

CAP. 1 – GLI ISTITUTI

1. La nozione di tributo.

Il tributo:

- comporta il sorgere di una obbligazione con effetti definitivi
- è un'entrata coattiva, ossia sempre imposto con un atto dell'autorità (legge o provvedimento)

Il fatto generatore del tributo è un *fatto economico*.

Dal punto di vista funzionale, il tributo realizza il *concorso alla spesa pubblica* (art.53 Costituzione) ed il suo gettito è destinato a finanziare lo Stato e gli altri enti pubblici.

Quindi è rilevante che il gettito del tributo sia attribuito allo Stato o ad altri enti pubblici, non è invece rilevante lo scopo per cui un tributo è istituito. Un tributo può essere istituito per fini fiscali (per procurare un'entrata all'ente pubblico) o per fini extrafiscali (es. dazi protettivi).

2. La classificazione tradizionale: imposte, tasse, contributi.

Il termine tributo comprende – secondo la classificazione tradizionale – imposte, tasse e contributi.

Imposta:

- è il tributo per eccellenza
- *presupposto*: fatto economico posto in essere dal soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico
 - es. conseguimento di un reddito, possesso di un bene, stipulazione di un contratto
- le imposte sono dovute a titolo di solidarietà (artt. 2 e 53 Cost.) e sono commisurate alla dimensione economica del presupposto

Tassa:

- si distingue dall'imposta perché il suo presupposto è un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento, o la fruizione di un bene o servizio pubblico, specificamente riguardanti un determinato soggetto.

Contributo (o «tributo speciale»):

- particolare tipo di tributo che ha come *presupposto* l'arricchimento che determinate categorie di soggetti ritraggono dall'esecuzione di un'opera pubblica destinata, di per sé, alla collettività in modo indistinto
- sono inoltre denominati contributi le prestazioni dovute a determinati enti (associazioni, consorzi, ...) per il loro funzionamento, come i contributi ai consorzi di bonifica; i contributi all'ente nazionale per la cellulosa e la carta

3. Il diritto tributario e le sue partizioni interne

Il diritto tributario fa parte del diritto finanziario che, a sua volta, è parte del diritto amministrativo.

Al suo interno troviamo tre tipi di norme.

Nell'insieme di norme che regolano un tributo, possiamo distinguere due **discipline**:

1) sostanziale:

- a. complesso di norme che stabiliscono il presupposto, le esenzioni, i soggetti passivi, la misura, i crediti d'imposta, ...
- b. è un corpo normativo autonomo rispetto agli altri settori del diritto
- c. al suo interno vanno distinte le norme con finalità fiscale da quelle con fini extrafiscali

2) formale

CAP. 2 – LE FONTI

1. La riserva di legge

L'art.23 della Costituzione dispone che «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

Nella Costituzione l'imposizione tributaria è vista quale aspetto e strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito, per cui la disciplina delle entrate «imposte» non può che essere attribuita all'organo più direttamente rappresentativo della volontà popolare – il Parlamento.

I problemi esegetici¹ posti dall'art.23 della Costituzione sono essenzialmente tre:

1) **Nozione di «legge»:**

- Con questo termine l'art.23 Cost. non indica soltanto la legge statale ordinaria, ma anche gli atti aventi «forza di legge», ossia i decreti-legge e i decreti legislativi.
- Anche le leggi regionali (e provinciali, per Trento e Bolzano) soddisfano il precetto dell'art.23 Cost..
- La riserva di legge non impedisce che in materia tributaria possano esservi fonti comunitarie; la Corte costituzionale ha affermato che, con l'adesione al Trattato CE, l'Italia ha operato una limitazione della propria sovranità, pienamente legittimata dall'art.11 Cost.: il che comporta una deroga alle norme costituzionali sia in materia di potestà legislativa, sia in materia di riserva di legge.

2) **Nozione di «base» legislativa:**

- La riserva dell'art.23 Cost. è una riserva *relativa*. È richiesta infatti soltanto una «base» legislativa, ossia non è necessario che la prestazione imposta sia regolata interamente dalla legge, ma la legge deve avere un contenuto minimo, al di sotto del quale la riserva non è rispettata.
- La riserva di legge riguarda soltanto le norme di diritto sostanziale, ossia le norme che definiscono i soggetti passivi, l'*an*² e il *quantum*³ del tributo.
- In particolare, la legge deve fissare la base imponibile e l'aliquota.

