

CAPITOLO PRIMO  
**SISTEMI D'IMPOSIZIONE DEL REDDITO  
D'IMPRESA E DI COMPENSAZIONE  
DELLE PERDITE**

Sezione I

**Sistemi d'imposizione progressiva  
e proporzionale del reddito d'impresa**

SOMMARIO: 1. L'impresa e la legge delega 2023 per la riforma tributaria. – 2. Residenza fiscale dell'imprenditore. – 3. Nozione di reddito d'impresa ai fini impositivi. – 4. Sistemi impositivi IRPEF (con relative addizionali) e IRES del reddito d'impresa dipendenti dalla diversa forma giuridica. – 5. Regime (forfetario) d'imposizione sostitutiva del reddito dell'imprenditore individuale. – 6. Attrazione al reddito d'impresa per società ed enti commerciali. Perdita della qualifica di ente non commerciale. – 7. Riforma tributaria 2023 e nuovo sistema impositivo del reddito d'impresa di neutralità dalla forma giuridica. – 8. Maggiorazione IRES e reddito minimo per società di comodo. – 9. IRES premiale ridotta. – 10. La cd. *mini*-IRES per date categorie di soggetti *non profit*. – 11. Imposizione concordata del reddito d'impresa. – 12. Divieto di doppia imposizione "interna".

**1. L'IMPRESA E LA LEGGE DELEGA 2023 PER LA RIFORMA TRIBUTARIA.**

Prende corpo in Italia la riforma tributaria 2023 in un contesto giuridico europeo che reputa fondamentale, oltre che *promuovere l'equità, la trasparenza e la certezza in ambito tributario, combattere nel contempo la pianificazione fiscale aggressiva e l'evasione fiscale*, in linea con gli sviluppi internazionali a livello dell'OCSE/G20 e con il *Codice di condotta* per la tassazione delle imprese, quale strumento principale UE dal 1997 per prevenire la concorrenza fiscale dannosa. La lotta all'evasione, all'elusione e alla pianificazione fiscale aggressiva può fornire, infatti, un

Il contesto europeo di riferimento

gettito fiscale aggiuntivo di aiuto ai governi nazionali nel mantenere le imposte a livelli idonei a favorire una crescita economica sostenibile e la competitività dell'UE.

Disparità fra grandi imprese multinazionali e PMI

Emergono, a tale riguardo, nel contesto europeo costi di *tax compliance* stimati per le *grandi imprese multinazionali* pari a circa il 2% delle imposte versate, a fronte del corrispondente dato per le *piccole e medie imprese* (PMI) pari a circa il 30%: ciò, nell'ambito dell'adozione, da parte di alcuni Stati membri, di regimi fiscali forieri di disparità tra imprese multinazionali e PMI, con il risultato di porre queste ultime in una posizione di *svantaggio competitivo*, benché esse siano i principali promotori della crescita economica e della creazione di posti di lavoro (Risoluz. Parlam. EU del 12-12-2023 – C/2024/4165, *Further reform of corporate taxation rules*, punti 5 e 10).

Legge delega di riforma tributaria n. 111/2023

In tale contesto europeo e a distanza di vent'anni dalla precedente importante riforma fiscale del 2003 con la nuova legge di riforma (L. 111/2023) si è delegato il Governo (art. 1, c. 1) ad adottare uno o più *decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributario*. Tali decreti devono essere adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, nonché dell'ordinamento dell'UE e del diritto internazionale, sulla base di *principi e criteri direttivi generali* (di cui agli artt. 2 e 3) e *specifici* (di cui agli artt. da 4 a 20) stabiliti dalla legge delega. Quest'ultima prevede, inoltre, il riordino del sistema tributario mediante la redazione di testi unici e di un codice del diritto tributario.

Principi generali di riforma del diritto tributario nazionale (art. 2) per l'impresa

Nell'ambito dei *principi generali del diritto tributario nazionale* (art. 2, c. 1) quelli pertinenti all'imposizione reddituale dell'impresa impongono di: *stimolare la crescita economica, fermi restando i principi della progressività e dell'equità del sistema tributario* (lett. a); *prevenire, contrastare e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale* (lett. b); prevedere la possibilità di destinare *alla compensazione della riduzione della pressione fiscale le risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo* degli obblighi tributari (lett. c); *razionalizzare e semplificare il sistema tributario*, ciò, anche con riferimento, fra gli altri (punto 3) alla normativa fiscale riguardante gli enti del Terzo settore e quelli non commerciali (lett. d); *rivedere gli adempimenti dichiarativi e di versamento* (lett. e).

