

Luigi IACOBELLIS

Schemi di
**DIRITTO
TRIBUTARIO**

XII edizione **2025**


Neldiritto
Editore



Parasoggettività tributaria, ritenute d'acconto, omessi versamenti e solidarietà tributaria.

La parasoggettività tributaria è definita dal nostro legislatore nell'art. 64 del D.P.R. 600 del 1973, nel quale sono ravvisabili due diverse figure giuridiche: il sostituto d'imposta ed il responsabile d'imposta. Per sostituto d'imposta si intende quella figura che, in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso; il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta. Per responsabile d'imposta si intende, invece, chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, con diritto di rivalsa.

Nel fenomeno della sostituzione tributaria, largamente utilizzata nel nostro ordinamento, e rispondente ad esigenze di economicità e celerità, nonché di certezza nella riscossione, il sostituto d'imposta diventa contribuente di diritto in luogo del soggetto passivo sostituito, contribuente di fatto, al quale si riferisce l'elemento indice di capacità contributiva e sul quale dovrà incidere l'imposta tramite l'obbligo di rivalsa, nelle classiche modalità della ritenuta che potrà diversamente declinarsi come a titolo d'acconto o d'imposta. Nel primo caso, si tratterà di una configurazione giuridica definita impropria in quanto non si verifica una effettiva sostituzione di un rapporto giuridico ma di una mera anticipazione dell'imposta dovuta; nel secondo caso di una sostituzione propria estinguendo l'obbligazione tributaria e non ricadendo alcun obbligo sul sostituito. In altri termini per le ritenute a titolo d'acconto, il versamento da parte del sostituto non estingue il debito d'imposta, in quanto, anche nel caso in cui la ritenuta corrisponda all'imposta dovuta dal contribuente, occorre che il periodo d'imposta si compia per determinare l'effetto soddisfacente; effetto che solo raramente si realizza in modo automatico, essendo generalmente richiesti ulteriori adempimenti, costituiti dalla compilazione e dalla trasmissione all'ente impositore dei documenti connessi alla dichiarazione dei redditi. La sostituzione tributaria, così configurata, differisce quindi anche dalla ritenuta diretta visto che, nel secondo caso, lo Stato riscuote direttamente la somma corrispondente all'imposta (o alla frazione d'imposta) dovuta dal percipiente, mentre nel primo un altro soggetto s'interpone nel rapporto tra il contribuente e ente impositore.

È pacificamente accettato da giurisprudenza e dottrina che i giudizi promossi dal sostituto o sostituito per l'impugnazione di un atto dell'Amministrazione Finanziaria siano nella cognizione del giudice tributario, a differenza di quelli relativi alle liti per risarcimento del danno per inadempimento ad obblighi contrattuali, compresi quelle di mancata certificazione, incardinata dinanzi al giudice ordinario.

Con la recente pronuncia n. 4904 del 6 febbraio 2023, la Corte di cassazione ha precisato che in tema di responsabilità del liquidatore per l'omesso versamento di ritenute certificate non occorre la distrazione dei fondi ad altri scopi rispetto al pagamento delle imposte dovute, poiché non trovano applicazione in campo penale le limitazioni di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973. Ed ancora, i giudici di legittimità hanno evidenziato che la prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni di imposta ai sostituiti, quale elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice anteriormente vigente alla riforma introdotta con D.Lgs. n. 158/2015 e, comunque, conseguentemente alla sentenza della Consulta n. 175/2022, non può desumersi dalla sola presentazione del modello 770 o dal contenuto dei CUD privi della sottoscrizione di ricevuta da parte dei dipendenti.

Con la recente pronuncia n. 11565 del 20 marzo 2023, la Corte di cassazione ha confermato che a seguito dell'intervento del Giudice delle leggi, ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 10-bis, D.Lgs. n. 74 del 2000, è sempre necessaria la prova non solo della effettiva corresponsione delle retribuzioni ma anche dell'effettivo rilascio delle certificazioni ai sostituiti. Tale prova riguarda anche i fatti commessi dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015 che ha esteso il precetto alle ritenute risultanti dalla sola dichiarazione, poiché anche per tali fatti sarà necessaria la prova dell'effettivo rilascio delle certificazioni.