3) **Nozione di «prestazione imposta»:**

- La categoria delle «*prestazioni patrimoniali imposte*» è più ampia del concetto di tributo.
- La Corte ha ritenuto che l'art.23 si applica anche alle «*imposizioni in senso sostanziale*», ossia a prestazioni di natura non tributaria e aventi funzioni di corrispettivo, quando, per i caratteri e il regime giuridico dell'attività resa, sia pure su richiesta del privato, appare prevalente l'elemento dell'imposizione. Una prestazione è imposta nei casi in cui una obbligazione, pur nascendo da un contratto, costituisca corrispettivo di un servizio pubblico, che soddisfi un bisogno essenziale, e sia reso in regime di monopolio.
 - es. canoni per l'uso dei beni demaniali, tariffe elettriche e telefoniche, tariffe per l'assicurazione obbligatoria delle auto.

2. Le leggi tributarie dello Stato

Fonti del diritto tributario sono, principalmente, le leggi e gli altri atti aventi valore di legge.

La formazione e l'approvazione delle leggi ordinarie dello Stato quando contengono norme tributarie non presentano nessuna peculiarità: si applicano gli artt. 70 ss. Cost., ma le leggi tributarie

¹ di interpretazione

² presupposto

³ misura (ammontare del tributo)

non possono essere approvate con la legge di bilancio (art. 81 Cost.) e non possono essere abrogate con referendum popolare (art. 75, comma 2, Cost.).

2.1. Lo Statuto dei diritti del contribuente.

Importanti disposizioni in materia di leggi tributarie sono contenute nello «Statuto dei diritti del contribuente»; si tratta di disposizioni di varia natura e contenuto, ma tutte qualificate come «*principi generali dell'ordinamento tributario*», che «*possono essere derogate o modificate solo espressamente*».

Le leggi dello Statuto **non possono essere abrogate da leggi speciali, ma solo da leggi generali.**

2.2. I decreti – legge.

I decreti – legge:

- sono «*provvedimenti provvisori con forza di legge*», che possono essere adottati dal Governo «*in casi straordinari di necessità ed urgenza*»;
- hanno efficacia dal giorno della pubblicazione (salvo che sia stabilita una data diversa);
- perdono efficacia (*ex tunc*) se non sono convertiti in legge entro 60 giorni dalla pubblicazione;
- si usano frequentemente in materia tributaria.

Secondo l'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, «*Non si può disporre con decreto – legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di contribuenti*».

2.3. I decreti legislativi

Secondo l'art. 76 Cost., il Parlamento può delegare al Governo l'esercizio della funzione legislativa «*con determinazione dei principi e criteri direttivi e soltanto per un tempo limitato e per oggetti definiti*».

Il ricorso frequente in materia tributaria al meccanismo della delega deriva dalla circostanza che le norme tributarie, nel loro contenuto caratterizzato da elevato «tecnicismo», mal si prestano ad essere elaborate e discusse in sede parlamentare.

La riforma tributaria del 1971 è stata attuata appunto con una legge di delega (L. 9 ottobre 1971, n.825). La fase finale di questa riforma è costituita dall'emanazione dei testi unici, in forma di decreti delegati, tra cui il Testo unico delle imposte sui redditi (D.p.r. 22 dicembre 1986, n.917).

2.4. I testi unici.

Il testo unico non è un tipo di fonte (come la legge, i decreti legislativi, ecc.), ma un testo normativo caratterizzato da un particolare contenuto, ossia la **riunificazione di norme contenute in più testi**.

I testi unici di attuazione della riforma tributaria non sono testi compilativi (di pura raccolta delle disposizioni già vigenti), ma testi unici «innovativi», in quanto contengono disposizioni «integrative» e «correttive» delle norme preesistenti.

Tra i testi unici vigenti, vi sono, oltre al Testo unico imposte sui redditi (D.p.r. 22 dicembre 1986, n.917), il Testo unico dell'imposta di registro (D.p.r. 26 aprile 1986, n.131), delle imposte ipotecaria e catastale (D. lgs. 31 ottobre 1990, n.347) e dell'imposta sulle successioni e donazioni (D. lgs. 31 ottobre 1990, n.346).

4. L'interpretazione adeguatrice.

Dall'ordinamento gerarchico delle fonti deriva il principio per cui, nell'interpretare un testo normativo, si deve privilegiare l'interpretazione conforme al testo gerarchicamente sovraordinato (c.d. **interpretazione adeguatrice**).

Secondo questo criterio, le leggi devono essere interpretate in modo da risultare conformi alle norme costituzionali.

