul movimento e sulla scambio di merci e servizi	144,72
IVA	119,32
Accisa sui prodotti energetici, loro derivati e prodotti analoghi	25,40
Imposte su consumi, monopoli, lotto e lotterie	29,73
Proventi del lotto e dalle attività di gioco	11,54
Imposta sul consumo dei tabacchi	10,76
Accisa sul gas naturale per combustione e gas incondensabili	3,46
Accisa e addizionale sull'energia elettrica	2,44
Accisa e imposta erariale di consumo sugli spiriti e sulla birra	1,24
Imp. di consumo su oli lubrificanti e bitumi di petrolio	0,30
Totale entrate	436,35

Fonte: Bollettino sulle entrate tributarie, novembre 2016, MEF – Dipartimento delle Finanze.

Per realizzare la tassazione del solo incremento di valore verificato nello scambio si possono applicare due metodi: il metodo base da base e il metodo imposta da imposta.

Con il *metodo base da base*, l'impresa i che vende il bene o il servizio, cioè il soggetto passivo Iva, applica l'aliquota dell'imposta (t_c) alla differenza tra il valore complessivo delle sue vendite (V_i) e quello dei suoi acquisti di materie prime e di prodotti intermedi (A_i). Il carico di imposta, calcolato attraverso il metodo base da base (T^1), risulta quindi così determinato:

$$T_i^1 = t_c(V_i - A_i)$$

Con il *metodo imposta da imposta* il tributo si applica sul valore pieno di ciascun acquisto e di ciascuna vendita. L'impresa versa tuttavia all'erario solamente la differenza tra l'imposta riscossa dal cliente (Iva a debito) e l'imposta

pagata per gli acquisti effettuati per materie prime e prodotti intermedi (Iva a credito). Ciò che deve essere versato (Iva da versare - Iva erario) sarà quindi:

$$T_i^2 = t_{c1}V_i - t_{c2}A_i$$

I due metodi coincidono se e solo se l'aliquota è costante ed uniforme per ogni bene/servizio e cioè:

$$T_i^1 = T_i^2 \quad \text{se e solo se } t_c = t_{c1} = t_{c2}$$

Di seguito riportiamo un esempio per comprendere meglio le caratteristiche dei due metodi di calcolo sopra descritti. Si consideri un'impresa agricola A che vende 500 litri di latte (bene intermedio) per un valore di 500 (si ipotizza che il valore aggiunto coincida con il valore della produzione) e un'impresa alimentare che acquista il latte e lo utilizza per produrre yogurt (bene finale) che vende a 700. Il valore aggiunto dell'impresa B è quindi pari a $(700 - 500) = 200$. Il prezzo finale di acquisto da parte del consumatore finale dipende non solo dal valore finale dello yogurt ma anche dell'imposta su cui il venditore si rivale nei confronti dell'acquirente. Nel caso di aliquote costanti e uniformi del 20% (t_c), l'imposta dovuta dalle imprese utilizzando il metodo base da base (metodo 1) è 140 (100 per l'impresa A e 40 per l'impresa B).

$$T_A^1 = t_c(V_A - A_A) = 0,2(500-0) = 100$$

$$T_B^1 = t_c(V_B - A_B) = 0,2(700-500) = 40$$

$$T^1 = T_A^1 + T_B^1 = 100 + 40 = 140$$

Con il metodo imposta da imposta (metodo 2), l'imposta da versare rimane pari a 140 (100 per l'impresa A e 40 per l'impresa B).

$$T_A^2 = t_cV_A - t_cA_A = 0,2 \times 500 - 0,2 \times 0 = 100$$

$$T_B^2 = t_cV_B - t_cA_B = 0,2 \times 700 - 0,2 \times 500 = 40$$

$$T^2 = T_A^2 + T_B^2 = 100 + 40 = 140$$

Nel caso di aliquote differenziate, ipotizziamo 10% (t_{c1}) per il latte e 20% (t_{c2}) per lo yogurt.

