

## La nuova chance per il reddito di impresa: la tassazione separata con aliquota fissa

di **Giuseppe Bennici**

Pubblicato il 21 febbraio 2008

---

L'art. 1, commi 40, 41 e 42 della legge n. 244 del 2007 (finanziaria 2008), ha introdotto un nuovo regime di tassazione separata con aliquota proporzionale fissa al 27,5 % sul reddito prodotto in regime di impresa e sui redditi da partecipazione in società di persone.

L'aliquota proporzionale fissa rispecchia la nuova aliquota IRES introdotta dall'art. 1, comma 33, lett. e) dalla finanziaria 2008 per le società di capitali ed enti individuati dall'art. 73 del TUIR.

Tutto ciò fa muovere un ulteriore passo, stavolta di natura fiscale, verso l'equiparazione tra società di persone e società di capitali, in piena sintonia con quanto chiesto dalla commissione di studio sulla imposizione fiscale sulle società (Commissione Biasco); in chiave civilistica l'iter di equiparazione è stato intrapreso con la riforma delle società ad opera della legge n. 366 del 2001 e si è concretizzata con il d. lgs. n. 6 del 2003, mentre, sul piano fiscale, il decreto legislativo n. 334 del 2003, su delega della legge n. 80 del 2003, introducendo i nuovi artt. 115 e 116 del Tuir, ha previsto la trasparenza fiscale, su opzione, anche per le società di capitali.

L'attuazione del nuovo regime è demandato ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze con il quale verranno individuate le modalità e i termini per la scelta dell'opzione, l'imputazione delle perdite, il trattamento delle riserve di utili, le modalità di versamento dell'imposta ed il coordinamento con le altre disposizioni del Tuir ed in materia di accertamento.

### **Soggetti interessati**

Come previsto dall'art. 1, comma 40 della finanziaria 2008, i soggetti che possono adottare il regime in commento sono solo le persone fisiche residenti:

- imprenditori individuali titolari di redditi di impresa
- soci di Società in nome collettivo o Società in accomandita semplice.

Ai sensi dell'art. 55 del Tuir, per redditi d'impresa si intendono quelli che derivano dall'esercizio di imprese **commerciali**; a tal fine si considera impresa commerciale l'esercizio di una professione abituale, ancorché non esclusiva, delle seguenti attività:

1. un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
2. un'attività intermedia nella circolazione dei beni;
3. un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria
4. altre attività ausiliarie delle precedenti
5. le attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32, del Tuir, che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa, ossia:

Ø l'attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;

Ø le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, **commercializzazione** e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

6. l'esercizio di attività organizzata in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;
7. l'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
8. i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

Dubbi per l'applicazione del nuovo regime si verificano in capo alle imprese familiari, come individuate dall'art. 230 bis del codice civile; infatti, l'attività di impresa familiare, fiscalmente disciplinata dall'art. 5, commi 4 e 5, del Tuir, è giuridicamente imputata all'imprenditore "capo famiglia" mentre ai familiari viene riconosciuto un diritto alla compartecipazione agli utili, così che, salvo accettare per opportunismo tecnico/gestionale, in via straordinaria, l'equiparazione tra una impresa individuale ad una società, problemi possono sorgere in caso di scelta dell'opzione non univoca tra titolare e familiari.

Altro aspetto poco chiaro concerne la possibilità di applicare l'opzionale nei casi in cui la partecipazione nella SNC o SAS è detenuta in regime di impresa; in linea di massima, nulla dovrebbe ostare in tal senso.

### **Le condizioni minime per la scelta dell'opzione**

Affinché si possa adottare la tassazione proporzionale fissa separata, è necessario che vengano rispettati tre condizioni esimenti:

- essere residenti nel territorio dello Stato italiano;
- non adottare il regime della contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 del DPR n. 600 del 1973;
- i redditi prodotti ovvero imputati per trasparenza non siano prelevati o distribuiti.

Per quel che attiene all'aspetto contabile, rileva il fatto che si deve tenere una contabilità ordinaria, anche per opzione.

Per i soggetti già in regime di contabilità semplificata, l'opzione per la contabilità ordinaria, come disposto dal DPR n. 442/1997 e chiarito con la Circolare Ministeriale n. 209/1998, potrà manifestarsi anche attraverso fatti concludenti, previa predisposizione di tutti i documenti contabili ordinariamente previsti e l'effettuazione dell'ordinaria registrazione di fatti di gestione entro 60 giorni. Tuttavia, onde evitare di incorrere in sanzione, la scelta va comunicata formalmente all'Amministrazione finanziaria con la dichiarazione IVA, o in caso di dichiarazione unificata con il modello UNICO, relativa all'anno in cui si è passati al regime ordinario.

Sul tema dell'indisponibilità del reddito prodotto dall'imprenditore o spettante al socio, ciò comporterà, ai sensi dell'art. 1, comma 41, della finanziaria che in un apposito prospetto della **dichiarazione dei redditi** si dovrà garantire la tracciabilità degli utili; in particolare, nell'apposito prospetto dovrà evidenziarsi l'incidenza che gli utili hanno sul patrimonio netto.

### **Determinazione del reddito da assoggettare a tassazione separata**

Il reddito da assoggettare a tassazione separata sarà il reddito d'impresa dell'esercizio,

determinato secondo le risultanze del conto economico, al netto delle somme prelevate dal titolare o distribuite ai soci.

In pratica, per determinare il reddito da assoggettare al 27,50% si dovrà tenere presente che:

- le somme prelevate o distribuite si considerano imputate prioritariamente agli utili dell'esercizio in corso e per l'eccedenza a quelli degli esercizi precedenti;
- l'importo delle somme prelevate che supera il patrimonio netto risultante al termine del periodo d'imposta si considera prelievo degli utili dei periodi d'imposta successivi da assoggettare a tassazione, ricorrendone i presupposti, in tali periodi.

### **Tassazione finale e crediti di imposta**

Al verificarsi della revoca dell'opzione, gli utili corrispondenti al reddito d'impresa assoggettato a tassazione separata non ancora prelevati o distribuiti al termine dell'ultimo periodo d'imposta di vigenza del regime opzionale, concorrono alla formazione del reddito complessivo di tale periodo in un'unica base imponibile con gli utili del periodo.

Le somme prelevate concorrono a formare il reddito del titolare con attribuzione di un credito d'imposta pari al 27,5 per cento; in pratica, al fine di evitare la doppia imposizione sullo stesso reddito, il reddito già assoggettato a tassazione separata negli esercizi precedenti ed imputati per trasparenza, viene "sgravato" di un ammontare di imposta pari al 27,5%.

Per esempio, nell'ipotesi che un reddito X abbia scontato una tassazione del 27,5%, la posizione nei confronti del fisco per il socio percettore o per l'imprenditore potrà essere:

- creditoria, se l'aliquota personale di riferimento dell'imprenditore o del socio è tendenzialmente inferiore al 27,5%;
- debitoria, se l'aliquota personale dell'imprenditore o del socio è tendenzialmente superiore al 27,5%;

A tal fine, considerando la "curva contributiva" per scaglioni delle persone fisiche, come individuata dall'art. 11 del Tuir, la posizione di equilibrio tra tassazione Irpef ordinaria e tassazione separata, senza tener conto di deduzioni e detrazioni, si avrà intorno ad un reddito di euro 30.000.

**Giuseppe Bennici\***

**13 Febbraio 2008**

\*Articolo redatto a titolo personale.