Oltre che la conformità alle norme costituzionali, è da privilegiare la conformità alle norme comunitarie, e, in generale, alle convenzioni internazionali (c.d. **principio della doppia conformità**).

6.1. Le leggi interpretative. Limiti costituzionali delle leggi interpretative.

Le disposizioni interpretative sono, per loro natura, retroattive. Il loro scopo è di stabilire il significato di una precedente disposizione, e sarebbe illogico che la disposizione interpretata assuma un dato significato solo a partire dall'entrata in vigore della legge interpretativa.

Dato il carattere retroattivo delle leggi interpretative, il legislatore, nello «Statuto dei diritti del contribuente», ha disposto che *«L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica»*.

Vi sono limiti costituzionali che le leggi interpretative devono rispettare. Anche le leggi interpretative incontrano i limiti della retroattività.

6.2. Le circolari interpretative (e l'affidamento del contribuente).

Di solito, all'emanazione di una nuova legge, l'Amministrazione finanziaria fa seguire una circolare, con la quale ne illustra agli uffici periferici il significato (con eventuali altre indicazioni e direttive, ad esempio di carattere pratico ed organizzativo).

Le circolari sono atti interni all'amministrazione. Non sono fonti di diritto, e quindi, non sono vincolanti nell'ordinamento giuridico generale, ma solo all'interno dell'ordinamento amministrativo. Le circolari non sono vincolanti né per i contribuenti, né per i giudici.

Le circolari ministeriali sono fonte di «legittimo affidamento» del contribuente in ordine al comportamento da tenere nell'applicazione delle leggi tributarie.

7.1. L'integrazione analogica.

L'art.12 delle «preleggi» indica **due forme di analogia**:

- 1) l'applicazione delle norme dettate per casi simili o materie analoghe (**analogia legis**);
- 2) il ricorso ai principi generali dell'ordinamento (**analogia juris**).

«Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato» (art.12, secondo comma).

L'analogia non è ammessa per le leggi penali e per quelle *«che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi»*.

All'analogia si ricorre per porre rimedio ad una lacuna. Deve trattarsi però, di una lacuna tecnica. Dove non sono prospettabili lacune in senso tecnico, non sono necessarie, né possibili, integrazioni mediante l'analogia.

L'analogia è certamente da escludere per le norme tributarie sanzionatorie.

CAP. 7 – L’AZIONE AMMINISTRATIVA

1. L’Amministrazione finanziaria. Il Ministero e le agenzie.

La riforma dell’organizzazione del Governo e della pubblica amministrazione ha riguardato anche l’Amministrazione finanziaria, che è stata ristrutturata separando nettamente le funzioni operative (affidate alle agenzie) da quelle di indirizzo e controllo.

Un solo Ministero – quello dell’Economia e delle Finanze – ha assunto le competenze riguardanti la politica economica e finanziaria, il bilancio ed il fisco.

Le agenzie sono enti pubblici economici, soggette ai poteri di indirizzo e vigilanza del Ministro. Hanno personalità giuridica di diritto pubblico e sono autonome dal punto di vista regolamentare, amministrativo, patrimoniale, contabile e finanziario. Sono regolate, oltre che dalla legge, da un proprio statuto.

Le agenzie fiscali sono quattro: Agenzia delle Entrate, delle Dogane, del Territorio e del Demanio. L’Agenzia delle Entrate amministra tutti i tributi statali, con l’eccezione di quelli doganali e delle accise, che sono di competenza dell’Agenzia delle Dogane.

A seguito dell’istituzione dell’Agenzia delle entrate la titolarità dell’obbligazione tributaria (cioè del credito) è rimasta allo Stato, mentre l’esercizio dei poteri in materia d’imposizione fiscale sono stati trasferiti all’Agenzia.

2. Lo schema standard di attuazione dei tributi.

Secondo tale modello, cui sono conformate le regole di applicazione delle principali imposte (imposte sui redditi e imposta sul valore aggiunto), l’attuazione del tributo è affidata, *in primis*, agli stessi contribuenti, ai quali sono imposti obblighi molteplici di autoliquidazione dei tributi, di versamento, di dichiarazione.

A fronte degli obblighi imposti ai contribuenti vi sono dei poteri dell’Agenzia delle entrate e degli altri enti impositori (regioni, enti locali, ecc.).

Se il contribuente omette di dichiarare, o non dichiara compiutamente il presupposto e la base imponibile del tributo, è compito dell’Agenzia delle entrate svolgere indagini ed emettere un atto amministrativo, denominato «avviso di accertamento» o «atto d’imposizione».