L'imposta dovuta dalle due imprese, utilizzando il metodo base da base, è pari a 90. Per l'impresa l'aliquota applicata è quella per il latte (10%) e l'imposta versata è pari a 50, mentre l'aliquota applicata dall'impresa B è quella per il bene finale (20%), per un'imposta versata di 40.

$$T_A^1 = t_{c1}(V_A - A_A) = 0,1(500-0) = 50$$

$$T_B^1 = t_{c2}(V_B - A_B) = 0,2(700-500) = 40$$

$$T^1 = T_A^1 + T_B^1 = 50 + 40 = 90$$

Con il metodo imposta da imposta, l'imposta complessivamente dovuta risulta essere pari a 140 (50 dall'impresa A e 90 dall'impresa B). Si noti come l'aliquota applicata all'acquisto del bene intermedio dall'impresa B sia pari a 10%.

$$T_A^2 = t_{c1}V_A - t_c A_A = 0,1 \times 500 - 0 = 50$$

$$T_B^2 = t_{c2}V_B - t_{c1}A_B = 0,2 \times 700 - 0,1 \times 500 = 90$$

$$T^2 = T_A^2 + T_B^2 = 50 + 90 = 140$$

Il precedente esempio permette di mettere a fuoco un'importante differenza nei risultati dell'applicazione dei due metodi. Nel caso del metodo base da base, l'onere dell'imposta dipende dalle aliquote applicate nelle diverse fasi. L'aliquota media che grava sul valore aggiunto complessivo (700), cioè sul valore del bene finale, non è conoscibile a priori. Con il metodo imposta da imposta, qualunque sia l'aliquota applicata sul bene intermedio, e qualunque sia la ripartizione del valore aggiunto fra le diverse fasi, l'aliquota media che grava sul valore aggiunto complessivo (700) è sempre pari a quella riservata al bene finale. L'imposta complessivamente pagata sui diversi beni non dipende dal numero delle fasi del processo produttivo e distributivo attraverso cui tali beni sono passati, inoltre è possibile conoscere esattamente, ad ogni stadio della produzione e distribuzione, l'onere di imposta a cui il bene è stato assoggettato a quel momento. Il metodo imposta da imposta viene quindi preferito a quello base da base perché l'imposta non fornisce incentivi alla concentrazione verticale delle imprese e non altera la trasparenza nel processo di formazione dei prezzi.

Se il legislatore vuole discriminare fra diverse tipologie di operazioni, nel metodo imposta da imposta, deve regolare in modo più complesso e articolato la detraibilità dell'Iva. Le operazioni escluse dall'ambito di applicazioni dell'Iva vengono suddivise in due categorie: operazioni non imponibili e operazioni esenti. Per le *operazioni non imponibili*, l'aliquota applicata nell'ultimo stadio è nulla ed è ammessa l'integrale detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti: l'imposta non grava quindi su nessuna fase. Per le *operazioni esenti*, l'aliquota applicata nell'ultimo stadio è nulla ma non è ammessa la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti. In questo caso, dato l'obbligo di rivalsa, l'imposta grava sull'impresa o sul lavoratore autonomo invece che sul consumatore finale.

Ora vediamo la scelta della base imponibile di un'imposta generale sugli scambi. In un'economia chiusa, il valore aggiunto è pari al valore dei beni finali di consumo e investimento. Si può distinguere inoltre il valore aggiunto al netto (VAn) o al lordo degli ammortamenti (VAI).

La base imponibile di un'imposta generale sugli scambi non necessariamente viene fatta coincidere con il valore aggiunto dell'economia per un determinato periodo. Ciò dipende da come la legge disciplina la detraibilità dell'imposta sui beni di investimento. In base a questa logica si distinguono tre diverse tipologie d'imposta sul valore aggiunto: *tipo reddito lordo*, non consente all'impresa di detrarre l'imposta pagata sui beni investimento; *tipo reddito netto*, un prelievo così definito ammette la detrazione dell'imposta sui beni investimento ma solamente in proporzione alla quota di ammortamento del periodo; *tipo consumo*, questa metodo ammette l'integrale e immediata detraibilità dell'Iva pagata sugli acquisti di beni di investimento.

Riportiamo di seguito un esempio per meglio comprendere le diverse applicazioni. In un'economia composta da tre imprese (A, B e C). La prima impresa A produce in un sistema del tutto verticalmente integrato e quindi

indipendente dalle altre due imprese, un macchinario dal valore di 100. Tale bene è venduto all'impresa B, che lo utilizza (con un piano di ammortamento biennale) per produrre dei bulloni che saranno venduti per il valore di 300 all'impresa C, che senza nessun bisogno di alcun bene strumentale, produce uno scaffale che vende al dettaglio al prezzo di 500.