Con la pronuncia n. 2783 del 30 gennaio 2024, la Corte di Cassazione ha stabilito che in tema di solidarietà tributaria – qual è quella sussistente, ai fini dell'imposta di registro, ex art. 57 d.P.R. 131/86 – fermo restando il principio generale di cui al primo comma dell'articolo 1306 c.c., secondo cui la sentenza non fa stato nei confronti dei debitori in solido che non abbiano partecipato al giudizio – opera tuttavia, pure in detta materia, il limite apportato a questo principio generale dal secondo comma della norma in esame; in forza del quale il debitore che non abbia partecipato al giudizio può opporre la sentenza a lui favorevole al creditore, salvo che essa sia fondata su ragioni personali al condebitore nei cui confronti è stata emessa.

PARTE GENERALE

Si segnalano altresì le recentissime pronunce n. 3697 del 13 febbraio 2025 e n. 3056 del 6 febbraio 2025 emesse dalla Suprema Corte di cassazione in tema di sanzioni sul mancato versamento di ritenute fiscali.

↳ 2.5. La solidarietà tributaria.

Nel diritto tributario ci si riferisce solitamente alla **solidarietà passiva**: più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno, libera gli altri (art. 1292 c.c.).

Vi può essere una:

- **solidarietà passiva paritetica**: quando il presupposto del tributo è posto in essere da una pluralità di soggetti, tutti obbligati all'adempimento dell'obbligazione tributaria (es. eredi nell'imposta di successione);
- **solidarietà passiva dipendente**: il presupposto è riferibile ad un unico soggetto (obbligato principale) ma è prevista la responsabilità solidale di un altro soggetto (obbligato dipendente) che **può rivalersi** verso il debitore principale (il fenomeno già citato della responsabilità tributaria).

	Analogie	Differenze
<i>Sostituzione tributaria</i>	<ul style="list-style-type: none">▶ Vengono coinvolti soggetti diversi da colui che ha realizzato il presupposto d'imposta per facilitare l'azione di accertamento e riscossione dell'Amministrazione finanziaria▶ L'eventuale rivalsa è regolata dalle norme del codice civile e rientra nella giurisdizione del G.O.	<ul style="list-style-type: none">▶ Il sostituto ha obbligo di rivalsa▶ La responsabilità del tributo è riferibile solo ad un soggetto diverso da colui che realizza il presupposto d'imposta anche se permane una responsabilità solidale per quest'ultimo
<i>Responsabilità tributaria</i>		<ul style="list-style-type: none">▶ Il responsabile d'imposta ha diritto di rivalsa▶ La responsabilità del tributo ricade su chi realizza il presupposto ed anche sul responsabile d'imposta

↳ 2.6. Successione del debito d'imposta.

Nelle ipotesi di successione ereditaria si applicano i principi generali previsti dalle norme di diritto civile, pertanto, ai sensi dell'art. 752 c.c., **gli eredi del soggetto passivo d'imposta devono adempiere alle obbligazioni tributarie del *de cuius* in proporzione delle quote ereditate.**

Disposizioni speciali in tema tributario riguardano:

- **imposte sui redditi**: l'art. 65 del d.p.r. n. 600/1973 prevede che gli eredi rispondano in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa;
- **IVA**: l'art. 35 *bis* del d.p.r. n. 633/1972 prevede che gli obblighi in materia di IVA possono essere adempiuti dagli eredi, ancorché i relativi termini siano scaduti non oltre quattro mesi prima della morte del contribuente, entro sei mesi da tale data.