Principi relativi al diritto UE e internazionale (art. 3) per l'impresa

Oltre ai principi e criteri direttivi generali suddetti, la legge delega ha previsto che il Governo osservi i seguenti *principi generali relativi al diritto tributario UE e internazionale* (art. 3, c. 1, titolo I), principi, tutti, pertinenti all'imposizione reddituale dell'impresa:

a) *garantire l'adeguamento ai principi dell'ordinamento UE* (rinvio, cap. 4, sez. III, par. 1);

b) *assicurare la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni OCSE nell'ambito del progetto BEPS (Base erosion and profit shifting)* (rinvio, cap. 7, par. 15);

c) *revisione della disciplina della residenza fiscale* (rinvio, par. succ.);

d) conformare l'imposizione sul reddito d'impresa a una *maggiore competitività internazionale* (rinvio, cap. 7, par. 11);

e) recepire la direttiva (UE) 2022/2523 relativa alle regole GloBE (*Global Anti-Base Erosion rules*) (rinvio, cap. 7, par. 15);

f) semplificare e razionalizzare il regime delle società controllate estere (CFC) (rinvio, cap. 7, par. 13).

Con riguardo all'impresa, principi e criteri direttivi specifici sono dettati, oltre che per la *revisione dello Statuto* dei diritti del contribuente (l. 212/200) (art. 4), in relazione ai vari *tributi*, per la *revisione del sistema di imposizione sui redditi* delle persone fisiche, delle società e degli enti (artt. 5-6), nonché dell'IVA e dell'IRAP, *per il suo graduale superamento* (artt. 7-8), per concludere con il *settore dell'imposizione del reddito d'impresa e della redazione del bilancio* (art. 9).

Principi e criteri direttivi specifici in materia di IRPEF, IRES, IVA e IRAP (artt. 5-9)

Per ciò che concerne, in particolare, i principi e criteri direttivi per la *revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti* la legge delega ha imposto al Governo di osservare i seguenti principi e criteri direttivi specifici (art. 6, c. 1):

Principi e criteri direttivi specifici di imposizione sui redditi delle società ed enti (art. 6)

a) previsione di un regime di *riduzione dell'aliquota IRES* a fronte di determinate forme di impiego del reddito (rinvio, cap. 1, par. 9);

b) in alternativa, per le imprese che non beneficiano di tale riduzione IRES, possibilità di fruire di incentivi fiscali riguardanti gli *investimenti qualificati*, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, nonché di *misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni*, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime (rinvio, cap. 4, sez. III, par. 1);

c) razionalizzazione e semplificazione dei *regimi di riallineamento* dei valori fiscali a quelli contabili (rinvio, cap. 5, par. 2);

d) *revisione della disciplina della deducibilità degli interessi passivi* (fermo restando il contrasto dell'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali): non ancora attuata;

e) riordino del regime delle *perdite fiscali* anche nel consolidato fiscale e nelle operazioni straordinarie (rinvio, cap. 1, sez. II, par. 1);

f) sistematizzazione e razionalizzazione del regime dei *conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni* (rinvio, cap. 8, sez. III);

g) previsione di un regime speciale in caso di passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività;

h) razionalizzazione in materia di *qualificazione fiscale interna delle entità estere* (non ancora attuata, rinvio, cap. 1, par. 4).