Prima di tutto viene calcolato per le tre imprese: il fatturato, il valore aggiunto lordo e quello netto.

$$Fatturato_A = 100$$

$$Val_A = Van_A = 100$$

$$Fatturato_B = 300$$

$$Val_B = 300$$

$$Van_B = Val_B - amm = 300 - 50 = 250$$

$$Fatturato_C = 500$$

$$Val_C = Fatturato_C - costi_C = 500 - 300 = 200$$

$$Van_C = Val_C = 200$$

$$Val = Val_A + Val_B + Val_C = 100 + 300 + 200 = 600$$

$$Van = Van_A + Van_B + Van_C = 100 + 250 + 200 = 550$$

Il valore aggiunto lordo nell'economia è pari alla somma dei consumi (500 del bene venduto al dettaglio) e degli investimenti lordi (100 del macchinario); il valore aggiunto netto (550) nell'economia è la somma dei consumi (500) e degli investimenti (100) al netto degli ammortamenti (50).

Introducendo un'Imposta sul valore aggiunto (con un'aliquota unica pari al 10%), secondo il metodo imposta da imposta, l'Iva versata all'erario sarà data dalla differenza tra l'Iva addebitata e quella da detrarre. Esaminiamo ora il caso dell'imposta valore aggiunto tipo consumo (IVA^c).

L'impresa A fattura all'impresa 10 di Iva, che verserà interamente allo Stato perché non ha fatto acquisti di beni intermedi. L'impresa B riscuote 30 di Iva da dalla vendita del bene intermedio e versa allo Stato 20, detraendo completamente l'Iva pagata sul bene investimento (10). L'impresa C riscuote 50 dalla vendita del bene di consumo, potendo detrarre interamente i 30 pagati per l'acquisto del bene intermedio, versa allo Stato 20. In questo caso l'imposta complessivamente versata allo Stato ($10 + 20 + 20$) = 50, corrisponde al valore finale del bene di consumo (10% di 500 = 50).

$$IVA_A^c credito = 0$$

$$IVA_A^c debito = t \times V_A = 0,1 \times 100 = 10$$

$$IVA_A^c erario = IVA_A^c debito - IVA_A^c credito = 10 - 0 = 10$$

$$IVA_B^c \text{credito} = t \times A_B = 0,1 \times 100 = 10$$

$$IVA_B^c \text{debito} = t \times V_B = 0,1 \times 300 = 30$$

$$IVA_B^c \text{erario} = IVA_B^c \text{debito} - IVA_B^c \text{credito} = 30 - 10 = 20$$

$$IVA_C^c \text{credito} = t \times A_C = 0,1 \times 300 = 30$$

$$IVA_C^c \text{debito} = t \times V_C = 0,1 \times 500 = 50$$

$$IVA_C^c \text{erario} = IVA_C^c \text{debito} - IVA_C^c \text{credito} = 50 - 30 = 20$$

$$IVA^c \text{erario} = IVA_A^c \text{erario} + IVA_B^c \text{erario} + IVA_C^c \text{erario} = 10 + 20 + 20 = 50$$

$$IVA^c \text{erario} = t \times V_C = 0,1 \times 500 = 50$$

Passando al secondo caso, tipo reddito netto (IVA^{rn}), si riconosce all'impresa B (quella che acquista il bene investimento) di detrarre solo una quota dell'Iva pagata sugli acquisti del macchinario pari alla quota degli ammortamenti sul valore finale del bene investimento stesso (10% di 50 = 5). In questo caso, lo Stato incassa complessivamente 55 di gettito Iva, cioè il 10% del valore aggiunto netto dell'economia.

