



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale
in Amministrazione
Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

Imposte societarie: differenze tra l'Italia e gli Stati Uniti, con particolare riferimento allo Stato di New York

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureanda

Virginia
Pietrangelo
Matricola 872333

Anno Accademico

2021 / 2022

Indice

INTRODUZIONE

CAPITOLO 1

1.1 Le origini storiche del sistema giuridico di *civil law*

1.2 Le origini storiche del sistema giuridico di *common law*

1.3 Le principali differenze che intercorrono tra i sistemi giuridici di *common law* e di *civil law*

1.3.1 Esempificazione delle differenze che intercorrono tra il sistema di *common law* e quello di *civil law*: l'istituto del contratto

CAPITOLO 2

2.1 Le tipologie di società presenti in Italia

2.2 Il regime di tassazione delle società di persone in Italia

2.2.1 La tassazione delle società semplici: principio di trasparenza e IRPEF

2.2.2 La tassazione delle società di persone che svolgono attività commerciale

2.3 Il regime di tassazione delle società di capitali in Italia

2.3.1 Il tributo IRES

2.3.2 Le addizionali, le maggiorazioni e le riduzioni dell'aliquota base dell'IRES

2.3.3 Il regime del consolidato fiscale

CAPITOLO 3

3.1 Le tipologie di società presenti negli Stati Uniti, con particolare riferimento allo Stato di New York

3.1.1 Le *Domestic Corporation*

3.1.2 Le *Domestic Limited Liability Company*

3.1.3 Le *Domestic Limited Partnership*

3.1.4 Le *Domestic Limited Liability Partnership*

3.1.5 Le *Domestic General Partnership*

3.1.6 Le *Sole Proprietorship*

3.2 Il regime di tassazione per le società americane

3.2.1 La tassazione per le *Corporation*

3.2.2 La tassazione per le LLC e le LLP

3.2.3 La tassazione per le LP

3.2.4 La tassazione per le *General Partnership*

3.2.5 La tassazione per le *Sole Proprietorship*

3.3. Il gruppo societario negli Stati Uniti d'America

CAPITOLO 4

4.1 Analogie e differenze tra le tipologie di società negli Stati Uniti e in Italia

4.2 Analogie e differenze tra il regime di tassazione italiano e quello americano

4.3 Tipologie di sussidi forniti dallo Stato italiano e dalla Federazione degli Stati Uniti alle imprese per far fronte alle problematiche relative al Covid-19

4.4 Caso di studio

CONCLUSIONI

INTRODUZIONE

Questo elaborato si pone l'obiettivo di analizzare ed evidenziare le differenze e le analogie che intercorrono tra il sistema fiscale italiano e quello degli Stati Uniti d'America, con particolare riferimento allo Stato di New York, in materia di tassazione delle società e in generale delle imprese.

Nel primo capitolo si analizzeranno le basi dei due sistemi giuridici: quello italiano di *civil law* e quello americano di *common law*. Come si vedrà in seguito, i due sistemi, nonostante siano nati in epoche e con modalità differenti, al giorno d'oggi presentano sempre più punti di contatto ed analogie. La differenza principale rimane il ruolo della giurisprudenza nei due sistemi. Nel sistema di *civil law* la giurisprudenza assume un ruolo secondario all'interno delle fonti e la legge è e rimane la fonte primaria che in ogni momento prevale e non deve essere contraddetta. Al contrario, il sistema di *common law* attribuisce maggiore importanza alle sentenze al punto di farle diventare fonti del diritto, vincolanti per le parti in causa nei casi successivi. Allo scopo di esemplificare dette discrepanze, all'interno dell'elaborato viene preso in considerazione l'istituto del contratto e le sue caratteristiche.

Il secondo capitolo verterà sulle tipologie di società presenti in Italia e sulla tassazione a cui sono soggette. Si tratteranno i temi di responsabilità giuridica, autonomia patrimoniale, regole di funzionamento, nonché in ambito fiscale, di principio di trasparenza, di competenza ed inerenza, e di consolidato fiscale.

Il terzo capitolo, specularmente al secondo, analizzerà le stesse tematiche e i principi più rilevanti per quel che riguarda gli Stati Uniti d'America. Verranno prese in considerazione le varie tipologie di società (che variano da Stato a Stato) con un focus particolare sulla normativa e la tassazione delle *Corporations*. Questa tipologia di società è la più diffusa negli Stati Uniti, insieme alla *Limited Liability Company* e nonostante presenti caratteristiche simili alla Società per Azioni italiana, è già possibile affermare che le formalità di costituzione e gli adempimenti fiscali risultano assai meno complessi e gravosi.

Il quarto e ultimo capitolo dell'elaborato porrà a confronto i due sistemi e le relative tipologie di tassazione. Si evidenzieranno le similitudini e le differenze emerse dall'analisi del secondo e terzo capitolo. Verrà infine trattato il tema dei sussidi offerti a partire da marzo 2022 per aiutare le imprese a superare la crisi economica conseguente alla pandemia di Covid-19.

In conclusione, l'elaborato illustrerà i vantaggi e gli svantaggi di entrambi i sistemi di tassazione, ponendosi come obiettivo ultimo, la valutazione di quale tra i due è più favorevole nei confronti del contribuente.

CAPITOLO 1

1.1 Le origini storiche del sistema giuridico di *civil law*

Con il termine “*civil law*” si intende il diritto degli ordinamenti degli Stati a fonte legislativa di derivazione romano-germanica. Le norme, pertanto, sono di formazione politica: il Codice e le leggi rappresentano il sistema portante delle fonti del diritto. Il ruolo del giudice nei sistemi di *civil law* consiste nella mera applicazione della legge e del Codice ai singoli casi che si presentano, andando a individuare la fattispecie giuridica più attinente alla controversia in essere.

Le origini del sistema giuridico di *civil law* sono radicate nella tradizione millenaria derivante dal diritto romano, con particolare riferimento all’Imperatore d’Oriente Giustiniano¹. Quest’ultimo, infatti, decise di implementare un’opera di compilazione, - che poi prenderà il nome di “*Codex Iustinianus primus*” - che, tradotto, sarebbe “*Compilazione giustiniana*”, - racchiudendo tutte le costituzioni imperiali comprese tra Adriano II e lo stesso Giustiniano. L’opera racchiude diversi settori del diritto, in particolare:

- Libro I: diritto canonico, diritto ecclesiastico, fonti del diritto;
- Libri II-VIII: diritto privato;
- Libro IX: diritto penale;
- Libri X-XII: diritto amministrativo e finanziario.

Dopo la caduta dell’Impero Romano d’Occidente nel 476 d.C., venne meno centralizzazione del potere e non si ritenne più necessario continuare a redigere alcuna produzione giuridica. Solo nel XII secolo la “*Compilazione giustiniana*” riacquistò rilevanza e in essa furono ritrovati istituti riferibili al diritto romano, al diritto canonico, e cenni di

¹ Imperatore d’Oriente Giustiniano ha regnato dal 527 al 565 d.C. , insieme alla consorte Teodora ed era noto con il nome di “Giustiniano I il Grande”. Egli può essere considerato uno dei più grandi sovrani dell’alto medioevo.

diritto germanico e di diritto feudale. Esclusivamente dopo l'Alto Medioevo, quindi, con la rinascita delle città europee e la comparsa delle prime sedi universitarie nacque la figura del "giurista", ovvero un soggetto altamente qualificato in grado di interpretare e di applicare il diritto. L'istituzione dell'università riuscì a garantire la sopravvivenza del sistema di *civil law*, nonostante venissero insegnati solo diritto romano e diritto canonico.

La Francia nel 1804 fu il primo Paese in Europa ad approvare il Codice civile e penale. In seguito, ne susseguì una diffusione in tutta Europa, culminando con l'emanazione del Codice civile tedesco, nel 1900. I due esempi citati sono i più importanti a livello di codificazione: quello francese, in quanto pioniere in materia e quello tedesco, poiché considerato il prodotto di una serie di evoluzioni e sviluppi che hanno permesso di redigere un insieme di codici di più agevole lettura. La Rivoluzione francese del 1789 fu l'accadimento decisivo che segnò la svolta nella storia di tutti i popoli europei. Il "*code civil*"² al tempo, avrebbe potuto essere definito come un punto di riferimento essenziale. Quest'ultimo introdusse, per la prima volta, le fonti del diritto, riconoscendone la medesima importanza che ricoprono al giorno d'oggi. Come fonte primaria è possibile rinvenire le leggi emanate dal Parlamento (rappresentante della volontà del popolo) e come fonte secondaria si possono trovare i vari tipi di regolamenti, che al giorno d'oggi sono adottati dal Governo, dalle Regioni e dai Comuni. La giurisprudenza, ovvero l'insieme delle sentenze, non è vincolante ai fini della decisione e il giudice rimane un mero applicatore delle leggi. Pertanto, lo Stato, per la prima volta, riuscì a ottenere il monopolio nella redazione di tutto ciò che concerne il diritto. Al contrario, in Germania, non fu agevole avviare il processo di codificazione, molto probabilmente a causa dell'assenza di un'immediata unione politica. Solo mezzo secolo più tardi la Scuola di Savigny riuscì a porre ordine e chiarezza all'interno dei codici, cercando di migliorare l'apparato concettuale romanistico e apportando nuovi

² "Codice civile" in francese o anche definito come "Codice Napoleonico" è un codice giuridico che riporta tutte le leggi relative al diritto civile francese, con riferimento allo stato delle persone, allo stato dei beni e a quello dei rapporti tra privati. Fu redatto da una commissione di quattro giuristi nominati da Napoleone e venne emanato il 21 marzo 1804. Data l'estrema chiarezza e la relativa semplicità del Codice, fu preso come fonte di ispirazione da molti scrittori dell'epoca come Stendhal, Paul Valery e Jules Romains. Questo testo concesse una maggiore uniformità all'interno dell'ordinamento, ponendo fine al frantumato sistema del precedente diritto comune.

concetti giuridici e una maggiore precisione, aiutando così la Germania ad allinearsi agli altri Stati europei.

È possibile affermare che l'introduzione di un codice storicamente segni un punto di non ritorno, in quanto sostituisce tutto il diritto preesistente e omogeneizza le varie norme a livello nazionale, abrogando gli arcaismi e tutte le differenti varietà di diritti locali. Nonostante la successiva caduta di Napoleone, a differenza di quello che accadde con Giustiniano, il codice venne mantenuto nel tempo per la sua funzionalità e la sua schematicità. Da questo momento in poi, il diritto divenne una vera e propria fonte politica.

Quindi, riassumendo, le caratteristiche principali di questo modello sono le seguenti:

1. Il sistema codicistico è considerato come il fulcro del modello di "*Civil Law*" e disciplina e regola i rapporti tra i privati.

2. Il ruolo della giurisprudenza³ è marginale, in quanto le sentenze dei giudici su casi analoghi non possono essere considerate una fonte formale del diritto. L'interpretazione e l'applicazione del diritto procedono dalla norma al caso concreto, non il contrario.

A tal riguardo, considerando nello specifico l'odierno sistema di *civil law* in Italia, la norma non viene più semplicemente applicata dal giudice, ma viene adattata dalle corti al caso concreto, assumendo sempre più una sua peculiarità e specificità. In questo modo, le sentenze emanate dai giudici divengono una regola di diritto. Recentemente, secondo alcuni studiosi, la fonte legislativa ha assunto una posizione, solo meramente superiore alla giurisprudenza, che, non viene quasi più definita come fonte marginale, anche nel sistema giuridico di *civil law*. Questo fenomeno sta lentamente ma inesorabilmente modificando alla base il sistema giuridico italiano (e anche tutti gli altri sistemi giuridici europei), assottigliando sempre di più la grande differenza che intercorre con l'altro grande sistema

³ La giurisprudenza può essere definita come il risultato dell'attività degli organi giurisdizionali di uno Stato, ovvero l'insieme di tutte le sentenze precedentemente emesse e delle decisioni prese riguardanti una determinata tematica. È quella particolare disciplina che prevede lo studio del diritto e la conseguente interpretazione giuridica, può essere infatti definita anche come un'attività di studio e ricerca scientifica.

giuridico: quello di *common law*. Ciò avviene però solamente nella pratica, perché, come noto, l'art. 1⁴ delle Preleggi del Codice civile italiano del 1942, non cita la giurisprudenza come una fonte di diritto dell'ordinamento italiano. Di conseguenza, i giudici non si possono lasciare condizionare da fattori esterni ed estranei alla disposizione normativa che è stata dettagliatamente prevista dal legislatore. Il loro ruolo consiste, infatti, nell' "*applicare la legge, dandone, in base ai canoni ermeneutici, una interpretazione conforme alla sua effettiva portata normativa*"⁵ ed è anche la Costituzione italiana, all'art. 101 della Costituzione⁶, a enfatizzare questo concetto, affermando che "*La giustizia è amministrata nel nome del popolo. I giudici sono soggetti soltanto alla legge*".

⁴ Art. 1 delle Preleggi "*Sono fonti del diritto: 1) le leggi; 2) i regolamenti; 3) le norme corporative; 4) gli usi.*"

⁵ Corte di Cassazione, sentenza n.14086, 1/10/2002.

1.2 Le origini storiche del sistema giuridico di *common law*

Con il termine “*common law*” si intende quel sistema giuridico anche definito “*judge-made law*”, ove il diritto è di formazione prevalentemente giurisprudenziale. La regola immanente di questo ordinamento è “*stare decisis et non quieta movere*”, ovvero “non agitare ciò che è calmo, ma calmare piuttosto ciò che è agitato”.⁷

A differenza di quanto accade nel sistema di *civil law*, il ruolo del giudice, nei sistemi di *common law*, consiste nel dare applicazione a tutte quelle che sono le sentenze passate emesse in casistiche analoghe.

Storicamente il sistema di *common law* nasce in Inghilterra e si diffonde a seguito delle conquiste coloniali inglesi negli Stati Uniti, in Canada, in Australia, in Nuova Zelanda, etc.

Fu la dinastia dei Tudor⁸ a ideare e omogeneizzare il primo sistema di *common law* in tutto il Regno. Venne superato così l’antico regime giuridico e, quindi, lo *jus comune* romano-canonico dell’Europa feudale. Solitamente, si considera la data della battaglia di Hastings⁹ come la data di riferimento in cui il sistema nacque, e il suo sviluppo è stato graduale e progressivo. Le prime emancipazioni hanno visto la luce nelle corti di giustizia che non hanno reso possibile l’affermazione di consuetudini locali. Da questo preciso momento iniziò a crearsi un diritto comune di fonte giurisprudenziale che mirò a far

⁷ L’antico brocardo della “*stare decisis*” è utilizzato per indicare di uniformarsi alla decisione adottata in una precedente e di procedere dunque con la dovuta cautela. Letteralmente viene tradotto come “rimanere su quanto deciso” e obbliga gli organi giurisdizionali di uno Stato a conformarsi alle sentenze emesse in precedenza, nel caso in cui la fattispecie in questione sia molto simile a quella già trattata in passato. Attraverso questo operato, le decisioni prese anteriormente fungono da fonte di diritto.

⁸ La dinastia dei Tudor regnò dal 1066 al 1485 e può essere definita come una delle più antiche casate reali inglesi. In particolare, furono cinque le generazioni che si susseguirono e che governarono il Regno d’Inghilterra, i suoi reami e successivamente anche il Galles e l’Irlanda. La dinastia dei Tudor giunse al termine data l’assenza di eredi maschi, portando al trono inglese la dinastia degli Stuart (già sovrani di Scozia).

⁹ La battaglia di Hastings fu combattuta nell’ottobre del 1066 tra Guglielmo il Conquistatore (duca di Normandia) sbarcato a Hastings per l’occasione, e il re sassone Aroldo II. Nello scontro quest’ultimo perse la vita, mentre Guglielmo, vincendo, si assicurò il dominio sull’Inghilterra, di cui prese il controllo.

rispettare le tradizioni del Regno. Da questo specifico fatto nacque la nota terminologia “*common law*”, ovvero un sistema in cui viene valorizzata l’uguaglianza tra i cittadini, indipendentemente dalla loro classe sociale. Infatti, ciò che davvero ha caratterizzato questo sistema fin da subito è stato il suo peculiare trattamento paritario che sempre è stato garantito a tutti i sudditi, re incluso.

Un ulteriore punto saliente di questo sistema consiste nella presenza di consuetudini¹⁰, che a loro volta sono interpretate dalle corti.

Attraverso l’istituzione delle corti feudali, il Re riusciva a gestire tutti i diritti concernenti il suo status di proprietario terriero. Nell’ottica dell’epoca, il Re assunse anche il ruolo di “signore feudale” di tutti i *Lords*¹¹, riuscendo a controllare e vigilare anche l’operato delle Corti feudali. Inoltre, chiunque non riuscisse a far valere i propri diritti presso la corte, poteva rivolgersi al Re per far valere le sue ragioni.

Il sistema divenne così come lo si conosce oggi, soltanto tra il XIV-XV secolo, quando la giurisprudenza venne riconosciuta come unica e vera fonte di diritto. Questo fu

¹⁰ Le consuetudini (definibili anche come “uso normativo”) sono una fonte di diritto e consistono nella ripetizione costante di un determinato comportamento da parte della generalità dei soggetti (definibili anche come “consociati”), accompagnato dalla convinzione della sua obbligatorietà giuridica e morale. Sono presenti tre diverse tipologie di consuetudini nell’ordinamento italiano:

1. Consuetudine secondo la legge: ha una funzione integrativa della norma di legge ove sia necessario (solitamente per ottenere un significato più adeguato alle esigenze sociali).

2. Consuetudine oltre la legge: ha una funzione additiva, in quanto va ad aggiungere nozioni non disciplinate dall’ordinamento.