L’emanazione di un atto d’imposizione comporta, di regola, anche l’applicazione di sanzioni di natura amministrativa (e, talvolta, anche di natura penale).

L’Agenzia deve controllare anche l’adempimento degli obblighi di versamento, riliquidando il tributo, se il contribuente ha errato nella liquidazione, e iscrivendo a ruolo le somme che, dovute in base a dichiarazione, non sono state versate. Distinto dal potere di determinazione del tributo, vi è quello di riscuoterlo, con la formazione di un atto (il ruolo), con cui vengono riscosse sia le somme dovute in base alle dichiarazioni dei contribuenti, sia le somme dovute in base agli atti di accertamento. Il ruolo è titolo esecutivo, e, sul suo fondamento, la riscossione è realizzata in forma coattiva.

Il modello ora delineato – caratterizzato dall’autotassazione – può presentare delle varianti.

3. La disciplina generale dei procedimenti tributari.

Le regole dei procedimenti tributari sono racchiuse in più testi.

Valgono, innanzitutto, sia pure con alcune limitazioni, i principi e le regole dettate in generale per i procedimenti amministrativi (L.7 agosto 1990, n.241).

Obbligati ad operare le ritenute (cc.dd. sostituti) sono:

- le società ed altri enti che sono soggetti passivi Ires,
- le società di persone e le associazioni,
- gli imprenditori individuali,
- coloro che esercitano arti e professioni,
- i curatori fallimentari

quando corrispondono:

- somme o valori che costituiscono reddito di lavoro dipendente o reddito assimilato a quello di lavoro dipendente;
- compensi di lavoro autonomo;
- provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari;
- interessi, dividendi e altri redditi di capitale;
- compensi per avviamento commerciale;
- premi e vincite.

Simili alle ritenute alla fonte sono le «ritenute dirette», operate dalle amministrazioni pubbliche. Sono dette «dirette» perché fatte dallo stesso creditore (assumendo che amministrazione finanziaria e amministrazione statale che effettua la ritenuta siano articolazioni d'un medesimo soggetto, lo Stato, avente unica personalità giuridica). Alla ritenuta diretta, con applicazione delle stesse norme che valgono per i sostituti, sono soggetti:

- i redditi di lavoro dipendente e i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente,
- i redditi di lavoro autonomo,
- alcune provvigioni,
- i redditi di capitale,
- i contributi,
- e i premi e le vincite.

Le amministrazioni statali devono operare le ritenute e trasferirne l'importo alla Tesoreria dello Stato, secondo le norme della contabilità pubblica. Le ritenute dirette, come le «ritenute alla fonte» operate dai «sostituti», sono eseguite, a seconda dei casi, a titolo d'acconto o a titolo d'imposta.

3. I versamenti diretti delle imposte sui redditi e altre imposte.

L'art.1 del D.p.r. 29 settembre 1973, n.602, stabilisce che le imposte sui redditi sono riscosse mediante:

- a) ritenuta diretta;
- b) versamenti diretti del contribuente all'agente della riscossione e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato;
- c) iscrizione nei ruoli.

La forma di riscossione più importante, dal punto di vista del gettito, è il «versamento diretto». È così denominato il pagamento di somme effettuato dal contribuente in esecuzione di un obbligo stabilito dalla legge ed in base ad autonoma liquidazione della somma da versare (c.d. **autoliquidazione** o **autotassazione**); viene detto «diretto» per distinguerlo da quello fatto a seguito di iscrizione a ruolo.

Con i versamenti diretti viene attuata la c.d. **riscossione anticipata**. Le imposte sui redditi sono imposte periodiche: ciò significa che ad ogni periodo d'imposta (anno solare o esercizio sociale) corrisponde una obbligazione tributaria, il cui presupposto si perfeziona quando si conclude il periodo d'imposta. questa forma di riscossione precede sia il presupposto (che si realizza con il decorso dell'intero periodo d'imposta), sia la procedura di accertamento.

La riscossione anticipata è realizzata in due modi:

- 1) mediante ritenuta d'acconto, da parte dei sostituti e della pubblica amministrazione, e successivo versamento;
- 2) mediante versamento di acconti, da parte del contribuente.

I sostituti, mensilmente, entro il giorno 16, devono versare le ritenute operate nel mese precedente.