Per ciò che riguarda, infine, *l'imposizione del reddito d'impresa* la delega pone (art. 9) principi e criteri direttivi quanto a *revisione*:

a) degli istituti fiscali del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza (rinvio, cap. 9, par. 1 e par. 7);

b) del regime delle società non operative (rinvio, cap. 1, par. 8);

- c) del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, rafforzandolo (*rinvio*, cap. 2, sez. I e cap. 3);
- d) della disciplina in materia di bilancio e di adozione dei principi contabili internazionali (da attuare, *rinvio*, cap. 2, sez. I);
- e) della disciplina fiscale della scissione introducendo quella sulla scissione societaria parziale (*rinvio*, cap. 8, sez. II, par. 6);
- f) della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società (*rinvio*, cap. 9, par. 2);
- g) degli incentivi fiscali alle imprese (*rinvio*, cap. 4, sez. III);
- h) della fiscalità di vantaggio (*rinvio*, cap. 4, sez. III);
- i) del sistema di agevolazioni fiscali delle imprese di sostegno nel Mezzogiorno, particolarmente per le ZES (*rinvio*, cap. 4, sez. III, par. 3);
- l) dei regimi agevolativi per i soggetti svolgenti attività che realizzano finalità sociali, in coerenza con il CTS (*rinvio*, cap. 4, sez. I, par. 4).

## 2. RESIDENZA FISCALE DELL'IMPREDITORE.

La definizione unilaterale di residenza fiscale

La *definizione unilaterale italiana di residenza fiscale* del soggetto passivo (cd. *residenza fiscale interna*) – definizione che si contrappone a quella *bilaterale* stabilita dai vari trattati contro le doppie imposizioni sul reddito stipulate dall'Italia – è modulata in singoli elementi di collegamento aventi rilevanza autonoma l'uno dall'altro, ossia valutabili alternativamente. Ciò vale anche agli effetti dell'IRAP, la cui disciplina è integrata per rinvio (art. 12, c. 3., d.lgs. 446/1997).

Importanti modifiche sono state apportate con il d.lgs. 209/2023 (cfr.: AdE, circol. 4-11-2024, n. 20/E), in attuazione della legge di riforma tributaria che ha delegato il Governo alla revisione della disciplina in materia – art. 3, c. 1, lett. c), l. 111/2023 – *al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni*, nonché di coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia (valutando anche la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile).

Elementi fondanti la residenza fiscale in Italia del contribuente persona fisica

Per i soggetti IRPEF gli elementi che fondano la residenza fiscale in Italia sono: la *residenza ai fini del c.c.* o il *domicilio* o la *relativa presenza nel territorio dello Stato italiano*, criterio, quest'ultimo della presenza, introdotto con tali modifiche. Inoltre, per *domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*, risultando perciò superato il domicilio civilistico quale sede principale degli affari e degli interessi (art. 43 c.c.) richiesto fino al 2023. *Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente* (art. 2, c. 2, Tuir).

Ciascuno di questi elementi sussiste solo in quanto *perduri almeno in un tempo minimo* individuato dalla legge, pari alla *maggior parte del periodo di imposta, considerando anche le frazioni di giorno, ossia, pari a 183 giorni (184 negli anni bisestili) nell'anno solare*. La sussistenza dell'elemento determina l'assunzione della qualità di residente ai fini interni, residenza, perciò, da distinguere da quella convenzionale, di regola definita all'art. 4, par. 1, dei vari trattati italiani contro le doppie imposizioni.

La regola dei 183 giorni nell'anno solare (184 giorni, se anno bisestile)

La *regola dei 183 giorni* è comune alla maggioranza degli ordinamenti tributari interni, ma in taluni vi sono regole di maggior dettaglio rispetto al diritto italiano. Ad esempio, nel caso in cui la residenza perduri per più di un anno, possono esservi sue articolazioni a seconda della durata più o meno lunga, così vi può essere qualifica del "*resident on a short basis*". Oppure, vi possono essere regole particolari per date categorie di soggetti aventi maggior tendenza alla mobilità rispetto ad altri (es., ricercatore, *manager*).

Diversamente da quanto stabilito in altri ordinamenti nazionali, non è prevista la residenza soltanto per una frazione del periodo di imposta (cd. *split year*), ciò che può essere causa, nell'anno di trasferimento, di fenomeni sia di doppia imposizione, sia di doppia non imposizione, salvo clausole *ad hoc* nei trattati internazionali (es. art. 4, 4° par., Conv. Italia-Svizzera; cfr.: AdE, risp. 18-1-2023, n. 73).

*Split year*  
non previsto

Infine, si considerano residenti, salvo prova contraria, i *cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con apposito decreto del MEF* (art. 2, c. 2-*bis*, Tuir; d.m. 4-5-1999).