$$IVA_A^{rn} \text{erario} = IVA_A^c \text{erario} = 10$$

$$IVA_C^{rn} \text{erario} = IVA_C^c \text{erario} = 20$$

$$IVA_B^{rn} \text{credito} = t \times amm = 0,1 \times 50 = 5$$

$$IVA_B^{rn} \text{debito} = t \times V_B = 0,1 \times 300 = 30$$

$$IVA_B^{rn} \text{erario} = IVA_B^{rn} \text{debito} - IVA_B^{rn} \text{credito} = 30 - 5 = 25$$

$$IVA^{rn} \text{erario} = IVA_A^{rn} \text{erario} + IVA_B^{rn} \text{erario} + IVA_C^{rn} \text{erario} = 10 + 25 + 20 = 55$$

$$IVA^{rn} \text{erario} = t \times VAn = 0,1 \times 550 = 55$$

Nel terzo e ultimo caso, tipo reddito lordo (IVA^{rl}), l'impresa B non può effettuare alcuna detrazione dell'Iva relativa all'acquisto del bene di investimento. L'Iva grava quindi integralmente sul valore finale del bene di consumo e del bene di investimento, cioè sul reddito (valore aggiunto) lordo dell'economia: il gettito incassato dallo Stato è pari a 60, esattamente il 10% del valore aggiunto lordo.

$$IVA_A^{rl} \text{erario} = IVA_A^c \text{erario} = 10$$

$$IVA_C^{rl} \text{erario} = IVA_C^c \text{erario} = 20$$

$$IVA_B^{rl} \text{credito} = 0$$

$$IVA_B^{rl} \text{debito} = t \times V_B = 0,1 \times 300 = 30$$

$$IVA_B^{rl\text{erario}} = IVA_B^{rl\text{debito}} - IVA_B^{rl\text{credito}} = 30 - 0 = 30$$

$$IVA^{rl\text{erario}} = IVA_A^{rl\text{erario}} + IVA_B^{rl\text{erario}} + IVA_C^{rl\text{erario}} = 10 + 30 + 20 = 60$$

$$IVA^{rl\text{erario}} = t \times VA = 0,1 \times 600 = 60$$

È inoltre possibile classificare un'imposta sul valore aggiunto in: imposta su base finanziaria e su base reale. Secondo un'imposta su *base finanziaria* sono soggette a tassazione solo le operazioni che danno luogo a manifestazioni monetarie nel periodo di imposta mentre un'imposta su *base reale* richiede il calcolo del valore aggiunto reale prodotto in un determinato periodo, con problemi di valutazione delle scorte e delle rimanenze dei prodotti.

L'Iva applicata in Italia dal 1973 è un'imposta sul valore aggiunto, la base imponibile è di tipo consumo, applicata con il metodo imposta da imposta, su base finanziaria.

2 L'Imposta regionale sulle attività produttive

L'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap) è un'imposta reale, introdotta nell'ordinamento tributario italiano dal 1° gennaio 1998.

Il presupposto d'imposta è l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e alla prestazione di servizi.

I soggetti passivi sono imprenditori individuali, società, enti commerciali e non commerciali, esercenti arti e professioni, amministrazioni pubbliche, enti e società non residenti per valore aggiunto prodotto sul territorio nazionale. La base imponibile è il valore aggiunto netto su base reale, prodotto da attività dotate di autonoma organizzazione sul territorio nazionale.

Il valore aggiunto netto viene calcolato come la differenza tra il valore della produzione (ricavi e variazioni delle rimanenze) e costi di produzione, tra cui acquisto di materie prime e merci e costi di ammortamento. Si hanno tuttavia modalità differenziate di calcolo della base imponibile Irap, in relazione ai tipi di attività (banche e società finanziarie, assicurazioni, enti non commerciali e pubblica amministrazione) e a particolari soggetti (lavoratori autonomi, esercenti arti e professioni, determinati lavoratori del settore agricolo).

Le deduzioni della base imponibile dell'Irap contribuiscono in modo significativo a definire il disegno dell'imposta. Sono previste particolari deduzioni per le piccole imprese con limiti fissati dalla legge ed è inoltre deducibile il costo del lavoro relativo a lavoratori a tempo indeterminato (2015), ad eccezione delle amministrazioni pubbliche e degli enti non commerciali.

Le aliquote Irap applicabili sono diverse: un'aliquota ordinaria al 3,9 per cento; un'aliquota per le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori: 4,20 per cento; per banche e società finanziarie: 4,65 per cento; per imprese di assicurazione: 5,90 per cento; per esercenti attività agricola e cooperative della piccola pesca: 1,90 per cento; per amministrazioni ed enti pubblici: 8,5 per cento.