3. Consuetudine contro la legge: non ha nessuna ripercussione e non può produrre effetti giuridici, in quanto, *contra legem*.

¹¹ “Lord” era un titolo nobiliare che spettava a coloro che, nel Medioevo, detenevano il diritto di svolgere funzioni e amministrare territori e beni grazie a una concessione o “beneficio” ricevuto da un’istanza superiore che poteva essere un re, un nobile o un’autorità religiosa, con potere di proprietà e comando.

reso possibile grazie all'emancipazione delle corti, che acquisirono maggiore importanza del sovrano stesso, riuscendo così ad ottenere un ordinamento di carattere costituzionale.

Dopo la fine della "*Glorious Revolution*"¹², si instaurò il seguente principio immanente dell'ordinamento: la sovranità del Parlamento. Questo, in primis, portò alla supremazia della legge sull'arbitrio come regola base e in secondo luogo agevolò la già preesistente uguaglianza tra individui, indipendentemente dalla posizione sociale ricoperta.

Al giorno d'oggi però, quando si pensa al sistema giuridico di *common law*, non si pensa alla Gran Bretagna, bensì agli Stati Uniti. Questi ultimi, rispetto al sistema inglese, hanno la propria peculiarità e la loro tradizione. Infatti, all'interno del sistema, la fonte legislativa, definita come "*Statute law*"¹³, è sempre coesistita con quella di *Common Law*.

Gli Stati Uniti, a differenza del Regno Unito, infatti, presentano la Costituzione federale, ovvero un testo formale che si pone come prima fonte di diritto, pertanto, al di sopra del diritto giurisprudenziale. Questo testo rivoluzionario fu approvato nel 1787 e fu modificato nel tempo da vari Emendamenti. Lo scopo principale di questi fu tutelare i diritti fondamentali della vita umana, portando a cambiamenti radicali come l'abolizione della schiavitù nel 1865. Più nello specifico, gli Emendamenti approvati furono dieci e i primi nove prendono il nome di "*Bill of Rights*".

¹² Rivoluzione che ebbe luogo dal 1688 al 1689 in Inghilterra e che vide vincitore Guglielmo D'Orange. Questa battaglia non portò a una semplice successione bensì diede inizio a una nuova monarchia di tipo parlamentare, ponendo fine all'autorità del re.

¹³ Gli "*Statutes Law*", noti anche come "*Acts*", sono leggi approvate da un legislatore. Infatti, possono essere considerate come il complesso di atti normativi che sono approvati dal Parlamento inglese. Non intercorre nessuna differenza tra gli *statues law* e gli atti legislativi che sono emananti in tutti gli ordinamenti democratici. Nonostante gli *acts* siano diventati sempre più importanti, nell'ordinamento di *common law* è sempre presente un vincolo di subordinazione rispetto al diritto di origine giurisprudenziale.

Un Emendamento di forte impatto prese in considerazione la “*Judicial review*”, ovvero il potere di revisione della legge o di alcuni atti ufficiali da parte dei giudici. Ciò venne permesso principalmente per evitare problematiche inerenti alla costituzionalità, sebbene quando la Costituzione venne approvata non si credeva potessero sorgere delle incoerenze tra la medesima e la legge ordinaria.

I principi più rilevanti del costituzionalismo consistono nella suddivisione dei poteri, nella sovranità del popolo (come la sua uguaglianza) e nella supremazia della Costituzione rispetto a tutte le altre fonti del diritto.

Dunque, l’ordinamento statunitense, differentemente da quello inglese, è caratterizzato dalla presenza di due ordini di giurisdizione: quella statale e quella federale, complicando in maniera significativa l’applicazione pratica della legge statale e della legge federale.

La giurisprudenza riveste comunque un ruolo importante all’interno dell’ordinamento statunitense, poiché può essere considerata sia come uno strumento formativo per il giurista, sia come un’integrazione delle varie fonti.

È possibile dunque sostenere che, successivamente alla creazione del governo federale negli Stati Uniti, la Costituzione riesce a suddividere e organizzare i tre grandi poteri:

1. Il potere esecutivo, spettante al Presidente degli Stati Uniti¹⁴. Quest’ultimo possiede anche il potere di nominare i propri ministri, su approvazione del Senato.

¹⁴ Il Presidente degli Stati Uniti viene eletto ogni quattro anni dai cittadini americani. L’elezione viene effettuata attraverso una metodologia indiretta: i cittadini, infatti, scelgono e votano i c.d. “grandi elettori” che costituiscono il Collegio elettorale degli Stati Uniti, definito anche “*United States Electoral College*”. Le modalità elettive del Presidente sono stabilite dall’art. 2 della Costituzione degli Stati Uniti che cita “La Camera dei Rappresentanti sarà composta di Membri scelti ogni due anni dal popolo dei diversi Stati, e in ciascuno Stato

2. Il potere legislativo, affidato al Congresso, il quale è formato da due camere: quella dei rappresentanti e quella del Senato.

3. Il potere giudiziario, di competenza dei giudici.

Al giorno d'oggi, è possibile definire gli Stati Uniti come uno stato federale composto da tanti sistemi giuridici quanti sono gli stati federati. In particolare, per ogni Stato sono presenti tre gradi giurisdizionali che sono affiancati da numerose corti speciali oltre alla *United States Supreme Court*. Il sistema giudiziario americano presenta la seguente struttura:

- il primo grado di giudizio viene definito "*Trial Court*" ed è davanti alle corti distrettuali dove vengono trattate tutte le questioni di diritto. Se l'imputato viene riconosciuto colpevole viene trasferito direttamente in carcere.

- il secondo grado di giudizio si svolge invece dinnanzi alla corte federale d'appello, definita anche "*Appellate Court*" nella quale si trattano tutte le questioni di fatto. Dal carcere il soggetto può appellarsi al verdetto di primo grado ed eventualmente richiedere di essere processato una seconda volta.

- il terzo grado, è davanti la Corte Suprema¹⁵, definita anche *Supreme Court*. In questo specifico grado non si considerano i casi dei singoli cittadini, ma argomenti di interesse nazionale come questioni sui diritti civili, aborto, diritto di voto etc.

gli Elettori dovranno avere i requisiti richiesti per essere Elettori della camera più numerosa del Legislativo dello Stato."

¹⁵ La Corte Suprema è composta solamente da nove membri per tutti gli Stati Uniti e vengono eletti dal presidente degli Stati Uniti e confermati dal Senato. *The Supreme Court of the United States* è il grado più alto della magistratura federale negli Stati Uniti d'America. Questa possiede la più ampia giurisdizione di appello su tutti i casi di tribunali federali e tutti i casi che riguardano figure come ambasciatori, ministri e tutti quei soggetti in cui uno Stato è parte. La Corte Suprema possiede anche l'autorità di invalidare una legge ordinaria e annullare gli ordini esecutivi, nel caso vengano violate le disposizioni della Costituzione degli Stati Uniti d'America.

Nel 1934 fu approvato dal Congresso l'illustre regolamento nominato "*Federal rules of civil procedure*", in modo da unificare le differenti legislazioni dei singoli stati ed avere uniformità all'interno della federazione. La Costituzione però non è l'unica fonte legislativa presente poiché, sempre allo scopo di avere coerenza all'interno dei vari stati, si sono emanate diverse leggi, valide per tutti gli stati, come per esempio "*Uniform Commercial Code*", ovvero un insieme di leggi che disciplinano le transazioni commerciali negli Stati Uniti. Non è possibile definirla come una legge federale, ma una legge statale adottata uniformemente. Ulteriore esempio sono gli "*Statutes*", ovvero dei provvedimenti emanati dal Congresso per correggere le varie incoerenze del *common law* e possono riguardare qualsiasi testo legislativo tranne la Costituzione federale. Infine, vi sono anche le "*Clauses*" che possono essere considerate come delle espressioni verbali fondate sui principi della costituzione che vengono interpretate dalla Corte Suprema Federale.

1.3 Le principali differenze che intercorrono tra i sistemi giuridici di *common law* e di *civil law*

Come illustrato in precedenza, le due grandi famiglie di sistemi giuridici nascono in contesti molto diversi tra di loro e si differenziano anche a seguito del susseguirsi dei vari accadimenti storici che le hanno caratterizzate.

La differenza più significativa tra i due sistemi concerne la rigida suddivisione tra il potere legislativo e il potere giudiziario nelle aree in cui vige il sistema giuridico di *civil law*; infatti, ai giudici non è riconosciuto il potere di emanare leggi. Questo non accade invece in tutti i Paesi in cui è vigente il sistema giuridico di *common law*.

Sotto un punto di vista strutturale, il sistema di *common law* risulta essere molto più pragmatico e casistico, in quanto il giudice si appropria ad analizzare problematiche quotidiane, invece di applicare delle generiche e astratte disposizioni legislative. Pertanto, la diversa metodologia applicata è sicuramente la più grande differenza che intercorre tra gli ordinamenti: il sistema di *common law* presenta un criterio di natura induttiva e al contrario, il sistema di *civil law* utilizza un metodo di natura deduttiva. Quindi, è possibile affermare che se il sistema romano-germanico è improntato a fornire delle regole di condotta generale “astratte”, il sistema inglese riesce a concretizzarsi maggiormente sulle specifiche casistiche che si presentano, cercando di evitare generalizzazioni e ponendosi come obiettivo principale la correttezza della sentenza emessa nel processo. In entrambe le famiglie dei sistemi però, quello che rimane comune a entrambe è il fine ultimo di giustizia.

Oltre alla differenza strutturale dei due diritti, è possibile individuarne una anche a livello di “tecnica”, utilizzata dai giudici nel momento in cui viene loro assegnata una controversia. Infatti, nel diritto romano-germanico si analizza il caso partendo dalla norma generale scritta, escludendo le circostanze del singolo caso. Al contrario, nel diritto inglese, le circostanze specifiche del fatto non restano fuori dalla norma, ma diventano un tutt’uno con la stessa, senza una vera necessità di dover partire da regole prestabilite o formule generali.

Infine, un'ulteriore diversità che è presente tra i due sistemi riguarda l'interpretazione e il valore della regola di diritto. Nel sistema di *civil law* quest'ultima assume un valore legale, ovvero è rinvenibile in testi emanati dal legislatore, a conferma del principio di certezza del diritto. Al contrario, nei sistemi di *common law*, la regola di diritto è rinvenibile nelle sentenze emesse in passato dai giudici.

Al giorno d'oggi però, a livello pratico, le differenze tra i due sistemi giuridici si sono sempre più ridotte. Attualmente, infatti, nei Paesi in cui vige il sistema di *common law*, la tendenza comune consiste nel fare ricorso sempre più assiduamente al diritto di fonte legislativa. È inoltre possibile affermare che, per entrambi i sistemi giuridici, il diritto di fonte legislativa è gerarchicamente superiore al diritto di formazione giudiziaria. Infine, nonostante nel sistema giuridico di *civil law* - la giurisprudenza - non sia sempre vincolante, è presente una maggiore influenza e rilevanza delle sentenze che sono state emesse in precedenza. È possibile definire questo fatto come "efficacia persuasiva o vincolante del precedente".¹⁶

Si può esemplificare quanto appena detto nella seguente circostanza: in una sentenza della Corte costituzionale, la giurisprudenza sembra aver oltrepassato la regola di diritto, arrivando a una soluzione che non è riconducibile a nessun testo emesso dal legislatore. Sono stati confrontati il "diritto alla salute", disciplinato dall'art. 32 della Costituzione¹⁷, e la "libertà d'impresa", come prevista dall'art. 41 della Costituzione¹⁸, e la norma di riferimento è stata riscritta sostituendo la parola "diritto" con l'aggettivo "primario" e il nome "valore", facendo passare in secondo piano l'espressione

¹⁶ Affinché sia possibile applicare il principio del precedente giurisprudenziale è necessaria l'esatta corrispondenza della fattispecie enunciata da un giudice rispetto a quella decisa da un altro giudice. Al contrario, non si applica tale principio nel caso in cui le due fattispecie paragonate presentino solo un'apparente similarità.

¹⁷ L'art. 32 della Costituzione afferma che "*La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti. Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di legge. La legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana.*"

¹⁸ L'art. 41 della Costituzione afferma che "*L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla salute, all'ambiente, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana.*"

“fondamentale” presente all’interno della Costituzione. In questo specifico caso, pertanto, partendo da un caso concreto e peculiare si è arrivati a oltrepassare il testo normativo, in quanto non più coerente e in linea con le esigenze della società. È molto importante che vi sia un continuo aggiornamento e adattamento da parte del legislatore alle esigenze della società, in quanto questa tende a modificarsi ed evolversi molto rapidamente ed è necessario un bilanciamento tra i principi e i diritti fondamentali dell’uomo.

1.3.1 Esempificazione delle differenze che intercorrono tra il sistema di *common law* e quello di *civil law*: l'istituto del contratto

L'istituto giuridico "contratto" viene disciplinato diversamente all'interno dei due sistemi giuridici di *common law* e di *civil law*. In particolare, nel sistema di *common law* non esiste una definizione specifica di contratto, in quanto non si vuole concettualizzare e soprattutto generalizzare l'istituto. Al contrario, nel sistema di *civil law* è l'art. 1321 del Codice civile a fornire l'enunciazione del suddetto negozio giuridico. In particolare, l'articolo statuisce che "*Il contratto è l'accordo di due o più parti, per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto giuridico patrimoniale*". Analizzando nel dettaglio i vocaboli più rilevanti si riscontra che:

- Parte: con questo termine il legislatore non si riferisce solamente ad un singolo soggetto, ma a un "ceto di interessi", che a loro volta possono essere costituiti da uno o più soggetti. Vi devono essere necessariamente due o più parti, poiché, se così non fosse, si tratterebbe di un contratto unilaterale.

- Patrimoniale: questo aggettivo indica specificatamente la tipologia di rapporto giuridico che deve necessariamente sussistere tra le parti; se questo requisito venisse a mancare, si avrebbe in ogni caso un accordo, ma non un contratto. Ad esempio, la compravendita è un contratto in quanto, a seguito del trasferimento del diritto di proprietà di un bene, il cessionario paga il corrispettivo del prezzo al cedente. Il matrimonio, al contrario, non presentando il carattere della patrimonialità, non è riconducibile all'istituto del contratto.

Il Codice civile però non si limita a fornire solo una definizione del contratto, ma specifica anche quali sono i requisiti essenziali affinché un negozio giuridico possa essere definito tale. L'art. 1325 afferma che: "*I requisiti del contratto sono:*

1) *L'accordo delle parti;*

2) *La causa;*

3) *L'oggetto;*

4) *La forma, quando risulta che è prescritta dalla legge sotto pena di nullità.*"

Nel sistema di *common law*, l'unica nozione che si può evidenziare inerente al contratto, vista la mancanza di una definizione, è la distinzione tra l'istituto "*deed*"¹⁹ e il "*simple contract*". Il primo è una promessa (o più promesse) scritta, che diventa vincolante solo quando avviene la consegna della stessa da parte dell'autore al destinatario. Il secondo istituto nominato, invece, è un contratto per il quale sono necessari dei particolari requisiti.²⁰

Nel corso degli anni l'istituto del contratto, non avendo una specifica definizione, è stato definito varie volte da diversi studiosi ed esperti. Esemplificando, secondo l'illustre avvocato Stephen D. Osborne²¹, il contratto, da lui definito "*agreement enforceable at law*", è una particolare tipologia di accordo che fa sorgere vincoli in capo alle parti, producendo effetti giuridici. Ciò che davvero caratterizza e distingue il contratto è una "*promise*", ovvero l'impegno delle parti coinvolte a portare a termine un determinata promessa fatta. In aggiunta, secondo il professor Guenter Heinz Treitel²², il contratto è la fonte principale delle obbligazioni, che poi vengono riconosciute e fatte rispettare dal diritto. Ulteriormente, Stephen Alexander Smith²³, oltre ad affermare quanto sopra citato, ritiene che la tematica del "*bargain*" sia un elemento essenziale all'interno del contratto. Tale espressione fa riferimento all'operazione economica, ovvero all'accordo volontario tra due parti in cambio di un corrispettivo (che può essere denaro, beni, servizi o una promessa di compiere un

¹⁹ Può essere definito anche "*instrument under seal*" o "*instrument in solemn form*" ed è un atto giuridico privato che deve presentare le seguenti caratteristiche: 1) deve aver specificato al suo interno che si tratta di un "*deed*"; 2) attraverso l'atto stesso deve avvenire un trasferimento di un bene o/e diritto a un soggetto destinatario; 3) al momento della sua redazione deve essere presente almeno un testimone; 4) deve essere siglato sia dal suo autore sia dai testimoni presenti; 5) la consegna deve essere effettuata dall'autore e il *deed* deve essere accettato dal destinatario.

²⁰ È un contratto che viene stipulato oralmente o per iscritto che deve presentare una "*consideration*", ovvero: un diritto, un interesse, un guadagno, un beneficio, una perdita o una responsabilità.

²¹ Stephen D. Osborne è un avvocato statunitense che principalmente si occupa di questioni derivanti dalla negoziazione, esecuzione e applicazione di contratti e patti tribali ai sensi dell'*Indian Self-Determination e Education Assistance Act (ISDEAA)*. Egli lavora anche in campi differenti come i contratti di leasing, tematiche relative alla fiscalità ed al contenzioso. Attualmente assiste il *Self-Governance Progress Act Committee*.

²² Il professore Treitel è stato un accademico inglese di origine tedesca e professore di diritto inglese. Egli è l'autore del libro "*Treitel on the Law of Contract*": un'opera fondamentale sul diritto contrattuale inglese.