Tale presunzione legale relativa non individua nella *cittadinanza italiana* un nuovo criterio di collegamento che fonda la residenza fiscale in Italia, in quanto la cittadinanza italiana è decisiva ai fini della presunzione, ma costituisce mero indice, unitamente ad altri, della presenza in Italia della residenza civilistica o del domicilio, elementi fattuali di cui il contribuente ha onere di provare l'insussistenza se intende sottrarsi alla presunzione legale. Pertanto, sono questi due elementi fattuali o l'uno dei due, a costituire il fatto ignoto e a rappresentare, dunque, l'autentico criterio di collegamento.

Per società di persone (art. 5, c. 3, lett. *d*), nonché società ed enti soggetti IRES (art. 73, c. 3), gli elementi di collegamento – fondanti, in modo autonomo l'uno dall'altro, la residenza fiscale – sono costituiti, se perdurano *per la maggior parte del periodo d'imposta* e sono localizzati *in Italia*: dalla *sede legale*, dalla *sede di direzione effettiva* o dalla *gestione ordinaria in via principale*. Per *sede di direzione effettiva* si intende la *continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*. Per *gestione ordinaria* si intende il *continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*.

Elementi fondanti la residenza fiscale in Italia del contribuente diverso dalla persona fisica

Nazionalità della società e cittadinanza della persona fisica

Intercorre una differenza fra la *sede delle società* (sede sociale, amministrazione centrale o sede principale), elemento, questo, che determina la *nazionalità* delle società, e la *cittadinanza* delle persone fisiche. Infatti, la sede, e dunque la nazionalità delle società presuppone un riferimento territoriale che è assente, invece, nella cittadinanza delle persone fisiche. Ciò ha rilievo per la qualifica di residente di uno Stato contraente ai fini dei trattati contro le doppie imposizioni.

Presunzione di esteroinvestizione per società con partecipazioni di controllo in società residenti

Come la presunzione di fittizietà ai fini IRPEF, anche ai fini IRES ricorre una *presunzione legale* relativa di residenza in Italia delle società ed enti che detengono partecipazioni di controllo (*ex art. 2359, c. 1, c.c.*) in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia, *se sono controllati* (*ex art. 2359, c. 1, c.c.*), *anche indirettamente, da soggetti residenti oppure se amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti in Italia* (art. 73, c. 5-bis). Ai fini della verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato; inoltre, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari, costituiti (art. 5, c. 5) dal coniuge, dai parenti entro il 3° e gli affini entro il 2° grado (art. 73, c. 5-ter).

Ulteriore presunzione legale relativa è quella che considera residenti ai fini IRES in Italia le *società o gli enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di OICR immobiliari, e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia*. Il controllo è individuato *ex art. 2359, c. 1 e 2, c.c.*, anche per partecipazioni possedute da soggetti non societari (art. 73, c. 5-quater).

Worldwide taxation vs. territorial taxation

Per il soggetto passivo IRPEF o IRES avente in Italia la residenza ai fini di tali imposte il *criterio impositivo* è costituito dal *principio di mondialità del prelievo* (*worldwide taxation principle*), ossia il reddito complessivo è formato da tutti i redditi ovunque posseduti, mentre, all'opposto, per il soggetto passivo non residente vale un *criterio impositivo di tipo territoriale*, ossia il reddito complessivo è formato *soltanto dai redditi prodotti in Italia* (artt. 3, c. 1, 81, c. 1, 143, c. 1, 151, c. 1, e 153, c. 1, Tuir), requisito da riscontrare sulla base di determinati *presupposti di territorialità* stabiliti dal Tuir (*rinvio*, cap. 7, par. 1).

### 3. NOZIONE DI REDDITO D'IMPRESA AI FINI IMPOSITIVI.

Collocata nel Tuir entro la disciplina IRPEF (titolo I, art. 55), diversamente da pressoché *tutta la normativa sul reddito d'impresa* che, all'opposto, trova collocazione all'interno dell'IRES (titolo II), la *nozione di reddito d'impresa* risulta applicabile a ogni categoria di imprenditori,

qualunque sia la forma giuridica da essi assunta per l'esercizio della propria attività d'impresa.