Alle Regioni sono riconosciute ampie facoltà in materia di Irap, come mostra la tabella 2, dall'articolo 5 del D. Lgs. n. 68/2011, che stabilisce che “*dal 2013 ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre*

le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile”.

L'Imposta regionale sulle attività produttive è anch'essa un'imposta proporzionale, grava sui “redditi” dell'impresa (da intendersi, come abbiamo visto, in una accezione particolare) e quindi viene classificata, non senza un'ampia discussione tra studiosi, tra le imposte dirette.

Tabella 2: Aliquote Irap 2017 in alcune regioni italiane (valori percentuali)

	Lazio	<u>Lombardia</u>	Emilia Romagna	Veneto
<u>Aliquota ordinaria</u>	4.82	3.90	3.90	3.90
Amministrazioni ed enti pubblici	8.5	8.5	8.5	8.5
Concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	5.12	4.20	4.20	4.20
Banche ed altri enti e società finanziari	6.82	5.57	4.65	5.57
Imprese di assicurazione	6.82	6.82	6.82	6.82
<u>Onlus</u>	-	esenti	3.21	2.35
Cooperative sociali	-	-	3.21	3.35
Agevolazioni scuole dell'infanzia autonome	-	2.98	-	-
Esercizi nei quali risultino installati apparecchi da gioco	-	4.82	-	-
Organizzazione non governative	-	-	2.98	-
Nuove imprese giovanili dal 2012 al 2014	-	-	-	2.9
nuove imprese femminili dal 2012 al 2014	-	-	-	3.35
Aziende pubbliche ASP e beneficenza	-	-	-	2.35

Fonte: Agenzia delle Entrate

3 La tassazione dei redditi di impresa in Italia

La tassazione delle imprese in Italia è differenziata a seconda della natura giuridica delle stesse: imprese individuali e società di persone da un lato, società di capitali dall'altro. Le prime sono assoggettate all'Irpef mentre le seconde all'Ires. Qualunque sia la natura giuridica dell'impresa, l'imposta si applica al reddito complessivo, costituito dagli utili netti conseguiti nel periodo di imposta.

3.1 L'Imposta sul reddito delle società

L'Ires è l'imposta sul reddito delle società, istituita con la riforma fiscale Tremonti del 2003 (D. Lgs. n. 344/2003) e attualmente disciplinata dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). In precedenza, l'imposizione sui redditi societari era attuata con l'IRPEG (Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche).

L'Ires è un'imposta personale e si applica, in modo unitario, all'insieme dei redditi posseduti dalla società o dall'ente, così come l'Irpef si applica al reddito complessivo delle persone fisiche. Nello stesso modo in cui nell'Irpef vengono prese in considerazione le situazioni personali e familiari dell'individuo, il disegno dell'imposta Ires tiene conto della natura, dello scopo e della forma organizzativa dell'ente.

L'imposta colpisce il reddito prodotto dalle società e dagli enti con un'aliquota proporzionale al reddito. Questa imposta può quindi essere definita proporzionale, inoltre può essere classificata come imposta diretta in quanto colpisce in modo immediato il reddito complessivo.

Il presupposto è identico a quello dell'Irpef e consiste nel possesso di redditi, in denaro o in natura, rientranti nelle categorie previste dal TUIR.

Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o dal periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. In mancanza di tale determinazione, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.

I passaggi fondamentali per il calcolo dell'Ires sono due: la determinazione della base imponibile e l'applicazione dell'aliquota.

Nella Legge di Stabilità 2016 è stato disposto l'abbassamento dell'aliquota a partire dal periodo d'imposta 2017 dal 27,50% al 24%. L'intervento legislativo ha confermato il *trend* di diminuzione dell'aliquota d'imposta (figura 1).