²³ Stephen Alexander Smith è autore di numerose pubblicazioni su riviste giuridiche. Infatti, scrisse "*Contract Theory*" nel 2004, "*Atiyah's Introduction to the Law of Contract*" nel 2006 e "*Rights, Wrongs and Injustices: The Structure of Remedial Law*" nel 2019.

determinato atto). Egli enfatizza come la “*consideration*”, all’interno di un contratto, non possa mancare. Questa viene definita come il beneficio che si promette in cambio al promittente, ovvero l’affidamento del promissario.

I principi che sottendono il contratto nei sistemi di *common law* sono differenti da quelli presenti nel sistema di *civil law*. Infatti, per quest’ultimo, le circostanze in cui si perfeziona un contratto devono rimanere coerenti con quelle che hanno fornito il contesto in cui l’accordo è stato raggiunto. Tale principio non è presente nel sistema di *common law*, dove vi è la libertà delle parti di stipulare un contratto senza che vi sia l’intervento del giudice, definito con “*made by the courts*”.

È possibile rinvenire delle dissimilitudini anche per quanto concerne l'immanente principio di buona fede presente nel sistema di *civil law*. La buona fede è una clausola generale di correttezza che viene riempita di significato dalla giurisprudenza e adattata caso per caso. Può assumere una natura bivalente: oggettiva o soggettiva. La buona fede oggettiva è una regola di condotta riconducibile alla lealtà e alla correttezza contrattuale, nonché un dovere inderogabile di solidarietà. L’art 1375 del Codice civile, infatti, evidenzia che “*Il contratto deve essere eseguito secondo buona fede*”: ciò mette in risalto la buona fede oggettiva come canone di valutazione della condotta tenuta da entrambe le parti quando si perfeziona un contratto. Anche l’art. 1337 del Codice civile presuppone la buona fede come principio fondamentale, dichiarando che “*Le parti, nello svolgimento delle trattative e nella formazione del contratto, devono comportarsi secondo buona fede*”. La buona fede soggettiva può essere definita come uno stato intellettuale della coscienza, che determina l’ignoranza di ledere il diritto altrui; il soggetto fa affidamento ad una situazione giuridica apparente. Si è in presenza di una condotta che si suppone rispetti la sfera giuridica altrui, quando in realtà è una mera presupposizione. Nel sistema giuridico di *common law*, il principio di buona fede è percepito attraverso una chiave critica, in primis poiché non presenta il carattere della specificità e pertanto porterebbe a livelli troppo elevati d’incertezza; in secondo luogo, le parti devono essere libere di negoziare senza alcun vincolo esterno. Pur non essendo, quindi, un principio portante del sistema americano, le parti

devono comunque non dichiarare il falso (*no misrepresentation*), non commettere alcun tipo di frode e non esercitare alcuna violenza.

Un'ulteriore differenza che è possibile evidenziare tra i due sistemi giuridici consiste nell'interpretazione del contratto medesimo. Nel sistema di *common law* non si tiene presente della volontà delle parti, come affermato dalla Cassazione, attraverso la sentenza n. 11392 del 02/11/1995: "*Ciò che distingue le norme sull'interpretazione dei contratti dal diritto inglese dalle nostre è che lo scopo dell'attività ermeneutica²⁴ non è la scoperta della comune intenzione delle parti in senso soggettivo, ma dell'oggettivo significato che, nel contesto e nelle circostanze in cui il contratto è concluso, un reasonable man avrebbe attribuito alle espressioni usate*". La ricerca di un significato completamente oggettivo, attribuito da una "persona ragionevole"²⁵, risulta essere alla base dell'interpretazione contrattuale, riferendosi, quindi all'atto contrattuale stesso e agli atti pre-negoziali (proposta e accettazione della proposta). Quindi, è possibile evidenziare come nei sistemi di *common law* prevalga il significato letterale e oggettivo, mentre nei sistemi di *civil law* venga data maggiore rilevanza alla ricostruzione delle volontà delle parti.

Inoltre, per quanto concerne la durata del contratto, negli Stati Uniti questa è generalmente rimessa alla pura volontà dei contraenti. In linea di principio, un contratto a tempo indeterminato può essere terminato unilateralmente da entrambe le parti senza dover dimostrare la sussistenza di una giusta causa. Al contrario, il diritto italiano prevede la possibilità di inserire la "clausola risolutiva espressa" che consente ai contraenti di regolare in modo specifico e dettagliato tutte le forme di inadempimento che possono comportare la risoluzione di diritto del rapporto contrattuale. Infatti, in sede di inadempimento, il contraente che subisce l'inadempimento, ha la facoltà di scegliere tra agire per ottenere l'esecuzione del contratto, che per risolverlo immediatamente. Negli Stati Uniti,

²⁴ L'ermeneutica giuridica è la scuola di pensiero di filosofia del diritto. Per attività ermeneutica si intende l'operazione di interpretazione svolta dalla giurisprudenza che è volta a chiarire o attribuire un determinato significato a determinati segni che si ritrovano in enunciati linguistici.

²⁵ La persona ragionevole è colui che rispecchia i canoni standard di prudenza, saggezza, pratica e ragionevolezza. Questi rappresentano l'ambito della ragione entro l'etica delle virtù.

i contraenti possono decidere se prevedere la suddetta clausola o disciplinarne liberamente il contenuto.

Unico punto comune all'interno dei due sistemi è la fase di formazione del contratto, caratterizzata dai due elementi fondamentali: proposta e accettazione. È essenziale, perciò, che vi sia un accordo tra le parti che vincoli il loro operato.²⁶

In conclusione, attraverso quanto appena comprovato, è possibile esemplificare quanto i due sistemi giuridici, a livello teorico, siano ancora caratterizzati da profonde differenze con particolare riferimento a un istituto cardine come il contratto.

²⁶ Per maggiori informazioni vedi PERROTTI, GENNAIOLI, PONZETTO "Legal Evolution, Contract Evolution, and Standardization", CEPR Press Discussion Paper No. 9836, 21/02/2019

CAPITOLO 2

2.1 Le tipologie di società presenti in Italia

Le società sono considerate come una forma di esercizio collettivo dell'impresa. Si tratta di un'organizzazione di persone e beni coordinata al raggiungimento di uno scopo produttivo, mediante l'esercizio in comune di un'attività economica. Le tipologie societarie che possono essere rivenute all'interno del titolo V del Codice civile italiano sono molteplici e si suddividono in due grandi categorie: le società di persone (dove prevale l'elemento personale), alle quali non è riconosciuta la personalità giuridica (e che pertanto vedono i soci responsabili per le obbligazioni contratte dalla società²⁷) e le società di capitali, che invece presentano personalità giuridica (delle obbligazioni sociali risponde solo ed esclusivamente la società e non i soci).²⁸ Il patrimonio societario è costituito dall'insieme dei beni e servizi a disposizione della società per svolgere l'attività aziendale. I due patrimoni si confondono nel caso di autonomia patrimoniale imperfetta, mentre rimangono distinti nel caso di quella perfetta. La personalità giuridica si acquista con l'iscrizione da parte del notaio dell'atto pubblico costitutivo della società presso il Registro delle Imprese.

²⁷ La Corte di Cassazione, attraverso la sentenza n.1261 del 25 gennaio 2016 ha confermato una responsabilità di tipo extracontrattuale degli amministratori nei confronti dei singoli soci in una società di persone. Infatti, nel caso in cui gli amministratori provochino un danno diretto alla società a causa della mancata presentazione del rendiconto finanziario annuale, i soci sono legittimati all'azione. Questa tipologia di responsabilità viene definita anche con il termine "aquilana" e deriva dal Diritto romano; essa non prevede alcun rapporto o vincolo obbligatorio tra le parti ma nasce dal fatto illecito realizzato compiuto dal danneggiante (amministratore) nei confronti del danneggiato (socio).

²⁸ Oltre alle società di persone e di capitali sono presenti anche le società cooperative e le società consortili. Le prime sono disciplinate dall'art. 2511 del Codice civile che le definisce come "*Società a capitale variabile con scopo mutualistico, iscritta all'Albo degli enti cooperativi*". Anche le società cooperative hanno personalità giuridica: è infatti la società a rispondere delle obbligazioni contratte dalla stessa e non i soci. Per quanto invece concerne le società consortili, queste sono citate nel Codice civile italiano come le "*Società previste nei Capi III e seguenti del Titolo V e possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602*". Le società consortili sono qualunque tipologia di società prevista dal Codice civile italiano (ad esclusione delle società semplici) e svolgono la propria attività perseguendo fini consortili. Le disposizioni che regolano questa particolare tipologia di società sono quelle che disciplinano le società commerciali (artt. 2291 e seguenti) e quelle che regolamentano l'istituto del consorzio. Queste società, a differenza delle cooperative, sono prive di personalità giuridica ma possono essere definite come un centro di rapporti giuridici, in quanto la società, garantita dal fondo consortile, è responsabile per i contratti stipulati dalla società.

Fanno parte della categoria delle società di persone:

1. La società semplice (Ss): definita come il prototipo normativo generale delle società di persone, viene riconosciuta come la più elementare tipologia di società. Questa può svolgere attività lucrativa di natura agricola, professionale o di gestione di immobili, ma non può esercitare alcuna attività commerciale.²⁹ Per questa tipologia di società, viene accettato ogni apporto da parte de soci. Inoltre, non godendo di personalità giuridica e quindi, di un'autonomia patrimoniale imperfetta, è prevista per i soci una responsabilità illimitata e solidale. Ulteriore peculiarità di questa tipologia societaria consiste nel non essere assoggettabile a liquidazione giudiziale, proprio perché tale istituto è applicabile solo all'imprenditore. La società semplice è comunque soggetta al regime pubblicitario, motivo per cui è tenuta all'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese. L'iscrizione deve avvenire entro 30 giorni dall'inizio dell'attività o dalla conclusione del contratto sociale. Con riguardo a quest'ultimo documento non sono previste alcune forme particolari (potenzialmente potrebbe anche venir stipulato oralmente o attraverso la presenza dei c.d. fatti concludenti). La forma scritta risulta invece necessaria solo in caso di conferimento di beni immobili, di diritti reali immobiliari o il semplice godimento di beni immobili per un tempo indeterminato o eccedente i nove anni. Successivamente all'iscrizione nel Registro delle Imprese, l'atto deve essere registrato presso l'Agenzia delle Entrate.

È comune, in Italia, svolgere attività professionale attraverso la costituzione di una società semplice. La Società tra Professionisti può essere costituita sia attraverso la costituzione di una società di capitali che attraverso la costituzione di società di persone. La "denominazione" (nel caso sia stata costituita sotto forma di società di capitali) o la "ragione sociale" (nel caso si tratti di una società di persone) della società deve contenere

²⁹ L'art. 2195 del Codice civile elenca una serie di attività che, se esercitate da qualsiasi imprenditore, devono essere iscritte nel registro delle imprese. In particolare, vengono citate: le attività industriali dirette alla produzione di beni o servizi, le attività intermedie nella circolazione dei beni, le attività di trasporto per terra, per acqua o aria, le attività bancarie e assicurative e tutte le attività ausiliarie a quelle precedentemente nominate.

l'indicazione di "Società tra Professionisti", come stabilito dall'art. 10 al quinto comma della legge n. 183/2011.

È stato chiarito molteplici volte che la società semplice rappresenta un modello societario al quale si può ricorrere per esercitare attività professionale, dal momento che l'attività professionale non è di natura commerciale. L'oggetto sociale di questa forma societaria deve necessariamente essere limitato allo svolgimento di attività professionale. Lo ha confermato il Tribunale di Milano, il 3 giugno 1999 affermando che *"una società semplice avente ad oggetto l'esercizio di una attività professionale può essere iscritta nel registro delle imprese"*. Inoltre, non si ritiene legittimo costituire una società tra professionisti nel caso in cui non vi sia nemmeno un socio professionista, legalmente abilitato, per ogni attività professionale dedotta nell'oggetto sociale.

2. La società in nome collettivo (Snc): è possibile definire questa forma societaria come il modello societario base per l'esercizio di un'attività commerciale. Essendo una società di persone, per ciò che riguarda il regime patrimoniale, i soci sono obbligati a rispondere in solido, illimitatamente e personalmente delle obbligazioni sociali, come cita l'art. 2291³⁰ del Codice civile. A differenza della società semplice, i soci non possono escludere la responsabilità personale per uno o più soci nei confronti dei soggetti terzi, ma possono escluderla tra i soci stessi. Nell'eventualità in cui venga previsto un accordo di questo tipo tra i soci, e il socio esente da responsabilità abbia sanato il debito societario, egli può richiedere di essere rimborsato integralmente dagli altri soci. L'atto costitutivo deve essere iscritto nel Registro delle imprese, per fini di regolarità, per dar modo ai soggetti terzi di conoscere le informazioni societarie. In assenza d'iscrizione al registro imprese, per qualsivoglia motivo, la società è comunque esistente, ma viene definita "irregolare" e considerata alla stregua di una società semplice. Non è prevista l'assemblea dei soci, in quanto, salvo particolari clausole presenti nell'atto costitutivo, le decisioni riguardanti ogni cambiamento societario (modifica dell'atto costitutivo, dello statuto, dei patti sociali etc.)

³⁰ L'art. 2291 del Codice civile, al primo comma, afferma che *"Nella società in nome collettivo, tutti i soci rispondono solidamente e illimitatamente per le obbligazioni sociali"*.

devono essere prese dall'unanimità dei soci. Per quanto invece concerne l'amministrazione della società stessa, i soci possono gestirla autonomamente e disgiuntamente gli uni dagli altri, salvo sia disposto diversamente nell'atto costitutivo. Inoltre, il nome della società deve contenere il nome di almeno uno dei soci e l'indicazione che si tratti di una società in nome collettivo.

A differenza della società semplice, dato che può essere esercitata attività commerciale, la società in nome collettivo può essere soggetta a liquidazione giudiziale, che comporta la liquidazione di tutti i soci. Nel caso di scioglimento, che può essere dovuto dalla decorrenza del termine di durata, oppure dal conseguimento dell'oggetto sociale o dall'impossibilità di raggiungerlo oppure per la volontà unanime dei soci, può essere nominato un liquidatore, che si incarica di soddisfare tutti i creditori sociali, riscuotere i crediti residui e ripartire ai soci il patrimonio residuo. Egli dovrà anche richiedere la cancellazione dal Registro delle Imprese. Infine, è rilevante evidenziare come non venga richiesto l'apporto di un capitale minimo.

3. La società in accomandita semplice (Sas): si caratterizza principalmente per la presenza di due differenti tipologie di soci, quelli accomandatari e quelli accomandanti. Il socio accomandatario è colui che risponde solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, in quanto responsabile della gestione e dell'amministrazione della società. Questa tipologia di soci è in una posizione analoga a quella dei soci di una società in nome collettivo. Il socio accomandante, al contrario, non occupandosi della conduzione della società, è responsabile nei limiti della quota conferita. Quest'ultimo, pertanto, non può compiere nessun atto di amministrazione e/o concludere atti in nome e per conto della società (a meno che non gli sia stata conferita una procura speciale per uno specifico affare). I soci accomandanti possono prestare la loro opera ai soci accomandatari, e nel caso in cui l'atto costitutivo lo preveda, possono fornire il loro parere sull'attività svolta dalla società e possono dare il loro consenso per determinate operazioni. Per legge, i soci accomandanti devono ricevere comunicazione del bilancio con cadenza annuale, e hanno il diritto di consultare tutti i libri sociali e tutta la documentazione societaria in qualsiasi momento. Infatti, come affermato la sentenza dell'8 novembre 1990 del Tribunale di Milano, "la

conduzione di trattative inerenti ad un affare sociale da parte del socio accomandante, pur se posto in essere con l'acquiescenza dell'unico accomandatario il quale abbia poi sottoscritto il relativo contratto, costituisce atto di indebita ingerenza sanzionato dall'art. 2320 del Codice civile. La responsabilità illimitata dell'accomandante ingeritosi nell'amministrazione opera non solo nei confronti dei terzi ma anche nei rapporti con gli altri soci".

Per quanto concerne, invece, gli atti di nomina e/o revoca degli amministratori (che possono essere solo soci accomandatari) è necessario il consenso dei soci accomandatari e l'approvazione di tanti soci accomandanti che rappresentino la maggioranza del capitale da essi sottoscritto (non è necessario il voto unanime, come invece accade nelle società in nome collettivo). È importante evidenziare come nel nome della società deve essere presente almeno un nome di uno dei soci accomandatari e l'indicazione che si tratta di una società in accomandita semplice. Infine, per quanto concerne lo scioglimento della società, oltre a tutte le cause che possono verificarsi per la società in nome collettivo, si aggiunge la seguente: la mancanza di una delle due figure societarie. La legge, in queste casistiche, concede sei mesi per ripristinare la presenza di tutte e due le tipologie di soci, quelli accomandatari e quelli accomandanti.

Giuridicamente non rientrano tra le società di persone l'istituto dell'impresa familiare³¹ e la c.d. impresa coniugale³², nonostante a volte vengano associate e considerate come tali.

La caratteristica principale delle società di persone consiste nell'essenzialità del rapporto personale tra i soggetti, ovvero i soci, rispetto al capitale. È importante

³¹ L'art. 230-bis del Codice civile disciplina l'istituto dell'impresa familiare e afferma che *"Il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa familiare ha diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e partecipa agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato"*.