In base al Tuir, sono redditi d'impresa quelli che *derivano dall'esercizio di imprese commerciali*. Per *esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale*, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. e delle attività indicate alle lettere *b*) e *c*) del c. 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, *anche se non organizzate in forma d'impresa* (art. 55, c. 1).

Reddito fiscale d'impresa se da esercizio abituale di imprese commerciali

In base a tale previsione, dunque, la nozione fiscale di reddito d'impresa include principalmente il *reddito derivante dalle attività elencate nell'art. 2195 c.c.* (avente a rubrica “Imprenditori soggetti a registrazione”), attività tutte, che si contraddistinguono per essere esercitate dall'*impresa commerciale*, rappresentate da: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Attività elencate nell'art. 2195 c.c. (impresa commerciale)

Si qualifica come reddito d'impresa ai fini fiscali, inoltre, il reddito derivante dallo *svolgimento di attività agricole* che, *se svolte entro determinati limiti, producono reddito agrario* – art. 32, lett. *b*) e *c*), Tuir – e che, all'opposto, *superati detti limiti, producono, per l'eccedenza, reddito d'impresa*. Si tratta (lett. *b*) delle *attività di allevamento di animali*, per le quali il limite è costituito dall'allevamento con *mangimi ottenibili per almeno 1/4 dal terreno*, oltre che delle attività dirette alla *produzione di vegetali* tramite *l'utilizzo di strutture fisse o mobili*, anche provvisorie, per le quali il limite è costituito da una *superficie adibita alla produzione che non ecceda il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste*.

Attività agricole eccedenti i limiti ex art. 32 Tuir, lett. *b*) e *c*)

Si tratta, infine, delle attività (lett. *c*) dell'art. 2135 c.c. (rubricato “Imprenditore agricolo”), ossia, delle *attività connesse, 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* con riferimento a determinati beni.

Attività connesse ex art. 2135, c. 3, c.c.

Beni e relative attività agricole individuati, ogni 2 anni, con d.m. MEF, quali produzione di carni, ortaggi, olio di oliva, farina, pane, paste alimentari, vini, grappa, aceto, sciropi, pesce, etc.

Quanto ai rapporti fra l'art. 55 Tuir e l'art. 2195 c.c., secondo la Cassazione (da ultimo: Cass., sez. V, ord. 16-1-2024, n. 1603) la legislazione civilistica non coincide con quella fiscale: l'art. 2082 c.c. *considera imprenditore chi svolge un'attività economica organizzata in modo professionale*, mentre l'art. 55 Tuir, *non richiede il requisito dell'organizzazione*, bensì il *mero esercizio professionale e abituale delle attività* di cui all'art. 2195 c.c., *anche se non svolte in modo esclusivo e anche se non organizzate*

Irrilevanza del requisito organizzativo per il reddito fiscale d'impresa

*in forma d'impresa*, prescindendo, dunque, dal *requisito organizzativo che costituisce, all'opposto, elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici*. Ciò vale anche per l'IVA (art. 4, c. 1, d.p.r. 633/1972).

Esercizio per professione abituale, non meramente occasionale

Sempre secondo la giurisprudenza di legittimità, l'espressione *esercizio per professione abituale*, che il legislatore ha utilizzato per definire la nozione di *esercizio di imprese commerciali*, deve essere intesa *come esercizio dell'attività in via abituale, cioè non meramente occasionale*: l'attività deve essere svolta con caratteri di stabilità e regolarità, oltre a doversi protrarre per un apprezzabile periodo di tempo, pur se non necessariamente con rigorosa continuità. Elementi significativi idonei a distinguere l'attività *abituale da quella occasionale* – attività commerciale, quest'ultima, *non abituale* che, se esercitata, produce *redditi diversi ex art. 67, c. 1, lett. i)*, Tuir, ed è esclusa da IVA – sono, ad esempio, costituiti dal numero di transazioni effettuate e di soggetti con cui sono stati intrattenuti rapporti, da importi elevati, dalla varietà della tipologia di beni e servizi alienati.