Inoltre, ciascun «contribuente» deve effettuare, nel corso del periodo d'imposta, due versamenti d'acconto; tali versamenti hanno come parametro l'imposta dovuta per il precedente periodo e valgono come acconti dell'imposta che risulterà dovuta per il periodo in corso.

A fondamento della norma sta la presunzione che il reddito si riproduce di anno in anno (almeno) nella medesima misura. Il contribuente può versare meno di una certa percentuale di quanto dovuto per l'anno precedente se prevede di produrre un reddito inferiore e di dover pagare un'imposta minore, ma assume, in tal caso, il rischio di una sanzione amministrativa, se la sua previsione dovesse rivelarsi errata.

Nell'Iva, l'imposta dev'essere versata entro il giorno 16 di ciascun mese, in base alle liquidazioni mensili (oppure dopo il compimento di ciascun trimestre). Entro il 27 dicembre deve essere versato un acconto calcolato in base all'ultima liquidazione dell'anno.

Dopo che il periodo d'imposta si è concluso, con la presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione annuale Iva, deve essere versato il saldo che risulta dovuto in base alla stessa dichiarazione. In particolare, con la dichiarazione annuale dell'Iva deve essere versata la differenza tra versamenti infrannuali e imposta dovuta per il periodo (meno le detrazioni); se dalla dichiarazione annuale risulta un credito, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo e, in certe ipotesi, può chiederne il rimborso.

3.1. Versamenti «unitari» e compensazione.

I contribuenti versano, cumulativamente, sia le imposte dirette e le ritenute, sia altre imposte (Iva, Irap, ecc.), sia i contributi previdenziali e assistenziali. Sono versati «unitariamente» anche taluni tributi dovuti agli enti locali e le somme dovute ad altri enti (Camere di commercio, ecc.). viene utilizzato il modello denominato F24; ed il versamento è effettuato o direttamente presso gli uffici dell'agente della riscossione, o presso banche o uffici postali. I titolari di partita Iva, dal 1° ottobre 2006, sono obbligati ad effettuare i versamenti unitari per via telematica, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato.

Per indicare il titolo cui imputare le somme che si versano si utilizza un «codice tributo». Il pregio dei «versamenti unitari» è che consentono la compensazione tra «partite attive» e «passive» del contribuente, coinvolgendo non solo imposte diverse (imposte sui redditi, Iva, Irap), ma anche i rapporti con gli enti previdenziali e gli enti locali.

Bisogna distinguere tra compensazione verticale e compensazione orizzontale:

- **compensazione verticale:**
 - riguarda lo stesso tributo;
- **compensazione orizzontale:**
 - riguarda tributi diversi;
 - è ammessa, in sede di versamento unitario, entro importi annui prefissati, tra imposte e contributi da versare con il mod. F24; ad esempio, si possono compensare i crediti d'imposta (come il credito Iva), con i debiti per imposte, sanzioni, contributi previdenziali.

Se la dichiarazione dei redditi reca un saldo attivo, «*il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi*».

15.1. Rilevanza della organizzazione d'impresa.

Vi è però un'ipotesi in cui la forma organizzativa, ossia l'organizzazione in forma di impresa, attribuisce ad un soggetto la qualifica di imprenditore, sebbene l'attività svolta non sia commerciale secondo il codice civile. Sono infatti redditi d'impresa «*i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile*».

In materia di servizi si ha la seguente tripartizione:

- a) la «*produzione*» di servizi genera reddito d'impresa anche se non organizzata in forma d'impresa (art.55, comma 1);
- b) la «*prestazione*» di servizi, non compresi nell'art.2195 cod. civ., genera redditi d'impresa solo se organizzata in forma d'impresa (art.55, comma 2);
- c) la prestazione di servizi non compresi nell'art.2195 cod. civ., e non organizzata in forma d'impresa, è attività di lavoro autonomo.

Nelle professioni intellettuali, i redditi professionali sono redditi di lavoro autonomo anche se organizzati in forma di impresa.

Il legislatore non fornisce alcuna indicazione circa la nozione di organizzazione in forma di impresa; si sono diffuse, perciò, ipotesi interpretative assai disparate, sia per la definizione dei caratteri "qualitativi" dell'organizzazione ad impresa, sia per la individuazione del "livello minimo" di organizzazione, che appare necessario per configurare l'organizzazione ad impresa.

16. Il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società di persone.

Il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società di persone commerciali (snc e sas) è determinato con le regole dettate, in ambito Ires, per le società (e gli altri enti) soggetti a tale imposta.