³² L'art. 177 del Codice civile, al primo comma punto d) afferma che *"Costituiscono oggetto della comunione le aziende gestite da entrambi i coniugi e costituite dopo il matrimonio"*. Quindi, abbastanza genericamente, l'articolo sta facendo riferimento alla comunione dei beni che sussiste tra i coniugi.

sottolineare come alle società di persone non venga mai riconosciuta la personalità giuridica³³ e come queste godano di autonomia patrimoniale imperfetta.³⁴ Ne consegue che la responsabilità che i soci hanno nei confronti delle obbligazioni sociali sia riassumibile nei seguenti tre aggettivi: illimitata, in quanto i soci devono rispondere con il loro patrimonio personale per sanare i debiti sociali, senza alcun limite; solidale, poiché i creditori sociali, in caso d'incapienza del patrimonio sociale, possono rifarsi discrezionalmente sul patrimonio personale di qualsiasi socio; sussidiaria, in quanto i soci sono tenuti a soddisfare i debiti sociali solo nel momento in cui il patrimonio sociale non sia sufficientemente capiente. Tale ultima regola è applicabile alle sole società in nome collettivo e società in accomandita semplice, mentre nel caso delle società semplici il creditore sociale può riscuotere direttamente quanto spettante dal patrimonio del socio. A quest'ultimo però, è concesso bloccare l'azione dimostrando l'esistenza di altri beni sociali che riuscirebbero a soddisfare il creditore.

Per quanto concerne la gestione della società e in particolare la figura dell'amministratore (eccezion fatta per il socio accomandante nelle società in accomandita semplice che non può amministrare), anche quest'ultimo, come il socio, è responsabile solidamente per le obbligazioni contratte e risponde illimitatamente con tutto il proprio patrimonio. La gestione delle società di persone può avvenire con due modalità: congiuntamente o disgiuntamente. Nel caso in cui si scelga la prima alternativa, le decisioni sociali devono essere prese e approvate da tutti gli amministratori (attraverso la cd. "firma congiunta"). Diversamente, nel caso di amministrazione disgiunta, ad ogni socio amministratore verrebbe concessa la libertà di compiere qualsiasi atto in autonomia. L'unico

³³ Per personalità giuridica si intende la propensione a essere proprietario di situazioni giuridiche attive e passive e di disporre dell'autonomia patrimoniale perfetta per le obbligazioni che vengono stipulate.

³⁴ Per autonomia patrimoniale si intende la separazione del patrimonio di un soggetto di diritto (che non sia una persona fisica) rispetto al patrimonio di qualsiasi altro soggetto avente un ruolo all'interno dell'azienda (come per esempio gli amministratori, i soci, gli associati etc.). L'autonomia patrimoniale può essere di due tipi: perfetta o imperfetta. Nelle società di persone l'autonomia patrimoniale è imperfetta e questo porta a una maggiore esposizione per i soci (solo per i soci accomandatari nelle società in accomandita semplice), in quanto potrebbero esser chiamati a soddisfare i debiti sociali con il proprio patrimonio personale.

atto formale che può impedire ad uno degli amministratori di procedere autonomamente è il c.d. veto.³⁵

Passando alle società di capitali, queste possono essere definite come “*enti dotati di piena personalità giuridica, che godono di un’autonomia patrimoniale perfetta*”³⁶, “*in quanto i soci rispondono delle obbligazioni sociali entro i limiti di quanto conferito*”;³⁷ è pertanto, solo la società che risponde, con il proprio patrimonio, di tutte le obbligazioni sociali. Il socio, in queste società, gode di una responsabilità limitata al capitale che ha conferito. Egli, a differenza delle società di persone, ha solo lo status di socio e non può di per sé stesso amministrare e/o gestire la società, ma può esprimere la sua volontà all’interno dell’assemblea dei soci attraverso votazione. È infatti tramite l’assemblea che il socio può concorrere a nominare gli amministratori (e i sindaci) e può essere nominato lui stesso amministratore della società. Si possono riassumere i tre organi principali delle società di capitali come segue: l’assemblea di soci, dove vengono prese le decisioni di maggior rilievo dai soci, tramite votazione; gli amministratori, che compiono tutte quelle attività inerenti alla gestione e al controllo della società; infine, i sindaci, a cui viene demandata la funzione di controllo e vigilanza sull’attività di gestione degli amministratori. Le società di capitali presentano le seguenti forme:

1. La società a responsabilità limitata (Srl): è stata inizialmente introdotta dal legislatore per dar modo all’imprenditore di poter usufruire di una tipologia di società intermedia che avesse alcune caratteristiche sia delle società di capitali che delle società di persone, anche se l’obiettivo non fu pienamente raggiunto. Successivamente alla riforma di

³⁵ Il diritto di veto, riservato ai tribuni della plebe dell’antica Roma, per impedire che disposizioni emesse dalle varie autorità andassero a ledere i loro diritti, consiste nel proibire e nel vietare una determinata delibera. Odiernamente, nelle società di persone, il diritto di veto viene esercitato dagli amministratori per impedire ed interrompere (in modo permanente o solo per un particolare lasso di tempo) una decisione presa da un altro amministratore.

³⁶ L’art. 2325 del Codice civile afferma che “*Nella società per azioni per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio. Le quote di partecipazione dei soci sono rappresentate da azioni*”.

³⁷ L’articolo n. 2247 del Codice civile afferma che “*Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l’esercizio in comune di un’attività economica allo scopo di dividerne gli utili*”.

diritto societario del 2003, questo tipo di società riuscì a ottenere una disciplina completamente autonoma diventando a tutti gli effetti un valido compresso tra le società di persone (in quanto presenti caratteri comuni come la personalità delle quote) e le società per azioni (in quanto viene sempre rispettato il principio dell'autonomia patrimoniale). Pertanto, avendo un'autonomia patrimoniale perfetta, i soci non sono personalmente responsabili per le obbligazioni sociali, anche nel caso in cui abbiano agito per nome e per conto della società. Essendo comunque una società di capitali, i soci devono adempiere le obbligazioni sociali in proporzione alle quote sottoscritte. Per costituire una società a responsabilità limitata è richiesto un atto pubblico, con un contenuto minimo di informazioni riguardanti la società ³⁸ ed è necessario stilare lo statuto societario, nel quale sono presenti le regole per il funzionamento della società, nel rispetto delle norme inderogabili poste dal Codice civile. L'atto costitutivo, una volta redatto dinnanzi a un notaio, deve essere depositato da quest'ultimo presso il Registro delle imprese. Infatti, solo successivamente all'iscrizione presso il Registro delle imprese, la società a responsabilità limitata prende forma.

Il capitale sociale di una società a responsabilità limitata può anche essere inferiore a 10.000 euro. In questo specifico caso, i conferimenti dei soci devono essere effettuati solamente in denaro e devono essere versati interamente all'atto della sottoscrizione. Nella fattispecie in cui, invece, il capitale sociale sia pari o superiore a 10.000 euro, nel momento in cui si costituisce la società, il versamento deve corrispondere almeno al 25% dei conferimenti in denaro (successivamente verrà versato per intero) e l'intero ammontare di quelli in natura.

³⁸ Le informazioni necessarie che devono essere indicate nell'atto costitutivo, affinché sia valido sono le seguenti: la sede e la denominazione sociale, l'attività che costituisce l'oggetto sociale e la durata della società, l'ammontare di capitale che verrà sottoscritto dai soci e l'ammontare che poi viene effettivamente versato (non devono necessariamente coincidere), a quanto ammonta il valore dei conferimenti che sono stati effettuati dai soci, le quote di partecipazione sottoscritte, numero e valore delle azioni e tutte le loro caratteristiche, come devono essere ripartiti gli utili, le informazioni degli amministratori, quale sistema di amministrazione si desidera attuare, l'ufficio del registro delle imprese presso il quale la società è stata iscritta le informazioni inerenti ai sindaci e la composizione del collegio sindacale.

Nelle società a responsabilità limitata la cessazione del rapporto sociale con riguardo a un socio avviene nei seguenti due casi:

-se il socio non effettua il conferimento dei fondi dovuti per la liberazione della quota di capitale sottoscritta (in sede di costituzione o in sede di aumento reale del capitale sociale);

-se si verifica una delle ipotesi di esclusione del socio previste dall'art. 2473-bis del Codice civile³⁹. Affinché operi lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente al singolo socio, le cause di esclusione devono essere previste espressamente da una clausola statutaria e deve essere rilevata una giusta causa di cessazione del vincolo sociale.

La sentenza della Cassazione n. 2191 del 2021 ha chiarificato che, al di fuori delle ipotesi di esclusione del socio di cui agli artt. 2466 e 2473 bis del Codice civile, il singolo rapporto sociale non può essere unilateralmente risolto per decisione maggioritaria. Il Giudice, con un provvedimento successivo all'annullamento della delibera di esclusione del socio, può ordinare all'Amministratore di iscrivere nel Registro delle Imprese il reintegro del socio e può attribuire al socio stesso l'autorità di agire per ottenere detta iscrizione.

2. Società a responsabilità limitata semplificata (Srls): è stata introdotta solo nel 2012 dal legislatore ed è disciplinata dall'art. 2463-bis del Codice civile⁴⁰. Non costituisce una forma giuridica autonoma rispetto alla società a responsabilità "ordinaria", ma gode di un procedimento semplificato per la sua costituzione nonché di alcune agevolazioni in deroga alle disposizioni generali dettate per le società a responsabilità limitata. Differentemente da quanto accade per tutte le altre società di capitali, i soci devono essere necessariamente persone fisiche e di conseguenza non è possibile costituire una società a

³⁹ L'art. 2473 bis del Codice civile afferma che *"L'atto costitutivo può prevedere specifiche ipotesi di esclusione per giusta causa del socio. In tal caso si applicano le disposizioni del precedente articolo, esclusa la possibilità del rimborso della partecipazione mediante riduzione del capitale sociale."*

⁴⁰ Al primo comma, l'art. 2463 bis del Codice civile afferma che *"La società a responsabilità limitata semplificata può essere costituita con contratto o atto unilaterale da persone fisiche"*. Ai commi successivi illustra le caratteristiche dell'atto pubblico e il suo contenuto minimo.

responsabilità limitata semplificata se i soci sono persone giuridiche. Come per le società a responsabilità limitata, i soci (o il socio singolo) sono ritenuti responsabili solamente per l'ammontare della quota investita e in nessun caso il debitore sociale può aggredire il patrimonio personale del singolo socio. A differenza di una società a responsabilità limitata "ordinaria", è previsto un capitale sociale minimo di 1 euro e un valore massimo di 9.999 euro. Inoltre, il capitale deve essere versato integralmente nel momento in cui la società viene costituita. L'atto costitutivo si deve redigere dinnanzi un notaio sotto la forma di atto pubblico e deve essere conforme a un modello standard che è stabilito dalla legge (non è ammessa nessun tipo di modifica). Non esiste, pertanto, uno statuto vero e proprio, ma vi sono le clausole inserite dal legislatore nel modello standard che devono essere rispettate.

3. Società per azioni (Spa): è possibile definirla come lo stereotipo delle società di capitali e rappresenta il modello di società commerciale più idoneo per effettuare investimenti. La costituzione di una società di capitali richiede la redazione di un atto pubblico dinnanzi a un notaio, che poi procederà con la registrazione dell'atto e all'iscrizione della società nel Registro delle imprese. A differenza delle società di persone, l'iscrizione della società è un requisito fondamentale per l'esistenza stessa della società di capitali. Ai fini costitutivi, è inoltre necessario il conferimento di un capitale minimo di 50.000 euro, di cui almeno il 25%, ovvero 12.500 euro, deve essere versato quando si effettua la costituzione della società. Vi sono però delle eccezioni, infatti nel caso in cui vi sia la presenza di un socio unico, quest'ultimo è tenuto a versare l'intero ammontare del capitale al momento della costituzione. Nel caso invece di società di intermediazione mobiliare o di società bancarie e/o finanziarie, il capitale minimo che deve essere versato presenta un importo maggiore.

Le società per azioni si distinguono in:

-Società per azioni "chiuse", che non fanno ricorso al mercato di capitale di rischio ed il loro controllo può essere affidato allo stesso collegio sindacale;

-Società per azioni "aperte", che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che pertanto si quotano in Borsa e presentano un azionariato diffuso. In questo caso, a

differenza delle società per azioni “chiuse”, l’attività di controllo deve essere esercitata necessariamente da una società di revisione.

Si fa presente, inoltre, che non è necessaria una corrispondenza tra i conferimenti dei soci e il valore della loro partecipazione: gli apporti che i soci forniscono possono essere considerati diversamente.

Gli elementi principali che contraddistinguono una società per azioni sono:

-La responsabilità limitata di tutti i soci: la società risponde solo con il suo patrimonio, i soci non sono vincolati personalmente al pagamento delle obbligazioni sociali e non sono tenuti a fornire credito alla società, nel caso in cui questa presenti una situazione di insolvenza. È la società, infatti, l’unico soggetto che può essere assoggettato a liquidazione giudiziale. I soci, nel caso di insolvenza, perderebbero solo il valore delle proprie azioni e per tanto il capitale che è stato investito nella società.

-La divisione del capitale sociale in azioni. Di norma, si stabilisce nell’atto costitutivo il valore nominale (e fisso) delle azioni. Quest’ultime sono definite come quote di partecipazione che possono essere trasferite in qualsiasi momento dal proprio proprietario. Le azioni non vengono materialmente emesse e non sono necessariamente rappresentate da documenti cartacei; solitamente, esse trovano rappresentazione nelle registrazioni contabili.

L’amministrazione delle società di azioni può essere svolta secondo tre diversi modelli, definiti come segue:

a) Modello tradizionale, nel quale, possono esservi più soggetti definiti “amministratori” che formano il “Consiglio di Amministrazione” oppure vi è la presenza di una sola figura definita “amministrata unico”. Gli amministratori, solitamente, non ricoprono anche la posizione di socio, in quanto sono figure altamente competenti in ambito amministrativo.

b) Sistema dualistico, nel quale l'attività di amministrazione viene affidata a un organo definito "Consiglio di amministrazione", che viene eletto dall'organo di controllo definito "Organo di sorveglianza". Questo organo, a sua volta, viene eletto dall'assemblea.

c) Sistema monistico, nel quale l'attività di amministrazione è affidata ad un organo definito "Consiglio di amministrazione" e l'attività di controllo è delegata ad un comitato interno al Consiglio di amministrazione. La disciplina inerente al funzionamento del Consiglio di amministrazione presenta molte similitudini al modello tradizionale, con l'eccezione di alcuni requisiti inerenti ai componenti del consiglio stesso. Sono presenti, invece molte differenze per quanto riguarda l'organo di vigilanza.

È importante infine citare il fatto che assemblea dei soci, convocata dagli amministratori, deve avere luogo almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio. Questa può essere convocata più volte nel corso di un anno, quando risulta necessario prendere decisioni rilevanti che potrebbero condizionare l'andamento la società in maniera significativa.

4. Società in accomandita per azioni (Sapa): è una tipologia di società ibrida ma con caratteristiche più simili alle società di capitali; la società presenta pertanto personalità giuridica ed il capitale è diviso in azioni. L'unica differenza consiste nella presenza di due tipologie di soci: i soci accomandanti (che rispondono dei debiti sociali solo nel limite della quota conferita) e i soci accomandatari (definiti anche come "amministratori di diritto" che sono illimitatamente e personalmente responsabili), che sono di diritto membri dell'organo amministrativo della società. Come nelle società per azioni, le quote di partecipazione dei soci sono rappresentate da azioni. Come requisito necessario, l'atto costitutivo, oltre a elencare tutte le informazioni sopra citate, deve indicare anche i nominativi dei soci accomandanti e dei soci accomandatari. La società, inoltre, deve riportare nella denominazione il nome di uno o più soci accomandatari e la forma societaria, ovvero società in accomandita per azioni. Questa tipologia societaria non ha comunque trovato ampia diffusione nella pratica.

È possibile, quindi, affermare che la forma societaria più adeguata dipende dalle esigenze dei soci (o del socio) e dall'attività che si vuole svolgere a seguito della costituzione della società. Se non si desidera conferire un ammontare minimo di capitale iniziale, se si reputa essenziale l'elemento personale del socio e si deve intraprendere un'attività di piccole dimensioni, non è necessario costituire una società di capitali. È solo necessario essere consapevoli del fatto che i soci fungono da garanzia in caso di inadempimento della società.

2.2 Il regime di tassazione delle società di persone in Italia

2.2.1 La tassazione delle società semplici: principio di trasparenza e IRPEF

Il regime di tassazione delle società di persone in Italia dipende esclusivamente dalla tipologia di reddito che viene prodotto dalla società. I redditi realizzati dalle società in nome collettivo e dalle società in accomandita semplice, indipendentemente dalla fonte e dall'oggetto sociale vengono considerati redditi d'impresa.⁴¹ L'unica tipologia di società di persone che non genera un reddito d'impresa è la società semplice, in quanto la stessa, come si è già fatto presente precedentemente, non può svolgere alcuna attività commerciale. Il reddito imponibile per quest'ultima forma societaria si ottiene dalla sommatoria delle singole categorie di reddito che sono indicate nell'art. 6 del TUIR (Testo Unico delle imposte sui redditi).⁴² I redditi sono prodotti dalla società semplice vengono catalogati in base alla fonte di produzione e la loro sommatoria concorre a formare il reddito complessivo. Avviene come per la tassazione delle persone fisiche: ogni singola fonte di reddito viene attribuita alla propria categoria e conteggiata con le regole proprie stabilite dal TUIR. Sono inoltre da tenere in considerazione gli oneri deducibili, i redditi esenti tasse ed eventuali redditi soggetti a ritenuta a titolo d'acconto o a titolo d'imposta.⁴³ Una volta definito l'ammontare totale del reddito, questo è oggetto di dichiarazione, da parte della società semplice.

⁴¹ Il terzo comma dell'art. 6 del TUIR afferma che *"I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi"*.

⁴² L'art. 6 del TUIR afferma che *"I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:*

- a) *Redditi fondiari;*
- b) *Redditi di capitale;*
- c) *Redditi di lavoro dipendente;*
- d) *Redditi di lavoro autonomo;*
- e) *Redditi d'impresa;*
- f) *Redditi diversi."*

⁴³ L'istituto della ritenuta appartiene al regime della sostituzione d'imposta. La ritenuta consiste in una somma sottratta dal reddito a opera di chi lo eroga e viene definita a titolo d'imposta se rappresenta l'intera imposta dovuta oppure a titolo d'acconto se consiste in un anticipo sul totale delle imposte dovute.