Secondo la Cassazione (Cass., sez. V, sent. 13-12-2022, n. 36502) non può escludersi, ad esempio, che produca reddito fiscale d'impresa colui che compia un *unico affare*, di non trascurabile rilevanza economica, a seguito dello svolgimento di un'attività che abbia richiesto una pluralità di operazioni configurante attività d'impresa. Qualora neppure sussista esercizio dell'attività commerciale non abituale, manca il presupposto per assoggettare a imposta il reddito derivante da una cessione di beni o prestazione di servizi. Si possono presentare, insomma, 3 diverse situazioni di fatto (es. mercante d'arte, speculatore occasionale e collezionista).

Prestazioni di servizi escluse da art. 2195 e organizzate in forma d'impresa

Sono inoltre considerati *redditi d'impresa* (art. 55, c. 2, lett. a, Tuir) i redditi derivanti dall'esercizio di *attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.* In queste ipotesi la sussistenza dell'*organizzazione in forma d'impresa dell'attività* è decisiva ai fini della qualificazione come reddito d'impresa: in assenza di tale elemento, l'attività diretta alla prestazione di servizi produrrebbe un *reddito di lavoro autonomo*, come nel caso di svolgimento di *attività artistiche e professionali* prive di una tale organizzazione. In queste ultime l'*elemento personale dell'intuitus personae, il carattere personale della prestazione* da parte dell'artista o del professionista (art. 2232 c.c.) è superato dall'*organizzazione in forma di impresa*, conseguendone la diversa qualificazione fiscale del reddito così prodotto.

Trattandosi di *accertamenti di fatto*, sono rare le sentenze della Cassazione in materia (cfr. Cass., sez. I, sent. 11-2-1988, n. 1468, riguardante il caso di un contribuente il cui reddito da attività di prestazione a terzi di servizi topografici e aereofotogrammetrici fu rettificato dall'AF e qualificato come reddito d'impresa, anziché come reddito professionale, per l'elevato numero di dipendenti e collaboratori e per la complessità dei mezzi utilizzati). L'AF si è espressa per la qualificazione come reddito di impresa, nel caso di *attività di fotografo* (Min. fin., risol. 17-7-1996, n. 129), quando essa involge una prevalente opera di organizzazione di vari fattori produttivi

e qualora la struttura dell'impresa così organizzata, e non la figura del professionista, assume nei confronti della clientela una rilevante importanza. Conforme *ex Dir. Gen. II.DD*: circol. 12-4-1983, n. 12, con riguardo all'*attività dei laboratori di analisi*.

In deroga alla nozione di reddito d'impresa, è disposta (art. 74, c. 2, Tuir) una norma di esenzione per l'esercizio, da parte di enti pubblici, di funzioni statali e di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie. Inoltre, ricorrono *norme di decommercializzazione* delle attività esercitate per soggetti *non profit* (rinvio, cap. 4, sez. I, par. 4).

Norme di decommercializzazione

Oggetto di orientamenti difformi è stata la qualificazione tributaria del reddito prodotto dalle *società fra professionisti* (STP – art. 10, c. 3, l. 183/2011) costituite sotto forma di società commerciali. Secondo l'AdE, pur se costituite per l'esercizio di attività professionali per le quali è prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico, esse *producono reddito d'impresa*, in quanto non costituiscono un genere autonomo, appartenendo alle società tipiche disciplinate dal c.c. (da ult.: AdE, risp. 27-12-2018, n. 128).

La società fra professionisti (STP)

Parimenti l'AdE si è espressa nei confronti delle società per l'esercizio della professione forense (STA – art. 4-bis, l. 247/2012, introdotto nel 2017), rilevando che sul piano civilistico le società tra avvocati sono costituite secondo i modelli dei titoli V e VI c.c. e, come tali, sono soggette alla disciplina legale del modello societario prescelto (AdE, risol. 7-5-2018, n. 35/E). Ciò, diversamente dall'istituto precedentemente introdotto (d.lgs. 96/2001), che, all'opposto, individuava un nuovo modello societario (cfr. AdE, risol. 28-5-2003, n. 118/E) per il quale, ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, *occorreva dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta*.

La società per l'esercizio della professione forense (STA)

Diversamente, la giurisprudenza di legittimità si è (da ultimo) espressa nel senso che la qualificazione del reddito di una società tra professionisti, come reddito di impresa, deve farsi dipendere *dalla concreta configurazione della società* e, in particolare, dalla presenza all'interno di essa (*da accertarsi, dunque, caso per caso*) di un *autonomo profilo organizzativo, rispetto al lavoro professionale*, capace di spersonalizzare l'attività svolta e di fornire, come struttura a sé stante, quella stessa prestazione professionale che connota l'attività personale tipica del professionista (Cass., sez. III, sent. 17-03-2021, n. 7407).