Capitolo XV

L'imposta sul reddito delle società (IRES)

Sommario | 1. IRES. - 2. Elementi strutturali dell'IRES. - 3. Soggetti passivi IRES (art. 73). - 4. Stato ed enti pubblici non assoggettati ad IRES (art. 74). - 5. Base imponibile (art. 76). - 6. Stabile organizzazione (art. 162). - 7. Determinazione del reddito complessivo (art. 83). - 7.1. Cenni sul bilancio d'impresa. - 7.2. Teoria del doppio binario e variazioni fiscali. - 8. Principio di imputazione del reddito: la competenza fiscale. - 9. I beni relativi all'impresa. - 10. I componenti positivi del reddito d'impresa. - 10.1. I ricavi (art. 85). - 10.2. Le plusvalenze patrimoniali (art. 86). - 10.3. Le plusvalenze esenti o regime della *participation exemption P.Ex.* (art. 87). - 10.4. Le sopravvenienze attive (art. 88). - 10.5. I dividendi e gli interessi (art. 89). - 10.6. I proventi immobiliari (art. 90). - 10.7. Variazione delle rimanenze (art. 92). - 10.8. Variazione dei titoli (art. 94). - 11. I componenti negativi del reddito d'impresa. - 11.1. I principi in tema di componenti negativi del reddito d'impresa. - 11.2. Il principio di inerenza. - 11.3. Il principio di previa imputazione in conto economico. - 11.4. Spese per prestazioni di lavoro (art. 95). - 11.5. Interessi passivi (art. 96). - 11.6. Oneri fiscali e contributivi (art. 99). - 11.7. Oneri di utilità sociale (art. 100). - 11.8. Minusvalenze patrimoniali (art. 101). - 11.9. Sopravvenienze passive (art. 101). - 11.10. Perdite (art. 101). - 11.11. Ammortamento (artt. 102-104) - 11.12. Accantonamenti (art. 105). - 12. I regimi optativi IRES. - 13. L'opzione per la trasparenza fiscale (artt. 115-116). - 13.1. Opzione per la trasparenza per le società di capitali. - 13.2. Opzione per la trasparenza per le società a ristretta base proprietaria. - 14. Tassazione consolidata (artt. 117-142). - 14.1. Il consolidato nazionale (artt. 117-129). - 14.2. I requisiti del consolidato nazionale. - 14.3. Il consolidato mondiale (artt. 130-142).

1. IRES.

Imposta sul reddito delle società, disciplinata dal d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (T.U.I.R), è un'imposta **periodica e proporzionale** che colpisce il reddito delle **società e di altri enti collettivi elencati nell'art. 73**; l'aliquota unica è del 24%.

2. Elementi strutturali dell'IRES.

Gli elementi strutturali dell'IRES sono:

- **presupposto d'imposta**: il presupposto al verificarsi del quale sorge l'obbligo tributario è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 TUIR da parte dei soggetti passivi previsti dall'art. 73 TUIR;
- **soggetti passivi**: sono elencati nell'art. 73 TUIR;
- **base imponibile**: si differenzia a seconda del soggetto passivo considerato;
- **aliquota**: proporzionale fissata al 24%. **La legge di Bilancio 2025 (L. n.207/2024) ha introdotto per l'anno 2025 un regime cd. "premierale" prevedendo l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta al 20% ad alcuni soggetti passivi del tributo che effettuano, a determinate condizioni, investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio nazionale (rientranti nelle categorie 4.0 o 5.0).**

3. Soggetti passivi IRES (art. 73).

Sono soggetti passivi IRES:

→ a) 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;

→ b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

Sono soggetti passivi IRES:

→ c) 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;

→ d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Ai fini IRES si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

4. Stato ed enti pubblici non assoggettati ad IRES (art. 74).

Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta. Non costituiscono esercizio dell'attività commerciale: a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici; b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria.

5. Base imponibile (art. 76).

L'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II, per le società e gli enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, del capo III, per gli enti non commerciali di cui alla lettera c) e dei capi IV e V, per le società e gli enti non residenti di cui alla lettera d).

Le società residenti di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 73 e quelle non residenti di cui alla lettera d) possono determinare il reddito secondo le disposizioni del capo VI.

Società ed enti commerciali >> per le società e gli enti commerciali il reddito è considerato sempre e comunque d'impresa da qualsiasi fonte provenga (non si procede a distinguere le categorie