L'assoggettamento a imposta si realizza attraverso il principio di imputazione per trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR.⁴⁴ Secondo questo principio, i redditi realizzati dalla società vengono imputati (come se la società non esistesse e fosse trasparente) a ciascun socio tale alla chiusura del periodo d'imposta, indipendentemente dal fatto che vengano distribuiti o meno, in modo proporzionale alla rispettiva quota di partecipazione agli utili⁴⁵ da parte di ciascun socio. Non è pertanto rilevante la percezione dell'utile poiché il socio è tassato in base al suo status.⁴⁶ La quota di utili imputata al socio ed inserita nella sua dichiarazione dei redditi, al netto delle deduzioni e detrazioni, viene assoggettata agli ordinari scaglioni di reddito IRPEF. Il tributo IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) è l'imposta diretta sul reddito che colpisce le persone fisiche nell'ordinamento tributario nazionale. L'IRPEF è un'imposta diretta, personale e progressiva. Questa è disciplinata nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Il presupposto fondamentale è il possesso di redditi in denaro o in natura che rientrino tra le categorie indicate dall'art. 6 del TUIR. L'obiettivo finale è quello di tassare progressivamente il reddito complessivo realizzato dalle persone fisiche, valorizzando il principio di uguaglianza tra i soggetti. Si può pertanto affermare che l'imposta che colpisce i soci per trasparenza è l'IRPEF.

La Corte di Cassazione⁴⁷ afferma che *"i soci sono assoggettati a tassazione IRPEF in relazione a un incremento patrimoniale realizzato per effetto dell'attività sociale, rispetto alla quale hanno un onere e un potere di controllo"*. Lo stesso avviene per le perdite, le quali sono imputate per trasparenza ai soci e da questi utilizzate per ridurre il proprio reddito imponibile. Per le sole società in accomandita semplice, i soci accomandanti, limitatamente responsabili, possono vedersi assegnare perdite fiscali nei limiti del capitale sociale

⁴⁴ L'art. 5 del TUIR afferma che *"I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"*.

⁴⁵ Se non disposto diversamente da atto pubblico o scrittura privata, le quote di partecipazione si presumono proporzionali ai conferimenti e se non risulta noto il valore di questi ultimi, si presumono uguali.

⁴⁶ Come affermato dalla sentenza della Cassazione n. 11569 del 02/08/2022.

⁴⁷ La Corte di Cassazione lo ha affermato il 17/09/2020 attraverso la sentenza n. 201.

conferito. Le perdite fiscali eccedenti la quota attribuibile ai soci accomandanti sono deducibili in capo ai soci accomandatari.⁴⁸

Anche altri soggetti godono della possibilità di accedere al regime fiscale della trasparenza; in particolare, sono equiparati alle società di persone le società di armamento⁴⁹, le società di fatto⁵⁰ (che siano commerciali o meno) e le associazioni tra professionisti che non presentano personalità giuridica.

⁴⁸ Le eccedenze sono indeducibili dal reddito del socio accomandante, poiché risultano essere superiori rispetto al capitale inizialmente conferito, ma rimangono deducibili, nei limiti della quota imputata, per i soci accomandatari.

⁴⁹ Le società di armamento sono costituite dai comproprietari di una nave. Quest'ultima, infatti, può appartenere a più persone e in caso di comproprietà è necessario apportare delle modifiche alla disciplina della comunione ordinaria. Questo avviene poiché le deliberazioni inerenti agli atti di utilizzazione, di innovazione e di disposizione della nave necessitano delle maggioranze minori rispetto alla norma.

⁵⁰ Pur non presentando una vera e propria definizione nel Codice civile, questa particolare tipologia di società è stata definita nel tempo dalla dottrina e dalla giurisprudenza come quelle società costituite attraverso un'intesa verbale e/o da un comportamento concludente che rendono esplicita la volontà comune delle parti di istituire un rapporto sociale.

2.2.2 La tassazione delle società di persone che svolgono attività commerciale

Le società di persone diverse dalla società semplice, avendo per oggetto sociale lo svolgimento di attività commerciale, realizzano per definizione reddito d'impresa. Come sopra accennato, i redditi d'impresa sono quelli derivati dall'esercizio d'impresе commerciali, ovvero quelli derivanti dall'abituale esercizio delle attività di cui all'art. 2195 del Codice civile e d'impresе agricole qualora eccedenti i limiti del reddito agrario così come disciplinato all'art. 32 TUIR⁵¹, anche se non organizzate imprenditorialmente. La determinazione del reddito d'impresa, in contabilità ordinaria, è disciplinata dall'art. 81 all'art. 116 del TUIR per la disciplina base e dall'art. 55 all'art. 66 del TUIR per quanto concerne le norme speciali. Queste ultime si applicano solamente alle persone fisiche e alle società di persone commerciali. Per quanto riguarda le perdite d'esercizio, queste si computano in diminuzione del reddito complessivo di ciascun socio, proporzionalmente al capitale conferito.⁵² Il reddito d'impresa viene determinato, per ciascun periodo d'imposta, in base al conto economico del bilancio d'esercizio. Questo documento contabile, insieme allo stato patrimoniale, al rendiconto finanziario e alla nota integrativa costituisce il bilancio d'esercizio. Nel conto economico sono presenti le componenti positive (ricavi) e quelle negative (costi) di competenza d'esercizio e in base alla somma algebrica di queste due componenti può emergere un utile (allorquando i ricavi superino i costi) ovvero una perdita (quando i ricavi non coprano i costi di competenza).

Partendo dal risultato contabile dell'esercizio (utile o perdita che sia) si dovranno apportare tutte quelle variazioni e quegli aggiustamenti previsti dalla disciplina fiscale per giungere al cosiddetto "risultato fiscale", che potrà essere un reddito imponibile

⁵¹ L'art. 32 del TUIR fornisce una descrizione del reddito agrario, in particolare afferma che *"Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso"*.

⁵² Per quanto concerne le società in accomandita semplice, è importante evidenziare come la perdita eccedente il capitale deve essere attribuita solamente ai soci accomandatari, ovvero i soci illimitatamente responsabili.

(qualora i ricavi tassabili superino i costi deducibili) ovvero una perdita deducibile (nel caso si verifichi l'opposto).

Le "correzioni" del risultato contabile devono tener conto delle norme del TUIR che prevedono l'esenzione di alcune tipologie di ricavi, così come stabiliscono la non deducibilità ovvero la deducibilità parziale di alcune categorie di costi.

L'art. 56 co. 3 del TUIR elenca una serie di proventi che non concorrono alla determinazione del reddito d'impresa⁵³:

-I proventi derivanti da cespiti che fruiscono di qualsiasi esenzione d'imposta.

-I proventi che sono già soggetti a tassazione (sia attraverso ritenuta a titolo d'imposta che mediante imposizione sostitutiva).

-Le indennità per la cessione di un rapporto d'agenzia preesistente.

-Le plusvalenze, le indennità e gli altri redditi che sono citati dall'art. 17 comma 1 (lettere -g e -n) del TUIR, quando sono soggetti a tassazione separata.

Per quanto invece riguarda la deducibilità⁵⁴ delle componenti negative dal reddito d'impresa si deve innanzitutto rispettare il principio generale di inerenza all'attività esercitata ai sensi del quinto comma dell'art. 109 del TUIR.⁵⁵ Occorre quindi,

⁵³ Per maggiori informazioni vedi VENTURINI G. "Società benefit e perseguimento del "beneficio comune": la deducibilità degli oneri", Bilancio e revisione, n. 7, 1/07/2022,

⁵⁴ Per costo deducibile si intende quella categoria di costo che può essere sottratto al reddito al fine di ridurre la base imponibile, ovvero quell'ammontare sul quale si effettua il calcolo delle tasse.

⁵⁵ Il comma 5 dell'art. 109 del TUIR afferma che "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando

necessariamente verificare il collegamento qualitativo, che deve essere immediato e diretto, tra l'attività o il bene da cui derivano i ricavi e la spesa che si desidera dedurre. Il principio di inerenza è espressione di riferibilità dei costi sostenuti nell'attività d'impresa.

Un altro principio cardine che deve essere necessariamente rispettato nella determinazione del reddito è quello di competenza economica. La rilevanza dei ricavi e la deducibilità dei costi dipendono direttamente dall'applicazione di questo principio. L'art. 109 al primo comma afferma che *“i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza”*, a meno che il TUIR non preveda diversamente. Se non vi è stata una manifestazione totale o parziale della componente positiva (o negativa), quest'ultima non può essere imputata a conto economico. Al contrario, quando dei costi o dei ricavi fanno riferimento all'anno successivo, ma hanno ripercussioni nell'esercizio in corso, devono trovare rappresentazione nel conto economico. Ciò che rileva non è tanto il momento in cui i ricavi o i costi si concretizzano, ma quando si originano componenti reddituali di competenza dell'esercizio. Nello specifico, quando si effettua per esempio la cessione e/o l'acquisto di beni, la data di competenza coincide con la data di consegna e/o spedizione dei beni, che rappresenta, dal punto di vista giuridico, il passaggio di proprietà fra cedente e cessionario. Esemplificando, non è possibile dedurre una componente negativa in esercizi precedenti o successivi a quello di competenza poiché non è concepibile concedere al contribuente la discrezionalità di decidere il periodo più conveniente in cui imputare i propri costi.

Sono collegati al principio di competenza i principi di certezza e determinabilità oggettiva, come citati dall'art. 9 comma 1 del TUIR, il quale afferma che *“i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni”*. Nel caso in cui vi sia una situazione di coincidenza tra l'anno solare e il periodo d'imposta, i principi sopra citati devono manifestarsi entro il 31 dicembre: i

quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.”

requisiti di certezza⁵⁶ e di oggettiva determinabilità⁵⁷ delle componenti di reddito devono realizzarsi entro la fine del periodo d'imposta.

⁵⁶ Con l'aggettivo "certezza" si intende la veridicità giuridica del credito o del debito. Affinché il principio di certezza venga rispettato, deve esistere un titolo produttivo di effetti giuridici al termine dell'esercizio.

⁵⁷ Con il termine "determinabilità" ci si riferisce all'oggettivo ammontare dell'elemento reddituale. *"Gli atti o i documenti relativi all'elemento reddituale devono contenere elementi idonei e sufficienti per la sua qualificazione"* cita Leo M. nell'articolo "Le imposte sui redditi nel Testo Unico". A tale riguardo, è possibile citare le note ministeriali n. 9/375 e n. 9/2940, le quali rispettivamente affermano che *"La valutazione estimativa del provento o dell'onere non deve essere effettuata con criteri soggettivi, bensì con criteri suffragati da elementi oggettivi"* e che *"La determinabilità va riguardata come reale possibilità di tradurre gli accadimenti aziendali in espressioni numerarie"*.

2.3 Il regime di tassazione delle società di capitali in Italia

2.3.1 Il tributo IRES

Se per le società di persone è l'IRPEF il tributo che colpisce, attraverso il principio di trasparenza, il reddito della società in capo ai soci, nelle società di capitali, è la società a essere incisa dall'imposta per i redditi prodotti, con l'applicazione dell'IRES⁵⁸ (Imposta sui REdditi delle Società). L'art. 72⁵⁹ del TUIR specifica che il presupposto di questa imposta è il possesso del reddito realizzato da parte di tutti i soggetti che non siano persone fisiche, indipendentemente dal fatto che siano residenti o meno nello stato italiano. L'IRES è un'imposta diretta, proporzionale e personale e l'aliquota unica è fissata al 24%. Questo tributo viene definito diretto in quanto colpisce la ricchezza della società, ovvero il reddito che viene realizzato. Viene inoltre definito proporzionale in quanto presenta un'aliquota fissa e non progressiva (come, invece, avviene per l'IRPEF). È infine definita personale poiché colpisce la ricchezza appartenente ad un determinato soggetto, ovvero la società.

I soggetti passivi⁶⁰ dell'imposta IRES sono i seguenti⁶¹:

- Società per azioni e società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- Enti pubblici e privati, differenti dalle società (es. trust), che risiedono all'interno dello stato italiano e che svolgono principalmente un'attività commerciale;

⁵⁸ Per maggiori informazioni vedi VIOTTO A. "Lezioni sull'IRES delle società di capitali residenti", Caucci Editore, 2020

⁵⁹ L'art. 72 del TUIR afferma che *"Il presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6"*.

⁶⁰ Il soggetto passivo in diritto tributario è definito come il soggetto debitore nei confronti dello Stato con riferimento ad un'obbligazione tributaria. Egli è obbligato al versamento dell'imposta poiché ha realizzato uno dei presupposti previsti dalla legge. Affinché un soggetto venga definito con il termine "passivo" è necessario che questo goda di un'autonomia patrimoniale e giurisdizionale (è solamente necessario che il soggetto sia individuato come organizzazione di beni o di persone).

⁶¹ Per maggiori informazioni vedi RUSSO P. "I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile", Riv. dir. trib., fasc.3, 2004, pag. 313

- Enti pubblici e privati, differenti dalle società, che sono sempre residenti all'interno del territorio dello Stato ma che principalmente non svolgono attività commerciale;

- Organismi di investimento collettivo del risparmio;⁶²

- Società ed enti di qualsivoglia tipo, con o senza personalità giuridica, che non risiedono nel territorio dello Stato.

Non sono ovviamente considerati soggetti passivi gli organi e le Amministrazioni dello Stato, nonché i principali enti locali come le Regioni, le Province o i Comuni.

Per quanto concerne il periodo d'imposta, è necessario specificare che ad ogni periodo d'imposta corrisponde un'obbligazione tributaria completamente autonoma, principio parzialmente derogato dall'art. 80 del TUIR⁶³, il quale prevede il riporto delle eccedenze IRES per le imposte pagate all'estero e dall'art. 84 del TUIR⁶⁴ che sancisce il riporto delle perdite fiscali.

Solitamente il periodo d'imposta è prestabilito dalla legge o dall'atto costitutivo della società e solitamente si prendono come riferimento l'esercizio o il periodo di gestione. Se la

⁶² Gli organismi di investimento collettivo del risparmio hanno il compito di ottenere fondi da varie entità per poi unirli sotto il medesimo patrimonio e investirli in un'unica operazione. Questi organismi sono considerati dei veicoli di investimento e risparmio che raccolgono e investono capitali (appartenenti a più soggetti). Il Testo Unico dell'Intermediazione Finanziaria disciplina queste entità e afferma che il veicolo "è gestito in monte dagli investitori e in autonomia dei medesimi" e può essere "investito in strumenti finanziari, crediti, inclusi quelli erogati, a favore di soggetti diversi da consumatori, partecipazioni o altri beni mobili o immobili, in base a una politica di investimento predeterminata".

⁶³ L'art. 80 del TUIR afferma che "Se l'ammontare complessivo dei crediti per le imposte pagate all'estero, delle ritenute d'acconto e dei versamenti in acconto di cui ai precedenti articoli è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo, di chiederne rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare la stessa compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

⁶⁴ L'art. 84 del TUIR al primo comma afferma che "La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valedoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare".

durata dell'esercizio o del periodo di gestione non è specificata né dalla legge, né dall'atto costitutivo, il periodo d'imposta da considerare è quello costituito dall'anno solare. L'art. 110 del TUIR, al quinto comma, asserisce l'esigenza di effettuare un ragguaglio a fine anno di particolari componenti di reddito:

- per i proventi immobiliari che sono disciplinati dall'art. 90 del TUIR⁶⁵;
- per gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali (art. 102 co.1 del TUIR⁶⁶) e dei beni gratuitamente devolvibili;
- per le spese di manutenzione che sono sancite dall'art. 102 del TUIR⁶⁷, al sesto comma;
- per le svalutazioni dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti disciplinati dall'art. 106 del TUIR⁶⁸;
- per gli accantonamenti per spese di manutenzione di navi e aerei e per le spese di ripristino o sostituzione di beni gratuitamente devolvibili delle imprese concessionarie di opere pubbliche (presenti ai commi 1 e 2 dell'art. 107 del TUIR⁶⁹).

⁶⁵ L'art. 90 del TUIR sancisce che *"I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato"*.

⁶⁶ L'art. 102 al primo comma afferma che *"Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene"*.

⁶⁷ Sempre l'art. 102, al secondo comma, dichiara che *"La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo dei vari settori produttivi"*.

⁶⁸ L'art. 106 del TUIR sostiene che *"Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell'art. 85, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi"*.

⁶⁹ L'art. 197 del TUIR afferma che *"Gli accantonamenti a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili sono deducibili nei limiti del 5% del costo di ciascuna nave o aeromobile quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. La differenza tra l'ammontare"*

Per le società di capitali e per quanto riguarda gli enti commerciali residenti, le disposizioni che sanciscono i criteri di determinazione della base imponibile sono presenti nel capo II, sezione I del TUIR. In particolare, per determinare l'IRES si deve in primis individuare l'ammontare specifico della base imponibile, in secondo luogo è necessario applicare l'aliquota fissa all'imposta lorda, e infine si attua lo scomputo delle detrazioni, delle ritenute, dei crediti d'imposta, delle eccedenze pregresse e degli acconti versati. In particolare, dall'art. 42 all'art. 82 del TUIR è possibile rinvenire i criteri di determinazione della base imponibile per le società di capitali ed enti commerciali residenti; dall'art. 143 all'art. 150 del TUIR sono presenti i criteri per gli enti non commerciali residenti e, da ultimo, il metodo di determinazione della base imponibile per le società ed enti commerciali e non commerciali non residenti è rinvenibile dall'art. 151 all'art. 154 del TUIR.

complessivamente dedotto e la spesa complessivamente sostenuta concorre a formare il reddito, o è deducibile se negativa, nell'esercizio in cui ha termine il ciclo".