Sono, inoltre, considerati *redditi d'impresa* (art. 55, c. 2, lett. b) i redditi derivanti *dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne*. Il legislatore tributario con tale previsione riconduce la suddetta attività di sfruttamento a un'attività di carattere esclusivamente commerciale, *escludendo, quindi, che una natura agricola possa essere al riguardo invocata*.

Redditi da sfruttamento miniere, cave, acque interne, etc.

Infine, sono considerati *redditi d'impresa* (art. 55, c. 2, lett. c) i *redditi dei terreni*, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino a s.n.c. e a s.a.s. nonché a stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. La disciplina è applicabile anche alle società di capitali

Redditi dei terreni da attività agricole di società ed enti commerciali

e agli enti commerciali indicati fra i soggetti IRES all'art. 73, c. 1, lett. *a*) e *b*), Tuir. La previsione riproduce la *regola di attrazione al reddito di impresa* (rinvio, cap. 1, par. 6).

Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle *attività commerciali* si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività sopra indicate (art. 55, c. 3).

#### 4. SISTEMI IMPOSITIVI IRPEF (CON RELATIVE ADDIZIONALI) E IRES DEL REDDITO D'IMPRESA DIPENDENTI DALLA DIVERSA FORMA GIURIDICA.

I tradizionali e differenziati sistemi impositivi del reddito d'impresa

Tradizionalmente l'ordinamento tributario italiano tassa in modo differenziato il reddito d'impresa a seconda che sia prodotto da un *imprenditore individuale*, perciò assoggettato alla *progressività dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche – IRPEF e delle relative addizionali regionale e comunale*, o da un *imprenditore collettivo* sotto forma di società di capitali o di ente non societario, perciò assoggettato alla *proporzionalità dell'Imposta sul reddito delle persone giuridiche – IRES*. Due sistemi impositivi del reddito d'impresa, dunque, in ciò molto differenti e dipendenti dalla forma giuridica sotto cui agisce l'imprenditore nello svolgimento della sua attività d'impresa.

Stanno a sé le società di persone e di capitali assoggettate a imposta per trasparenza (rinvio, cap. 6, sez. I) e, cioè, con imputazione del reddito direttamente al socio, riducendosi dunque l'imposizione del reddito d'impresa da esse prodotto all'uno o all'altro sistema a seconda della forma giuridica assunta dal socio.

Qualificazione fiscale interna delle entità estere

Fra i principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti la legge delega n. 111/2023, di riforma tributaria, ha imposto al Governo (art. 6, c. 1, lett. *b*) la razionalizzazione in materia di *qualificazione fiscale interna delle entità estere*, prendendo in considerazione la loro *qualificazione* di entità fiscalmente trasparente ovvero fiscalmente opaca *operata dalla pertinente legislazione dello Stato* o territorio di costituzione o di residenza fiscale. In tale ambito *la riforma non ha ancora avuto attuazione*. Si tratta di una modifica motivata da *esigenze di coerenza sistematica*, considerato che le *società di persone residenti in Italia non sono configurate quali autonomi soggetti d'imposta sul reddito, diversamente da quelle non residenti*, bensì sottostanno al meccanismo di *trasparenza fiscale*. L'attuazione della delega, richiedendo che l'ordinamento tributario italiano si allinei alla qualificazione come autonomo soggetto passivo o come soggetto fiscalmente trasparente operata dallo Stato estero di residenza (o di costituzione), *presenta alcuni vantaggi*. Fra questi, a livello di *trattati internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito*, la soluzione del *problema delle cosiddette entità ibride*, quali sono tipicamente le società di persone (*partnership*) proprio nelle ipotesi in cui i due Stati coinvolti in tale doppio prelievo qualificano diversamente, l'uno dall'altro, tali figure ai fini dell'imposizione reddituale. Inoltre, vi sarebbero *effetti positivi sul gettito*, in quanto con il regime attuale i redditi delle società di