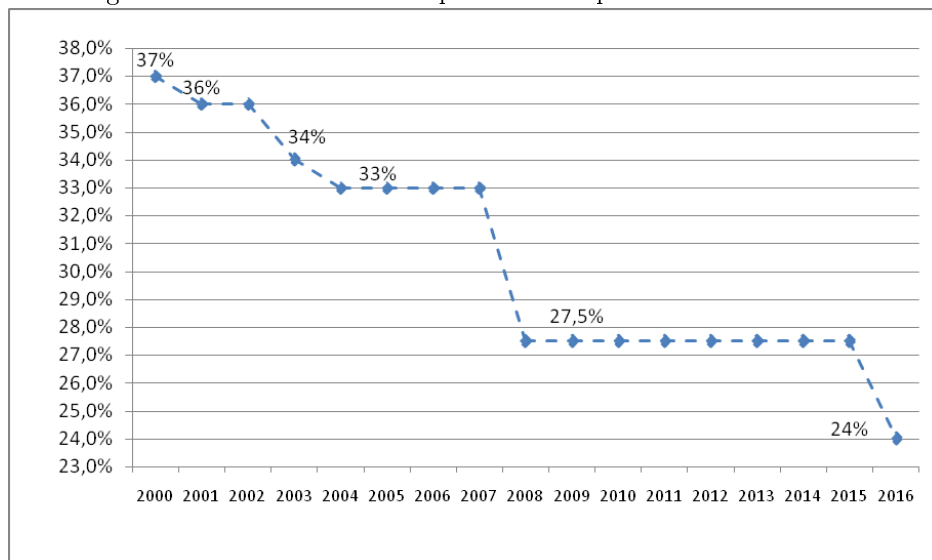
I soggetti passivi dell'Ires sono previsti dall'articolo 73 del TUIR. Sulla base di questo articolo i soggetti passivi dell'Ires possono essere distinti in quattro gruppi:

A) le *società di capitali* (società per azioni; società in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; società cooperative; società di mutua assicurazione) *residenti* nel territorio dello Stato;

B) gli *enti commerciali* (gli enti pubblici e privati diversi dalle società) *residenti* nel territorio dello Stato;

C) gli *enti non commerciali* (gli enti pubblici e privati diversi dalle società) *residenti* nel territorio dello Stato, rientrano in questo gruppo tutti gli enti non commerciali istituiti per fini di erogazione, siano essi privati (fondazioni, associazioni culturali, sportive, religiose, partiti politici, sindacati, organizzazioni di utilità sociale...) o pubblici (enti previdenziali, enti di assistenza, aziende sanitarie locali);

Figura 1: Andamento delle aliquote delle imposte sul reddito delle società, anni di imposta 2000-2016



D) *le società e gli enti* (di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, comprese le società di persone) *non residenti* nel territorio dello Stato.

Non rientrano tra i soggetti passivi Ires: le società di persone i cui redditi sono imputati ai singoli soci e dichiarati ai fini Irpef; gli organi e le amministrazioni dello Stato, anche se dotati di personalità giuridica; gli enti che esercitano funzioni statali, previdenziali, assistenziali e sanitarie pubbliche; gli enti che gestiscono servizi pubblici direttamente in regime di monopolio. Alle società cooperative è riservato un regime tributario agevolato.

Per le società ed enti commerciali che sono sottoposti al sistema della contabilità ordinaria, il reddito imponibile, ai fini Ires, è rappresentato dall'utile netto (o perdita) risultante dal conto economico, con le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme presenti nel TUIR, che riflettono la discrepanza che tuttora rimane fra norma civile e fiscale.

Gli elementi positivi del reddito possono essere riassunti in ricavi, variazioni delle rimanenze, plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e utili derivanti dalla partecipazione in altre società, interessi attivi da capitali dati in prestito, redditi di immobili non strumentali. Tra le componenti negative del reddito si considerano: i costi di esercizio, minusvalenze, sopravvenienze passive, determinata quota degli interessi passivi, ammortamenti e *Allowance for Corporate Equity* (Ace).

Qualora il calcolo del reddito imponibile metta in evidenza una perdita, questa può essere riportata in deduzione nel periodo di imposta successivo, non oltre il quinto, in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi; le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta dalla data della costituzione della società, possono essere computate in deduzione senza limiti di tempo, entro il limite del 100% del reddito imponibile di ciascun anno d'imposta, a condizione che siano riferibili a nuove attività produttive.