2.3.2 Le addizionali, le maggiorazioni e le riduzioni dell'aliquota base dell'IRES

Come accennato in precedenza, l'IRES è un'imposta calcolata sul reddito complessivo netto con l'aliquota fissa del 24% (come disciplinato dall'art. 77 del TUIR).⁷⁰ Possono essere applicate sia una serie di addizionali e/o maggiorazioni all'aliquota base, sia delle riduzioni della stessa.⁷¹

Prendendo in considerazione le addizionali IRES, è possibile individuarne di tre tipologie:

- L'addizionale IRES per gli intermediari finanziari⁷² che ammonta al 3,5%. I soggetti che vengono assoggettati a questa addizionale sono chiaramente gli intermediari finanziari e la Banca d'Italia. Al contrario, alle società di gestione dei fondi comuni d'investimento⁷³, le società fiduciarie⁷⁴ e alle società di intermediazione mobiliare⁷⁵ non viene applicata questa imposta. I soggetti sottoposti all'addizionale IRES possono aderire al regime opzionale di trasparenza fiscale; è necessario però comprendere quando l'opzione viene esercitata in qualità di intermediario partecipato, dove il reddito è assoggettato

⁷⁰ L'art. 77 del TUIR sancisce che *“L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 24%.”*

⁷¹ Per maggiori informazioni vedi FORNERO *“Acconto dell'IRES e delle relative addizionali”*, Analisi Monografiche del 31/05/2022

⁷² L'art. 1 co. 65 della Legge n.208/2015 afferma che *“Per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, e per la Banca d'Italia, l'aliquota di cui all'articolo 77 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è applicata con una addizionale di 3,5 punti percentuali”*.

⁷³ I fondi comuni d'investimento sono dei particolari strumenti d'investimento che vengono gestiti dalle società di gestione del risparmio (SGR). L'operato di queste ultime consiste nel riunire le varie somme dei risparmiatori che gestiscono al fine ultimo di ottenere un unico patrimonio che poi andranno ad investire nei mercati regolamentati. Lo scopo principale è quello di ridurre la volatilità e il rischio delle attività finanziarie.

⁷⁴ Le società fiduciarie, sotto forma di impresa, amministrano determinati beni per conto di terzi, seguendo le indicazioni che gli vengono fornite. Il soggetto fiduciario ha il compito di amministrare in modo trasparente e professionale il patrimonio del fiduciante.

⁷⁵ Le società di intermediazione mobiliare, definite anche con il termine *“SIM”*, sono delle società per azioni che svolgono l'attività di intermediazione mobiliare e non creditizia, come invece avviene per le banche. Le SIM sono autorizzate ad operare in Borsa per conto proprio e per conto di terzi.

autonomamente all'addizionale e sono loro medesimi che provvedono al suo versamento, oppure in qualità di intermediario partecipante, dove gli intermediari assoggettano il proprio reddito all'addizionale ma non tengono conto del reddito imputato secondo il principio di trasparenza dalla società.

- L'addizionale IRES per i concessionari che operano nel settore di trasporti⁷⁶ che ammonta al 3,5%. In particolar modo, l'imposta viene applicata a tutti quei redditi che derivano da attività come le concessioni autostradali e ferroviarie, di gestione aeroportuale e le autorizzazioni portuali rilasciate ai sensi degli artt. 16 e 18 della Legge 28.1.94 n. 84. Per i soggetti che decidono di aderire al regime di trasparenza, bisogna tener presente la stessa differenza riportata precedentemente: se i soggetti decidono di esercitare l'opzione in qualità di partecipati o partecipanti. Inoltre, in deroga alle disposizioni dell'art. 3 della Legge n. 212 del 30.7.2000 (c.d. "Statuto del contribuente"), il tributo viene applicato solo dal periodo di imposta in corso al 31.12.2019. Infine, è possibile applicare l'imposta solo per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021.

- L'addizionale IRES per le imprese a elevata capitalizzazione che operano in settori come quello energetico e quello petrolifero ammonta al 4% dell'utile prima delle imposte risultante dal conto economico (solo nel caso in cui da quel prospetto fiscale risulti

⁷⁶ L'art. 1 ai commi 716, 717 e 718 della legge 160/2019 afferma che *"Al fine di realizzare interventi volti al miglioramento della rete infrastrutturale e dei trasporti, per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021, l'aliquota prevista dall'articolo 77 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è maggiorata di 3,5 punti percentuali sul reddito derivante da attività svolte sulla base di:*

- a) concessioni autostradali;*
- b) concessioni di gestione aeroportuale;*
- c) autorizzazioni e concessioni portuali rilasciate ai sensi degli articoli 16 e 18 della legge 28 gennaio 1994, n. 84;*
- d) concessioni ferroviarie".*

Inoltre, secondo l'art. 717 *"I soggetti che hanno esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e i soggetti che hanno esercitato, in qualità di partecipati, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del citato testo unico determinano il reddito di cui al comma 716 da assoggettare all'addizionale ivi prevista e provvedono al relativo versamento; i soggetti che hanno esercitato, in qualità di partecipanti, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui al citato articolo 115 del medesimo testo unico determinano il reddito di cui al comma 716 da assoggettare all'addizionale ivi prevista senza tener conto della quota di reddito imputato dalla società partecipata."*

Infine, l'art. 718 sancisce che *"In deroga alle disposizioni dell'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni dei commi 716 e 717 si applicano dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019"*.

un'incidenza fiscale inferiore al 19%). Come regola base, l'addizionale non può superare il minore tra l'utile presente nel conto economico prima delle imposte (al quale è stata applicata l'imposta del 19%) e l'aliquota di incidenza fiscale. Ovviamente, nel caso in cui la società sia in perdita, l'addizionale non è dovuta.

L'art. 9 co. 2 del Decreto-legge del 21.6.2022 n. 73 ha abrogato l'addizionale IRES di cui all'art. 3 della Legge n. 7 del 6.2.2009 con decorrenza "*dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020*". I soggetti ai quali viene applicata questa addizionale sono le società e gli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato italiano che soddisfano simultaneamente le seguenti condizioni:

1. Svolgono la loro attività nel settore della ricerca e della coltivazione di idrocarburi (sia liquidi che gassosi) attraverso l'utilizzo di partecipazioni di controllo e di collegamento.

2. Emettono azioni o titoli che possono comunque essere equiparabili alle azioni e che pertanto possono essere scambiate in un mercato regolamentato.

Per quanto concerne le maggiorazioni IRES, è possibile indovinare solo una tipologia: le società di comodo⁷⁷. L'aliquota ammonta al 10,5% e solitamente sono assoggettate a maggiorazione le società che non risultano operative e le società che si ritrovano in una situazione di perdita sistematica.

Infine, le riduzioni dell'aliquota IRES sono previste in tre specifici casi:

- Con riferimento agli enti no profit, in particolare, i soggetti che possono beneficiare dell'aliquota IRES ridotta al 50% (dal 24% l'aliquota si dimezza al 12%) sono:

⁷⁷ Le società di comodo sono società non operative, ovvero non svolgono una effettiva attività commerciale e non vi è alcun fine imprenditoriale. Sono soggette alla disciplina della società di comodo le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società in nome collettivo, quelle in accomandita semplice e le società e/o gli enti non residenti, purché in possesso di una stabile organizzazione. Le società di comodo vengono definite tali se alternativamente: non viene superato il c.d. "test di operatività" che è disciplinato dal primo comma della legge 724/94 oppure se sono soggette a perdite per più di cinque periodi di imposta consecutivi.

enti di mutuo soccorso e di assistenza sociale, gli enti ospedalieri e quelli di assistenza e beneficenza; inoltre, tutti quegli istituti di istruzione e sperimentazione che non hanno scopo di lucro e sono strettamente legati alla cultura; successivamente, sono soggetti a questa particolare riduzione gli istituti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione e sono inclusi anche tutti gli enti e/o consorzi che hanno un finalità sociale. Non rientrano nell'elenco, invece, gli enti che sono iscritti nel Registro Unico nazionale del Terzo settore.⁷⁸

- Con riferimento alle imprese che intraprendono una nuova iniziativa economica in determinate aree definite “Zone economiche speciali”, disciplinate dal decreto-legge n. 91 del 20.06.2017. L'aliquota, anche in questa casistica, prevede una riduzione del 50% a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale si è iniziato a svolgere una nuova attività. L'agevolazione però, non spetta solo alle società appena costituite nelle ZES, ma anche a quelle imprese che operano già in quelle zone e che decidano di intraprendere lo svolgimento di una nuova attività, prima non svolta, da cui poi deriveranno nuove possibilità lavorative. Queste società non possono essere soggette a liquidazione e/o scioglimento. L'agevolazione però presenta due condizioni fondamentali che devono essere considerate simultaneamente:

- La società deve svolgere la nuova attività nelle zone economiche speciali per almeno una decina di anni;

- I posti di lavoro generati devono essere mantenuti nell'ambito dell'attività avviata per almeno una decina di anni.

- Con riferimento alle convenzioni contro le doppie imposizioni, in questo specifico caso, l'aliquota dipende dalla percentuale stabilita all'interno della doppia convenzione⁷⁹. Le

⁷⁸ Il Registro Unico nazionale del Terzo settore è un registro telematico istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e ha il fine ultimo di apportare una riorganizzazione degli enti che autonomamente decidono di iscriversi a esso, in modo da poter essere beneficiari di agevolazioni. Il fine ultimo è garantire la massima trasparenza degli enti del Terzo settore.

⁷⁹ A tale riguardo, è importante evidenziare come il modello OCSE sia la linea guida generale per la stesura delle convenzioni stipulate con gli altri Stati contro la doppia imposizione. Il modello OCSE è ormai comunemente

società che non sono residenti nel territorio dello Stato, ma che realizzano redditi di fonte italiana non sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta. Essi, presentando la dichiarazione in Italia, assoggettano il loro reddito ad un tributo IRES ridotto.

applicato, accettato e anche riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria. Gli obiettivi principali del modello OCSE sono: eliminare la doppia tassazione internazionale, risolvere controversie interpretative e procedurali ed evitare l'evasione fiscale. La convenzione OCSE è suddivisa in tre parti:

1. L'ambito di applicazione della disciplina;
2. Il livello di imposizione sul reddito;
3. È possibile ritrovare le disposizioni più particolari.

Il modello utilizzato dagli Stati Uniti, definito "*United States Model Income Tax Convention*", è molto simile al modello OCSE.

La nuova Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Usa è entrata in vigore il 01.01.2010. Questa ha portato delle innovazioni riguardanti l'ambito di applicazione soggettivo e la modifica delle aliquote di ritenuta alla fonte sui dividendi, sugli interessi ed analoghi benefici applicabili in materia di *royalties*.

2.3.3 Il regime del consolidato fiscale

Gli articoli 77 e seguenti del TUIR e il D.M. del 01.03.2018 disciplinano il c.d. “regime del consolidato fiscale”. Questo particolare regime prevede la determinazione del reddito complessivo per tutte quelle società che sono legate da vincoli partecipativi.⁸⁰

Si tratta di un regime fiscale che intende agevolare i gruppi societari, permettendo di esprimere un'unica base imponibile per tutte le imprese legate da vincoli partecipativi. L'elemento di semplificazione consiste nel dichiarare e tassare il risultato economico complessivo del gruppo d'impresa, operando la somma algebrica fra redditi e perdite fiscali. La Corte di Cassazione⁸¹ ha stabilito che questo particolare regime di tassazione dei gruppi societari deve essere presentato sotto una manifestazione di volontà all'adesione univoca e tempestiva, in quanto da tale opzione scaturiscono benefici fiscali per le società del gruppo decidono di aderirvi.

Questo è uno dei principi di diritto ribaditi dall'ordinanza n. 244, depositata il 12 gennaio 2021.

Le caratteristiche principali di questo regime sono le seguenti:

-è facoltativo, nel senso che le società con vincoli partecipativi possiedono la piena facoltà di aderirvi o meno, attraverso l'esercizio di un'opzione;

-fornisce la possibilità di determinare un unico reddito imponibile ai fini IRES. Infatti, una volta aderito, attraverso l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale, il reddito tassabile è dato dalla somma algebrica dei risultati fiscali delle singole società facenti

⁸⁰ In gergo è comune utilizzare il vocabolo “gruppo” per definire l'insieme di società che sono legate tra loro da vincoli partecipativi molto stretti. In realtà, sia sotto il punto di vista civilistico che fiscale, il legislatore non utilizza mai questo termine e pertanto rimane un concetto diffuso e comune nella pratica, ma non corretto giuridicamente.

⁸¹ Sentenza della Corte di Cassazione n. 5647 del 2 marzo 2020. In sostanza, il regime di tassazione previsto per il consolidato nazionale si configura come un regime fiscale alternativo, tanto che una volta esercitata l'opzione, è vincolante per un triennio.

parte del “gruppo”. La base imponibile consolidata comprende l’intero risultato fiscale delle società partecipate che hanno deciso di aderire al consolidato, anche nel caso in cui la partecipazione non sia totalitaria. Su tale base imponibile si applica l’aliquota IRES e si perviene alla liquidazione di un’unica imposta. La società consolidante è l’unica società tenuta a effettuare il pagamento dell’imposta IRES, poiché le società consolidate non presentano questo obbligo. Nel caso in cui una o più società non realizzino alcun utile, le perdite si sommano algebricamente al risultato complessivo del consolidato.

Per quanto concerne le perdite, queste sono da computare sempre al 100% de loro ammontare, indipendentemente dalle percentuali di partecipazione. Rimane importante evidenziare che le singole società mantengono il loro status di “soggetti passivi” indipendenti gli uni dagli altri, non si viene a creare pertanto un nuovo e unico soggetto passivo IRES.

-è possibile usufruire di tale regime solo nel momento in cui le società rispettino determinati presupposti.

Per legge, come disciplinato dall’art. 117 TUIR, i soggetti che possono aderire a questo principio, in qualità di consolidanti, sono:

- le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative o di mutua assicurazione;
- enti pubblici o privati differenti dalle società, residenti nel territorio dello Stato italiano, aventi per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un’attività commerciale.

Ulteriore presupposto è definito dalla tipologia della partecipazione. Quest’ultima deve essere “rilevante”, ovvero deve soddisfare il requisito di un controllo c.d. qualificato. Più nello specifico, è richiesta l’esistenza congiunta dei seguenti elementi:

-il controllo di diritto, ovvero quel controllo previsto dal primo comma dell’art. 2359 del Codice civile in cui *“le società in cui un’altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria”*;

-la quota di partecipazione deve essere superiore al 50% del capitale della società controllata;

-la quota di partecipazione deve essere superiore al 50% degli utili di bilancio della società partecipata.

Tutti i requisiti sopra citati, come afferma l'art. 120 del TUIR devono coesistere incessantemente *“sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante e le società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione”*.

Infine, come requisito necessario all'accesso dell'istituto, viene richiesta anche la coincidenza degli esercizi sociali delle società coinvolte.

CAPITOLO 3

3.1 Le tipologie di società presenti negli Stati Uniti, con particolare riferimento allo Stato di New York

Negli Stati Uniti la costituzione di una società è una procedura molto più snella e spedita rispetto alle procedure richieste dal sistema italiano ed è anche grazie a questo che l'economia americana eccelle, su scala globale, in termini di competitività e di forza economica. Le varie tipologie di società variano leggermente denominazione in base allo Stato in cui vengono costituite. Con particolare riferimento allo Stato di New York, le tipologie di società esistenti presentano la seguente denominazione:

1. *Domestic - Foreign Corporation*: assimilabile alla Società Per Azioni, questa forma societaria svolge i propri affari in uno dei cinquanta Stati degli Stati Uniti d'America. Con il termine "*Domestic*" s'intende una società che svolge la propria attività nel suo Stato (USA) di costituzione, mentre la qualifica "*Foreign*" si riferisce a una società che opera in uno Stato (USA) diverso da quello di origine, nel quale deve registrarsi prima di svolgere un'attività economica.

Inoltre, una *Domestic Corporation* è spesso tassata in modo diverso rispetto a una *Foreign Corporation* e può essere tenuta a pagare dazi o tasse sui prodotti che importa.

2. *Domestic - Foreign Limited Liability Company*: assimilabile alla Società a Responsabilità Limitata è definibile come un'entità legale priva di personalità giuridica. I soci (o il socio) presentano una responsabilità limitata in merito alle obbligazioni sociali. La costituzione e la gestione di una LLC sono meno complesse e richiedono meno tempo rispetto ad una *Corporation*.

3. *Domestic - Foreign Limited Partnership*: assimilabile alla Società in Accomandita Semplice, in quanto è prevista una limitata responsabilità dei soci definiti con il termine di "*limited partner*", corrispondenti ai soci accomandanti in una Sas. La diffusione nella pratica

di questa tipologia di società è andata scemando nel tempo, rendendo la *Limited Liability Company* la forma societaria prevalente. Infatti, questa può essere gestita con minori formalità e maggiore flessibilità.

4. *Domestic – Foreign Limited Liability Partnership*: viene definita come una società di persone, ma differisce dalla sopra citata *Limited Partnership* in quanto non vi è la presenza di soci accomandanti. Ciascuno dei soci è un professionista autorizzato dalla legge a fornire un servizio professionale.

5. *Domestic – Foreign General Partnership*: assimilabile alla Società in Nome Collettivo, questa tipologia di società i *Partner* condividono i profitti o le perdite dell'attività in cui investono. Solitamente, le GP sono solite condurre affari sotto un nome commerciale e quasi sempre richiedono la redazione di un "*Business Certificate*".