Negli artt. Da 56 a 66 sono però poste alcune regole, che valgono solo per il reddito d'impresa tassato con Irpef.

Tra i ricavi, si comprende il valore normale dei beni «*destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa*» (nel caso di beni destinati al consumo personale o familiare, si parla di "autoconsumo"); in quanto, ai fini fiscali, rileva tutto ciò che si distacca dalla sfera dell'impresa e, quindi, anche ciò che ne esce senza corrispettivo.

Le plusvalenze che fruiscono del regime di *participation exemption*, in quanto sussistono i quattro presupposti di tale regime, non sono esenti per intero ma limitatamente al 50,28% del loro ammontare; sono, dunque, tassate solo nella misura del 49,72%. Correlativamente, le minusvalenze sono deducibili per il 49,72%. Anche gli utili da partecipazione (dividendi), distribuiti da società di capitali, sono tassati nella misura del 49,72% (come dividendi percepiti da persone fisiche che detengono partecipazioni qualificate).

Le plusvalenze realizzate con la cessione di aziende possono essere tassate separatamente, a norma dell'art.17, comma 2. Il trasferimento di aziende per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo delle plusvalenze dell'azienda; non si ha dunque tassazione della plusvalenza. Per gli eredi, l'azienda ha lo stesso "valore fiscalmente riconosciuto" che aveva per il *de cuius*.

La trasparenza delle società a responsabilità limitata può essere adottato solo se sussistono le seguenti condizioni:

- il volume dei ricavi non deve superare le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore;
- la società deve essere composta da persone fisiche non superiori a 10;
- la società non deve essere assoggettata a procedure concorsuali e non deve avere esercitato l'opzione per il consolidato nazionale o mondiale.

Se la società possiede partecipazioni che si qualificano per la *participation exemption* (ossia l'esenzione, non totale, prevista per società di capitali e enti commerciali), le plusvalenze derivanti dalla loro cessione e i dividendi percepiti concorrono alla formazione del reddito della società trasparente come se fossero detenute direttamente dalle persone fisiche.

L'opzione per il regime speciale di trasparenza è esercitata con le stesse condizioni e modalità dell'opzione per il regime "ordinario".

Alcune puntualizzazioni riguardano le perdite. Si applicano anche al regime "speciale" le seguenti regole:

- le perdite si imputano ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione;
- i soci possono utilizzare le perdite solo per compensare i redditi della società partecipata entro 5 anni successivi al periodo in cui sono imputate.

20. Il consolidato nazionale. Aspetti generali.

Dal 1° gennaio 2004 è stata introdotta la tassazione consolidata, nazionale o mondiale, commisurata al risultato globale del gruppo. Ponendo l'attenzione al consolidato fiscale, va notato che la tassazione unitaria del gruppo postula che il gruppo sia un'unità economica.

Inoltre, il consolidato fiscale non è una forma di tassazione fondata sul bilancio consolidato, quindi non si ha un utilizzo fiscale del consolidato civilistico, questo perché il consolidato fiscale è diverso da quello civilistico:

- quello civilistico è un bilancio nel quale la pluralità delle società è rappresentata come soggetto unitario; le poste di bilancio relative ai rapporti interni di gruppo sono elise ed i patrimoni netti sono integrati; il risultato finale è un bilancio che rappresenta la pluralità di soggetti che compongono il gruppo come un soggetto unitario, con un solo patrimonio ed un solo reddito;
- quello fiscale, ferma restando la rilevanza dei rapporti tra società del gruppo, si sommano algebricamente i risultati fiscali conseguiti da ciascuna società. Si calcola il reddito di ciascuna società, secondo le norme ordinarie, compresa la capogruppo; quest'ultima somma algebricamente al suo risultato reddituale quello delle singole società del gruppo, apportando a tale somma una "rettifica di consolidamento" (che è meramente eventuale, per interessi passivi non deducibili a livello di singole società ma compensabili, a certe condizioni, a livello di gruppo). Si ottiene così il «*reddito complessivo globale*», che è il risultato della soma dei "redditi complessivi netti" di ciascuna società.

Ciascuna società deve quindi redigere una sua dichiarazione dei redditi da presentare al fisco e alla capogruppo, la quale dopo aver redatto la propria dichiarazione, deve redigere e presentare al fisco la dichiarazione di gruppo.

Dal risultato positivo scaturisce un unico debito, di cui è responsabile la controllante. Le società controllate sono responsabili solo per la parte di debito globale che è da collegare al loro redditi individuale e per le sanzioni.