Gli interessi passivi sono deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del Risultato Operativo Lordo (ROL). Il ROL viene calcolato come la differenza fra il valore della produzione e i costi della produzione, al lordo degli ammortamenti, a cui vanno aggiunti i canoni di leasing dei beni strumentali. Gli interessi passivi che non possono essere dedotti in un determinato periodo d'imposta sono però deducibili nei successivi periodi, sempre nel rispetto del limite prima esposto.

Per comprendere meglio questa disciplina si ricorre ad un esempio. Consideriamo una società di capitali che ha pagato interessi alla sua banca per 2.000 mentre ha registrato interessi attivi per 500, il valore della produzione nel periodo osservato è pari a 12.000, i costi della produzione sono pari a 9.000, gli ammortamenti 900 e i canoni di leasing sui macchinari pari a 100. Il ROL, calcolato secondo la definizione data in precedenza, è pari a 4.000.

$$ROL = valore_{produzione} - costi_{produzione} + amm + leasing = 12.000 - 9.000 + 900 + 100 = 4.000$$

Il massimo degli interessi passivi deducibile è pari alla concorrenza degli attivi (500), più il 30% del Risultato Operativo Lordo (1.200). Gli interessi passivi indeducibili nell'anno di imposta sono quindi pari a 300.

$$interessi_{deducibili} = interessi_{attivi} + 30\%ROL = 500 + 0,3 \times 4.000 = 1.700$$

$$interessi_{indeducibili} = interessi_{passivi} - interessi_{deducibili} = 2.000 - 1.700 = 300$$

Per ridurre lo squilibrio tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, è ammesso in deduzione un importo pari alla remunerazione ordinaria del patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio (*Ace*). Per le società di capitali questa *Ace*, pari al 2,7% nel 2016 (2,3% nel 2017), riguarda solo le variazioni in aumento di capitale proprio rispetto al valore esistente al 31 dicembre 2010, realizzate con conferimenti in denaro da parte dei soci o con destinazione a utili di riserva. La remunerazione ordinaria viene successivamente calcolata tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli pubblici e di una percentuale ulteriore (fino a 3 punti), per tenere in considerazione il rischio di impresa.

Sono ammessi in deduzione gli ammortamenti, cioè la quota di pertinenza dell'esercizio del costo di acquisto dei beni strumentali per attività d'impresa di durata pluriennale. Come sono calcolati ammortamenti ammessi? L'ammortamento ordinario prevede l'applicazione dei coefficienti definiti dal MEF, ridotti della metà per il primo esercizio di utilizzo. Ci sono due casi recedenti di agevolazioni: il superammortamento si applica sugli investimenti (acquisto o leasing) in beni materiali nuovi (mai usati) effettuati in un specifico arco temporale [tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016] (poi entro il 31/12/2017, poi 31/12/2018), prevede maggiorazione del 30% del valore ammortizzabile dei beni rispetto al loro costo di acquisto e l'iperammortamento dal 2017 sugli investimenti in beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale di una società, prevede maggiorazione del 50% del valore ammortizzabile dei beni rispetto al loro costo di acquisto.

Le società di capitali infine hanno, molto spesso, partecipazioni in altre società, da cui derivano dividendi e plusvalenze o minusvalenze, poiché anche le società partecipate pagano l'Ires (o altra imposta societaria nel caso delle società non residenti), si è posta la questione di evitare o alleviare la doppia tassazione degli utili. Con la riforma Tremonti, dal 2004 è stato introdotto un regime di "esenzione da partecipazione" che comporta: l'esenzione

(al 95%) dei dividendi e delle plusvalenze e l'indeducibilità delle minusvalenze e degli oneri finanziari riconducibili alle partecipazioni che beneficiano del regime di esenzione.

3.2 L'Imposta sul reddito d'impresa

Con l'approvazione al Senato della Legge di Bilancio 2017, in base a quanto previsto con la Delega Fiscale (legge 23/2014), è stata introdotta un'importante novità relativamente all'imposta sul reddito delle piccole e medie imprese: l'Imposta sul reddito d'impresa (Iri).

I soggetti passivi della nuova imposta sono gli imprenditori individuali (anche in contabilità semplice), le società in nome collettivo (Snc) ed in accomandita semplice (Sas), in regime di contabilità ordinaria, e le società a responsabilità limitata (Srl) c.d. "trasparenti".