6. *Sole Proprietorships*: è possibile paragonare questa tipologia societaria a una ditta individuale in Italia. Questa è una delle forme più semplici e diffuse per svolgere la propria attività d'impresa. Solitamente, è un'attività svolta da un unico soggetto, definito imprenditore, che ricopre anche il ruolo di titolare della società. Quest'ultimo è, inoltre, illimitatamente responsabile della gestione aziendale.

Malgrado non sia presente negli Stati Uniti una netta e chiara suddivisione tra società di persone e società di capitali sono ravvisabili molti punti di contatto se non di vera e propria corrispondenza tra le tipologie di società italiane e quelle americane.

Tutte le società costituite nel territorio degli Stati Uniti vengono assoggettate al potere amministrativo e giurisdizionale dello Stato di costituzione, nonché lo Stato in cui l'impresa presenta il proprio domicilio fiscale o svolge prevalentemente le proprie attività commerciali. Questo comporta una differenza di trattamento all'interno dei vari Stati, in quanto ogni Stato fa riferimento alla propria giurisprudenza e alle proprie leggi scritte.

Per quanto concerne le tempistiche di costituzione di una società, generalmente, sono molto celeri, in quanto non vi sono rigorose e stringenti formalità da rispettare. Nello Stato di New York, per esempio, sono sufficienti uno o due giorni per completare il processo e avere a disposizione una società pronta ad operare.

3.1.1 Le *Domestic Corporation*

Le *Domestic Corporation* sono assimilabili alle Società per Azioni. Le *Corporation* possono avere scopo di lucro, come accade per la maggior parte delle forme societarie in Italia, oppure senza scopo di lucro, come sono tipicamente le organizzazioni di beneficenza. Una *Domestic Corporation* conduce i propri affari nel suo Paese o Stato d'origine. Le imprese che svolgono un'attività economica in un Paese diverso da quello in cui hanno avuto origine sono indicate come *Foreign Corporation*.

Con il "*Certificate of Incorporation*", documento che può essere equiparabile all'atto costitutivo previsto e disciplinato dal Codice civile, la società prende vita. Ai fini costitutivi, è sufficiente la presenza di un singolo socio fondatore o "*incorporator*". La società diviene legalmente esistente solo nel momento in cui è stato depositato il *Certificate of Incorporation*⁸² presso la Segreteria di Stato dello Stato prescelto per effettuare la costituzione e come già accennato, per lo Stato di New York, questo avviene nel giro di 24 o 48 ore. Dal momento in cui viene effettuato il deposito della documentazione necessaria, tutta la condotta della società è soggetta alla legge dello Stato in cui è stata costituita, anche se non vi opera. Ciò significa che se la società è stata costituita secondo la legge del Nevada, sarà considerata una società "*Domestic*" in quello Stato e "*Foreign*" in qualsiasi altro Stato (USA) che non sia il Nevada. Per essere definita "*Domestic*" in un altro Stato, la società deve prima essere sciolta nel luogo in cui è stata originariamente costituita. Al termine di tale

⁸² Il Certificate of Corporation, una volta compilato, insieme alla tassa di deposito legale di \$ 125, deve essere inoltrato al Dipartimento di Stato di New York. Successivamente all'archiviazione online, colui che ha effettuato il deposito riceverà una e-mail di conferma di avvenuta archiviazione con la ricevuta di protocollazione allegata. Inoltre, si ha la possibilità di richiedere servizi aggiuntivi, come la copia semplice o la copia autenticata dell'atto o anche il certificato di esistenza. Questi documenti saranno allegati alla conferma di deposito. Il *Certificate of Incorporation form* è stato sviluppato per soddisfare i requisiti di base della *Business Corporation Law*. Non è necessario utilizzare il modulo che viene fornito dal *Department of State*, ma si può redigere un modulo personalizzato o utilizzare i moduli disponibili nei negozi di cartoleria legale. Nel primo paragrafo vi è la scelta del nome. In primo luogo, la Sezione 301(a)(1) della *Business Corporation Law* richiede che il nome della società contenga una delle seguenti parole: *Incorporated, Corporation o Limited*, o una delle seguenti abbreviazioni: *Inc., Corp. o Ltd.* Il secondo paragrafo deve contenere lo scopo della *Corporation*, il terzo la Contea di riferimento e il quarto la struttura azionaria. Ogni *Business Corporation* deve indicare nel suo atto costitutivo il numero di azioni che la società avrà il potere di emettere e deve indicare se le azioni assumeranno il valore nominale o meno. Le azioni con un valore nominale dichiarato non possono essere emesse o vendute ad un prezzo inferiore al valore nominale indicato.

processo, la società può depositare il nuovo atto costitutivo nel diverso Stato in cui intende svolgere la propria regolare attività. Le società che svolgono affari in un altro Stato generalmente devono lì registrarsi come “*Foreign Corporation*” e qualsiasi attività svolta in quel territorio, viene tassata dallo Stesso in base alle proprie leggi e alle proprie aliquote.

Gli organi sociali della *Corporation* sono definiti “*Shareholders*”. Vi sono, inoltre, il “*Board of Directors*” ovvero il consiglio di amministrazione e gli “*Officers*”, tra i quali viene nominato il “*President*” (generalmente il CEO), il “*Treasurer*” (o Chief Financial Officer), ed il “*Secretary*”. È importante evidenziare come non venga richiesta la presenza di un organo di controllo. Entrando in dettaglio:

1) La figura del *Director* (che può variare da un minimo di uno ad un massimo di tre soggetti a seconda degli Stati) viene eletta dagli *Shareholders*, e ha il ruolo di agire come rappresentante di questi ultimi nella *Corporation*. Ai *Directors* sono rimesse le decisioni di maggiore rilevanza che concernono la gestione sociale, in particolare essi stabiliscono le *Corporate Policy* e attuano una supervisione diretta del management. Le decisioni prese dei *Directors* negli USA sottostanno alla c.d. “*Business Judgment Rule*”⁸³, ovvero non possono essere contestate e/o annullate tramite il ricorso al giudice nemmeno nel caso in cui ledano la *Corporation*. Gli unici tre motivi che possono abilitare un soggetto a contestare una decisione di un *Director* sono: un accertato conflitto di interessi, la malafede o un’evidente violazione di legge.

⁸³ La “*Business Judgment Rule*” fornisce a un amministratore di una *Corporation* l’immunità dalla responsabilità delle decisioni che prende. Un querelante può infatti decidere di intraprendere una causa contro l’amministratore se quest’ultimo avesse violato il dovere di diligenza nei confronti della società. Nelle cause in cui si affermi che il *Director* di una società avesse violato il proprio dovere di diligenza nei confronti della società, i tribunali valuteranno il caso in base alla regola sopra citata. In base a questo standard, un tribunale confermerà o meno le decisioni di un amministratore purché siano prese rispettando i tre criteri sottostanti:

- La buona fede;
- La cura che una persona ragionevolmente prudente userebbe;
- La ragionevole convinzione che il direttore agisce nel migliore interesse della società.

In pratica, la *Business Judgment Rule* è una presunzione a favore del consiglio di amministrazione. Esistono però diversi modi per sviare l’applicazione di tale regola: se, per esempio, colui che ha intentato la causa riesce a provare che l’amministratore ha agito per grave negligenza o malafede, il tribunale non confermerà la *Business Judgment Rule* o, allo stesso modo, se l’attore può dimostrare che l’amministratore aveva un conflitto di interessi, il tribunale deve riconoscere necessariamente la responsabilità dell’amministratore.

2) Gli *Officers* sono eletti dai *Directors*, la loro mansione consiste nella gestione quotidiana della *Corporation* ed hanno potere di agire in nome e per conto della stessa. Tra gli *Officer* è possibile distinguere:

– il *President* (o CEO), che ha il potere ultimo di firma di tutti gli atti che vincolano la società. Egli è subordinato al *Board of Directors* e ha l'onere di tenerlo costantemente aggiornato riguardo la gestione sociale.

– il *Chief Operating Officer* (COO), che è il soggetto più direttamente coinvolto nella gestione quotidiana della *Corporation* e risponde al *President*.

– il *Treasurer* (CFO - *Chief Financial Officer*), che si occupa delle principali questioni finanziarie e contabili della società.

– il *Secretary*, che si occupa della tenuta dei libri sociali, dei documenti e dei verbali delle riunioni del *Board* e degli *Shareholders*. La sua firma è un elemento necessario da apporre sui certificati azionari al momento dell'emissione al fine di convalidarli.

Per quanto concerne l'apporto di capitale minimo, è rilevante evidenziare come, a differenza delle Società per Azioni, che richiedono un conferimento minimo di 50,000.00 euro, nelle *Corporation* non esiste l'obbligo di sottoscrivere e/o depositare un capitale minimo. L'unico vincolo inerente al capitale di una *Corporation* consiste nel determinare il capitale massimo autorizzato, ovvero l'ammontare massimo di azioni che possono essere emesse dalla società.⁸⁴

⁸⁴ Per lasciare ancora maggiore flessibilità in termini di conferimento di capitale, nelle *Corporation* il capitale massimo che viene autorizzato può consistere anche in azioni che non indicano un valore nominale. Il valore nominale di un'azione consiste nel valore della quota di capitale sociale rappresentato da ogni singola azione. Questo fatto garantisce la massima flessibilità alla forma societaria. Le azioni senza valore nominale possono essere emesse o vendute a qualsiasi prezzo.

È il consiglio di amministrazione, definito come “*Board of Directors*”, a stabilire il prezzo di emissione⁸⁵ delle azioni. Nell’eventualità in cui si decida di emettere un numero di azioni superiore a quello prestabilito, risulta necessario modificare il *Certificate of Incorporation*.

Quando un *Partner* decide di effettuare un conferimento alla propria società, che sia a titolo di aumento di capitale o a titolo di finanziamento, risultano esservi maggiori conseguenze sul piano contabile rispetto all’ambito legale. L’unico limite, con riferimento ai vari conferimenti che possono essere effettuati dal socio, consiste nel rapporto tra l’ammontare conferito a titolo di capitale e l’ammontare conferito a titolo di prestito. Questo valore non può superare il rapporto di uno a cinque, cioè non più di \$5 di prestito per ogni dollaro di capitale. Quando il capitale viene conferito a titolo di prestito, gli interessi che maturano variano in base alla durata del finanziamento e sono soggetti a ritenuta il cui ammontare minimo è stabilito mensilmente per legge. Gli interessi si possono anche accumulare, ma se non vengono pagati non possono essere dedotti.

In generale, è possibile affermare che non vi sono norme precise che disciplinano nel dettaglio i conferimenti a titolo di aumento di capitale o a titolo di finanziamento. Circa la convenienza del conferimento, è importante sottolineare i vantaggi nel qualificare un versamento quale prestito anziché a titolo di capitale:

- nel momento in cui il socio avesse la necessità di restituirsì l’ammontare conferito, è molto più semplice rimborsare un prestito rispetto a effettuare una riduzione di capitale sociale;
- quando il debito viene restituito al socio, la società è tenuta a rimborsargli anche gli interessi. Questo poi comporterà una riduzione dell’utile e del carico fiscale conseguente.

⁸⁵ Con “prezzo di emissione” di un’azione, si intende l’onere che realmente viene supportato dall’investitore che decide di acquistare un determinato ammontare di azioni di una nuova società o di una società preesistente. Solitamente, si prevede la presenza di un “sovrapprezzo” di emissione che causa un prezzo di emissione di gran lunga superiore al valore nominale.

Esistono due tipologie differenti di *Corporation*:

- *C - Corporation*: fanno solitamente riferimento a business di maggiore entità con la partecipazione di un'ampia compagine societaria. Questa tipologia di società è tassata separatamente dai suoi proprietari. Come accade per gli azionisti delle *Corporation*, anche nelle *C-Corp* i soci godono di una responsabilità limitata con riferimento alle obbligazioni contratte dalla società. Quest'ultima è poi soggetta all'imposta sul reddito delle società (*Corporate Tax*). L'aliquota dell'imposta societaria, che è un'imposta di natura federale, negli Stati Uniti, è del 21% a partire dal 1 gennaio 2018 dopo l'approvazione del *Tax Cuts* e del *Jobs Act*.⁸⁶

- *S - Corporation*: spesso fanno riferimento a piccole imprese di proprietà di un singolo azionista. Questa tipologia societaria non è soggetta al pagamento di alcuna imposta sul reddito, costituendo una c.d. "*Pass through Entity*"; l'eventuale profitto e/o perdita della società è riferibile solo ai suoi azionisti. Questi ultimi devono riportare l'utile conseguito (o la perdita sofferta) nella propria dichiarazione dei redditi individuale.⁸⁷

In conclusione, è possibile affermare che le differenze presenti tra le due tipologie di *Corporation* sono essenzialmente tre:

1. La tassazione, poiché le *S-Corporation* sono tassate solamente una volta in capo ai soci per trasparenza. Sono, infatti, solo gli azionisti a essere assoggettati al pagamento delle tasse sui redditi generati dalla società, ancorché non distribuiti. Mentre, per le *C-Corporation* la tassazione è duplice; una prima volta in capo alla società per i redditi dalla stessa generati,

⁸⁶ Il Tax Cuts e il Jobs Act (approvati nel 2017) hanno apportato grandi modifiche alle imposte sulle imprese. Il principale cambiamento è stato l'abbassamento permanente dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società dal 35% al 21%. Ulteriormente, è stato annullato l'ammortamento delle spese di ricerca e sviluppo, si è annullato il passaggio riguardante la deduzione degli interessi netti dall'EBITDA all'EBIT, si è reso permanente l'ammortamento bonus del 100% e così via.

⁸⁷ Per maggiori informazioni vedi SEFRANSKY, BRINKER, THOMAS "The expanding definition of S Corporation ownership: an overview of the basics", Journal of Financial Service Professionals, 2007

e una seconda volta in capo agli azionisti qualora gli utili della società vengano distribuiti (tassazione sui dividendi).

2. Le caratteristiche specifiche degli azionisti, in quanto i soci delle *S-Corporation* non possono essere più di cento e necessariamente devono essere tutti cittadini o residenti negli Stati Uniti. Per le *C-Corporation* non vi è nessuna restrizione in merito alla cittadinanza o residenza dei soci e non vi è nemmeno alcun limite per quanto concerne il numero di persone che possono possedere azioni.

3. Le tipologie di azioni, poiché per le *S-Corporation*, i soci possono essere titolari solo di azioni ordinarie che prevedono sempre il diritto al voto in assemblea. Diversamente, le *C-Corporation* possono emettere anche le c.d. “*preferred stock*” (azioni privilegiate), le quali non prevedono il diritto al voto bensì la priorità, rispetto agli azionisti comuni, nella ricezione dei dividendi, in caso di distribuzione.

I vantaggi che possono derivare dalla costituzione di una *Corporation* sono: la limitata responsabilità per i soci, definiti “*shareholders*”, la maggiore facilità nel reperire fondi dagli investitori e la minore tassazione sui profitti aziendali rispetto all’impresa individuale (la *Corporate Tax* che colpisce le società prevede un’aliquota unica del 21% mediamente inferiore rispetto alle aliquote progressive della *Income Tax* che colpisce i redditi delle persone fisiche).⁸⁸

⁸⁸ Nello Stato di New York la tassazione delle persone fisiche è progressiva per scaglioni di reddito come segue:

- Reddito tassabile da \$0 a \$8500: 4%
- Reddito tassabile da \$8501 a \$11700: 4.5%
- Reddito tassabile da \$11701 a \$13900: 5.25%
- Reddito tassabile da \$13901 a \$21400: 5.9%
- Reddito tassabile da \$21401 a \$80650: 5.97%
- Reddito tassabile da \$80651 a \$215400: 6.33%
- Reddito tassabile da \$215401 a \$1,077,550: 6.85%
- Reddito tassabile da \$1,077,551 a \$5,000,000: 9.65%

Gli svantaggi relativi a questa forma societaria, invece, sono: la complessità procedurale per la costituzione, in particolar modo per una *C Corporation*; la tassazione che risulta essere molto più penalizzante rispetto a una LLC in quanto vi sono la tassa federale, statale e anche quella locale; la tassazione con riferimento ai dividendi distribuiti agli azionisti, costretti a pagare le tasse anche su quel reddito.

-
- Reddito tassabile da \$5,000,001 a \$25,000,000: 10.3%
 - Reddito tassabile oltre \$25,000,000: 10.9%

3.1.2 Le *Domestic Limited Liability Company*

La *Domestic Limited Liability Company* è una struttura aziendale ibrida che combina la responsabilità limitata in stile *Corporation* con la flessibilità in stile *Partnership*. La struttura di gestione flessibile consente ai proprietari di modellare la LLC al fine di soddisfare le esigenze dell'azienda. È importante evidenziare come questa struttura societaria non preveda la responsabilità personale dei soci per i debiti contratti dalla società stessa. La LLC, in questo modo, protegge i suoi soci dall'essere perseguiti personalmente per il rimborso dei debiti e delle passività inerenti alla società.

Assimilabile a una Società a Responsabilità Limitata italiana, questa tipologia societaria presenta delle differenze rilevanti rispetto alla *Corporation*: non vi è l'emissione di azioni ma bensì di quote (definibili come "*Membership Interests*") e, invece della duplice presenza di *Directors* e *Officers*, vi è solo un livello di amministrazione, rappresentato dai "*Managers*".