Il reddito d'impresa è assoggettato a tassazione separata a titolo di Iri, con aliquota prevista per l'Ires, che dal 1 gennaio 2017 è pari al 24%.

Il presupposto d'imposta è che il reddito di impresa sia reinvestito nell'impresa, infatti il nuovo articolo 68 del TUIR prevede che: *"la tassazione sarà quella ordinaria allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata Iri saranno prelevati dall'imprenditore o distribuiti nelle società di persone"*.

Con l'Iri gli imprenditori sono soggetti quindi ad una *flat tax* per la parte di reddito lasciato in impresa, infatti l'Iri, come l'Ires, può essere definita un'imposta proporzionale e non progressiva, come invece lo è l'Irpef.

A partire dal 2017, l'opzione per l'applicazione dell'Iri si effettua in sede di dichiarazione dei redditi, ha la durata di cinque anni ed è rinnovabile. Gli imprenditori e le società di persone possono optare per l'applicazione della nuova Iri a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale.

Il reddito prodotto dalle imprese, a partire dal 2017, viene quindi tassato su due binari: da un lato, la *flat tax* IRI per quello reinvestito in azienda mentre, per quello prelevato dall'imprenditore, l'assoggettamento alle aliquote Irpef progressive dal 23% al 43%.

Dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.

Le perdite maturate nei periodi di imposta di applicazione dell'Iri sono computate in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione degli utili.

Con riferimento all'*Ace*, la legge di Bilancio 2017 dispone poi che, per le società che scelgono l'Iri, sarà applicata la disciplina prevista per i soggetti Ires. Dal 2016, quindi, per tali soggetti il beneficio sarà calcolato misurando gli incrementi e decrementi del capitale proprio, così per i soggetti Ires.

Secondo la Confederazione Nazionale dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa sono oltre mezzo milione le imprese che trarrebbero beneficio dall'Iri. Le elaborazioni dell'associazione imprenditoriale mostrano che il 19,4%

delle imprese individuali, quasi 400mila soggetti con reddito complessivo Irpef superiore a 30mila euro, avrebbero un beneficio grazie all'applicazione dell'Iri. Fra le 820mila società di persone, invece, il beneficio riguarderebbe invece poco meno di 126mila imprese. In tutto, oltre mezzo milione.

La semplificazione fiscale quindi consiste nell'assimilare sotto un unico trattamento fiscale i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo, in modo tale che, le persone fisiche che svolgono un lavoro autonomo, anche sotto forma di studio associato o personale, o attività di impresa, possano scindere il reddito reinvestito in azienda dal proprio reddito personale che oggi è soggetto all'Irpef con aliquota progressiva che, per i redditi oltre € 75.000 può arrivare fino al 43%.

Risulta chiaro che il principale obiettivo dell'introduzione dell'Iri è incentivare il reinvestimento degli utili all'interno delle Piccole e Medie Imprese, al fine di agevolare la crescita e lo sviluppo.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa alla Legge di Stabilità 2017, la revisione dell'imposizione sui redditi delle imprese individuali e delle società di persone, con l'introduzione di una tassazione proporzionale sul reddito d'impresa, va nella direzione dell'uniformità di trattamento con le società di capitali, rendendo più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica; inoltre, si favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese, in continuità con la normativa sull'aiuto alla crescita economica (*Ace*).

Sempre nella Relazione illustrativa viene sottolineata la valorizzazione del contributo lavorativo dell'imprenditore all'azienda: *“scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell'impresa e di mantenere invece una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i bisogni suoi e della sua famiglia”. In buona sostanza, “mentre si mantiene un'equità orizzontale in Irpef sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale) si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto in Ires, l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda”.*

Nel calcolo della convenienza dell'applicazione della nuova Iri, l'imprenditore deve tenere conto di diversi fattori, quali addizionali all'Irpef, presenza di detrazioni personali, altri redditi dell'imprenditore. Inoltre chi dovesse prelevare un importo consistente degli utili per impiego personale (è il caso degli imprenditori individuali che vivono del proprio lavoro) potrebbe avere una scarsa convenienza a scegliere l'Iri, proprio perché gran parte del reddito cadrebbe comunque sotto la tassazione ordinaria.