Per ciò che concerne le modalità costitutive, la *Limited Liability Company* nasce con la sottoscrizione dell'atto costitutivo, il cui contenuto può variare a seconda dello Stato in cui la società presenta la sede fiscale. L'atto costitutivo viene solitamente definito come "*Articles of Organizations*"⁸⁹ o "*Certificate of Formation*" e qualsiasi socio (o loro rappresentante) può depositare l'atto. Gli organizzatori preparano, firmano e archiviano lo statuto dell'ente che permette la costituzione della LLC. Qualsiasi persona fisica o giuridica può essere un organizzatore. Questi ultimi possono essere - ma non necessariamente lo sono - membri della LLC costituita. La *Limited Liability Company*, nonostante sia legalmente costituita dal momento in cui si effettua il deposito della documentazione richiesta presso il Segretario di Stato, può essere operativa solo dal momento in cui sia presente almeno un socio.

⁸⁹ Questo documento è disciplinato dalla "*Section 203 of the Limited Liability Company Law, with the Department of State*". Si costituisce attraverso la compilazione del FORM "*DOS - 1336*". Gli articoli presenti nell'*Articles of Organizations* stabiliscono i diritti, i poteri, i doveri, le responsabilità e altri obblighi di ciascun membro della LLC. Altre informazioni presenti nei documenti includono i nomi e gli indirizzi dei membri della LLC, il nome dell'agente registrato della LLC e la dichiarazione dello scopo dell'attività.

I soggetti di una LLC, piuttosto che azionisti o soci, sono definiti con il termine di "Members". Qualsiasi entità o individuo può essere membro di una LLC con l'eccezione di banche e compagnie assicurative. Come avviene per le *Corporation*, i soci devono rispondere dei debiti sociali entro il limite massimo costituito dal capitale dell'azienda, anche nel caso in cui vi sia solo un unico socio. Come per *le S-Corporation*, anche Le LLC non sono soggette direttamente al pagamento delle tasse sui loro profitti. I loro redditi e le eventuali perdite vengono trasferiti ai membri, che li riportano nelle loro dichiarazioni dei redditi individuali.

Per garantire che il nome della società non sia già stato utilizzato da una *Limited Liability Company, Corporation o Limited Partnership* già esistente, è possibile richiedere una ricerca della denominazione. La richiesta deve essere presentata per iscritto al Dipartimento di Stato e la quota di ricerca per ogni nome inviato è di \$ 5,00. Nel caso in cui il nome fosse disponibile, è possibile prenotarlo già durante la procedura di costituzione.

In conclusione, le commissioni che obbligatoriamente devono essere sostenute nel momento in cui si costituisce una LLP sono quelle inerenti *all'Articles of Organization* (per un ammontare di \$200 non rimborsabili) e al *Certificate of Publication* (per un ammontare di \$50 non rimborsabili). In aggiunta, vi possono essere le spese inerenti alla disponibilità del nome della società (5\$), alla prenotazione del nome nel caso in cui sia disponibile (\$20) ed all'eventuale gestione accelerata, se richiesta (da \$25 a \$150). Quest'ultimo servizio offerto dallo Stato di New York garantisce una maggiore celerità in caso d'urgenza.

Le *Limited Liability Companies*, costituite a New York, hanno l'obbligo, entro 120 giorni dall'entrata in vigore dello Statuto, di pubblicare un avviso su due giornali della Contea ove hanno stabilito la sede (un giornale deve essere un quotidiano e l'altro un settimanale). La prova della pubblicazione (Certificato di pubblicazione con le dichiarazioni giurate delle pubblicazioni dei giornali) deve essere presentata al Dipartimento di Stato dello Stato di New York per l'archiviazione. La tassa di deposito del Dipartimento di Stato è di \$ 50. Il mancato rispetto dell'obbligo di pubblicazione comporta la sospensione d'autorità della LLC. Quest'ultima non sarà più autorizzata a condurre o a effettuare transazioni commerciali a New York.

Le LLC sono tenute per legge a svolgere attività sotto il loro “reale” nome legale. Se una società a responsabilità limitata desidera svolgere attività sotto un nome diverso dal suo vero nome legale, un certificato di “*assumed name*” deve essere depositato presso il Dipartimento di Stato dello Stato di New York. La tassa di deposito per un certificato di nome presunto è di \$ 25.

È infine importante evidenziare l’esonero dall’obbligo di pubblicazione per società di produzione teatrale che recano nella denominazione la dicitura “*Limited Liability Company*”.

In conclusione, il motivo principale per cui gli imprenditori scelgono di registrare la loro società come LLC è limitare la loro responsabilità personale (e dei loro *partner* o investitori). La struttura societaria di una LLC è il compromesso tra una *Partnership*, che è un semplice accordo commerciale tra due o più proprietari, e una *Corporation*, che ha determinate protezioni patrimoniali.

I principali vantaggi di una LLC possono essere descritti come segue:

1. Impedisce ai suoi proprietari di essere ritenuti personalmente responsabili dei debiti della società. Se la società fallisce o viene citata in giudizio, i beni personali dei suoi proprietari-investitori non possono essere aggrediti.

2. Tutti i profitti possono essere trasferiti direttamente ai soci per essere tassati come reddito personale (*Pass-Through Entity*). Ciò evita la "doppia imposizione" sia della società che dei suoi singoli proprietari.

Sebbene le LLC abbiano alcune caratteristiche interessanti, hanno anche diversi svantaggi. A seconda della legge statale, una LLC potrebbe dover essere sciolta in caso di morte o bancarotta di un membro. Al contrario, questo non può verificarsi per una *Corporation*.

3.1.3 Le Domestic Limited Partnership

Come avviene per la Società in Accomandita Semplice, questa particolare tipologia societaria, presenta due tipologie di soci: il c.d. *limited partner* e il c.d. *general partner*. La prima tipologia di soci può essere comparata con i soci accomandanti, ovvero a quei soci che godono di una responsabilità limitata rispetto alle obbligazioni contratte dalla società. I *limited partner*, infatti, rischiano di perdere solo la quota di capitale apportata al momento della costituzione della *Partnership*, vedendo però limitata l'attività di gestione nella società. La seconda tipologia di socio è assimilabile al socio accomandatario, il quale risponde illimitatamente delle obbligazioni contratte dalla società (anche con il proprio patrimonio personale quando quello sociale risulta essere insufficiente). Il *general partner* però, a differenza del *limited partner*, riveste tutti i poteri di ordinaria amministrazione riguardanti la *Partnership*.

Una *Limited Partnership* è solitamente una tipologia di “*Investment Partnership*” che spesso viene utilizzata come veicolo giuridico per investire in attività immobiliari. Le LP differiscono dalle altre tipologie di *Partnership* in quanto è presente la figura del socio accomandante. Essi godono di una responsabilità limitata: non sono responsabili per debiti commerciali oltre il loro investimento iniziale.

Nonostante non venga richiesto e nonostante questa particolare tipologia di società venga utilizzata per lo svolgimento di business medio-piccoli, è sempre preferibile redigere un contratto di associazione, definito “*Partnership Agreement*”, nel quale vengono definiti gli elementi essenziali⁹⁰ della società e il regolamento per disciplinare i rapporti i soci e tra i soci e la società medesima.

A differenza delle Società in Accomandita Semplice, la mancanza di una delle due tipologie di soci non è causa di scioglimento della società. Semplicemente, nel caso in cui

⁹⁰ Gli elementi essenziali del “*Partnership Agreement*” sono soliti riguardare la durata della società, la natura e l'ammontare dei conferimenti di capitale, le percentuali di partecipazione dei soci nel caso di utili e perdite, le casistiche di scioglimento delle società o le eventuali procedure per l'ammissione di nuovi soci.

venga a mancare la figura del *limited partner*, la società prenderà il nome di *General Partnership* (assimilabile alla Società in Nome Collettivo) e tutti i soci saranno solidamente responsabili delle obbligazioni sociali con il proprio patrimonio individuale.

Per quanto concerne la tassazione, le LP sono entità “*pass-through*” che richiedono requisiti di pubblicità minimi o nulli. La maggior parte degli Stati USA disciplina la formazione di società in accomandita semplice, richiedendo la registrazione presso il Segretario di Stato.

Quasi tutti gli Stati USA disciplinano la formazione di una *Limited Partnership* ai sensi dell’*Uniform Limited Partnership Act*”, legge originariamente introdotta nel 1916 e da allora modificata più volte. Per costituire una *Limited Partnership*, i *partner* devono registrare l’impresa nello Stato in cui la società ha la sede legale e in genere questa operazione si effettua attraverso l’ufficio del Segretario di Stato locale. È importante ottenere tutti i permessi e le licenze commerciali pertinenti, che variano in base alla Contea, allo Stato e/o al settore.

I soci della *Limited Partnership* devono redigere un “*Partnership Agreement*”. Questo documento interno disciplina i tratti essenziali e illustra le modalità attraverso le quali verrà gestita l’azienda. Questo accordo delinea i diritti, le responsabilità e le aspettative di ciascun *partner*. Non vi è l’obbligo legale di depositare e dare pubblicità a questo documento, che può essere anche definito anche con il termine “*Operating Agreement*” presso alcuni Stati o entità governative. L’accordo stipulato dovrebbe disciplinare due aspetti finanziari chiave per i *Partners*. In primo luogo, l’*agreement* stabilisce le modalità di condivisione dei profitti e delle perdite, compreso il modo in cui i profitti verranno distribuiti ai soci. In secondo luogo, l’accordo dovrebbe regolamentare il processo e le modalità di uscita di un *partner* dalla società nell’ipotesi in cui decidesse di cedere la propria partecipazione nella *Partnership*.

In conclusione, il vantaggio principale di un LP, almeno per i soci accomandanti, consiste nella limitazione della loro responsabilità personale; essi risultano essere

responsabili solo dell'importo che hanno deciso di investire nella LP. Inoltre, i soci accomandanti non devono pagare le tasse sul lavoro autonomo in quanto non risultano essere membri attivi dell'azienda.

Per contro, ai soci accomandanti è consentito solo un coinvolgimento limitato nella gestione delle operazioni. Se il loro ruolo dovesse essere ritenuto “*non passive*”, perderebbero la tutela della responsabilità personale.

Paragonando la *Limited Partnership* con la *Limited Liability Company* è possibile evidenziare alcuni tratti comuni. Infatti, entrambe le entità presentano un certo grado di autonomia nella definizione del ruolo dei membri societari e della struttura dell'entità.

Entrambe le tipologie societarie sono soggette a un trattamento fiscale di tipo “*pass-through*”. Ciò significa che ogni socio è tenuto a dichiarare la propria quota di profitto derivante dalla società nella propria dichiarazione dei redditi personale. Sia le LP che le LLC non sono soggette all'imposta federale sul reddito.

Riassumendo, quindi, le caratteristiche principali delle *Limited Partnership*, si può evidenziare la presenza di due tipologie di soci (accomandatari e accomandanti); i soci accomandanti non possono essere attivi nella gestione quotidiana della società; mentre i soci accomandatari hanno spesso responsabilità personali; i redditi della società vengono tassati “per trasparenza” in capo ai soci.

Al contrario, i tratti essenziali di una *Limited Liability Company* sono i seguenti: i soci sono proprietari delle obbligazioni sociali e sono definiti “*Members*”; salvo diversa indicazione, tutti i membri hanno il diritto di partecipare alla gestione; i membri non sono responsabili per le obbligazioni contratte dalla società e la tassazione può coincidere con quella delle società di persone oppure come con quella delle *S-Corp/C-Corp*.

3.1.4 Le *Domestic Limited Liability Partnership*

La *Domestic Limited Liability Partnership* è assimilabile a una Società Semplice tra professionisti, in quanto, ciascun socio è un soggetto che deve essere abilitato ed autorizzato dalla legge a prestare un servizio professionale. La costituzione di una LLP nello stato di New York prevede il deposito del "*Certificate of Registration*" presso il Dipartimento di Stato, ai sensi della Sezione 121-1500 (a) della *New York State Partnership Law*. La "professione" include qualsiasi pratica come avvocato e consulente legale, o come medico autorizzato, e quelle occupazioni indicate nel titolo otto del *New York State Education Law*⁹¹.

Una volta completato il *Certificate of Registration* presso il Dipartimento di Stato, questo documento deve essere spedito, insieme alla tassa di *filing* di \$200 al *New York Department of State*. La sezione 121-1500 della *New York State Partnership Law* richiede che entro 120 giorni dall'efficacia del certificato di registrazione, la LLP effettui la pubblicazione su due quotidiani di una copia del certificato di registrazione o di un avviso relativo alla registrazione della LLP (stessa procedura che avviene per le LLC).

⁹¹ In particolare, all'Articolo 130 sono indicate le disposizioni generali (in quattro commi) e in tutti gli articoli successivi sono indicate le professioni che possono essere esercitate quando si costituisce una Limited Liability Company. (Articolo 131 Medicina (Sezioni 6520-6529); articolo 131-A Definizioni di colpa professionale applicabili ai medici, agli assistenti del medico e agli assistenti specialistici (articoli 6530-6532); art. 131-B Assistenti medici (Sezioni 6540-6546); art. 131-C Assistenti specialisti (articoli 6547-6549); articolo 132 Chiropratica (sezioni 6550-6556); articolo 133 Odontoiatria, igiene dentale e assistenza odontoiatrica certificata (Sezioni 6600-6613); articolo 134 Perfusioni (Sezioni 6630-6636); art. 135 Medicina veterinaria e tecnologia veterinaria (artt. 6700-6714); articolo 136 Terapie fisiche e assistenti di fisioterapisti (Sezioni 6730-6743); articolo 137 Farmacia (Sezioni 6800-6830); articolo 137-A Tecnici di farmacia registrati (sezioni 6840-6844); articolo 139 Assistenza infermieristica (sezioni 6900-6910); art. 140 Ostetricia professionale (Sezioni 6950-6958); articolo 141 Podologia (Sezioni 7000-7007); articolo 143 Optometria (Sezioni 7100-7107); articolo 144 Dispensazione oftalmica (articoli 7120-7128); art. 145 Ingegneria, agrimensura e geologia (artt. 7200-7212); articolo 147 Architettura (sezioni 7300-7308); art. 148 architettura del paesaggio (articoli 7320-7328); articolo 149 Ragioneria pubblica (Sezioni 7400-7409); articolo 151 Segnalazione stenografica (articoli 7500-7504); articolo 153 Psicologia (sezioni 7600-7606); articolo 154 Servizio sociale (Sezioni 7700-7710); articolo 155 Massoterapia (sezioni 7800-7807); art. 156 Terapia occupazionale (artt. 7900-7907); art. 157 Dietetica e nutrizione (Sezioni 8000-8006); art. 159 Logopedisti e audiologi (Sezioni 8200-8209); articolo 160 Agopuntura (Sezioni 8210-8216); art. 161 Arredamento d'interni (articoli 8300-8307); art. 162 Preparatori atletici (artt. 8350-8358); articolo 163 Professionisti della salute mentale (sezioni 8400-8412); art. 164 Respiratori e tecnici di terapia respiratoria (artt. 8500-8513); articolo 165 Legge sulla pratica della tecnologia di laboratorio clinico (sezioni 8600-8610); articolo 166 Pratica di fisica medica (sezioni 8700-8709); articolo 167 Analisi comportamentale applicata (sezioni 8800-8808); articolo 168 Assistenti patologi autorizzati (sezioni 8850-8856).

3.1.5 Le *Domestic General Partnership*

La *Domestic General Partnership* viene comunemente assimilata alla Società in Nome Collettivo italiana e viene definita come un'associazione di persone o una società priva di personalità giuridica. Di seguito sono elencate le sue caratteristiche:

1) La società deve essere creata attraverso un “*agreement*” (accordo tra le parti) e/o “*estoppel*”⁹²;

2) Vi devono essere almeno due persone fisiche;

3) I soci sono solidamente e personalmente responsabili per tutte le obbligazioni che vengono contratte dalla società, a meno che nello statuto o la legge preveda diversamente.

Risulta interessante evidenziare come questa società presenti due diverse tipologie di rapporti:

-il legame che intercorre tra i vari soci, in quanto lo statuto potrebbe escludere la responsabilità di uno dei soci oppure una clausola può prevedere che solo i soci che hanno agito senza diligenza possano essere citati in giudizio. Salvo patto contrario però, la regola generale stabilisce che i beni dell'impresa sono di proprietà di tutti i soci, ciascuno dei quali risponde personalmente e illimitatamente dei debiti commerciali contratti dalla società;

-la relazione tra la *Partnership* e il mondo esterno. Ogni *General Partner* viene considerato “*Agent*” della *Partnership* e pertanto, tutti i soci possono essere ritenuti soci responsabili per le obbligazioni contratte con i terzi.

⁹² Il termine “*estoppel*” si riferisce a un principio legale che impedisce a qualcuno di discutere qualcosa o affermare un diritto che contraddica ciò che ha precedentemente detto o concordato per legge. In altre parole, è uno strumento molto diffuso nei sistemi giuridici di *Common law* in base al quale il tribunale può impedire ad un soggetto di fare affermazioni o di tornare sulla parola data. La clausola *estoppel* può impedire ad un soggetto di perseguire un particolare reclamo.

Come avviene per le Società in Nome Collettivo, salvo diversa disposizione, nessuno può diventare membro della *Partnership* senza il consenso di tutti i *Partner*, sebbene quest'ultimo possa cedere la sua quota di profitti o perdite.

3.1.6 Le *Sole Proprietorship*

Un “*Sole Proprietor*” è un soggetto, paragonabile all'imprenditore individuale italiano, che possiede e svolge un'attività. Al soggetto non è conferita personalità giuridica e pertanto risulta essere illimitatamente e personalmente responsabile delle obbligazioni che contrae. Il proprietario è assoggettato all'imposta sul reddito delle persone fisiche sui profitti guadagnati dall'impresa. Molti imprenditori individuali conducono affari con il proprio nome in quanto non risulta necessario creare un'attività o un nome commerciale separato.

Una ditta individuale è il tipo di attività più semplice da costituire (e anche da sciogliere), poiché non esiste una regolamentazione governativa in materia. In quanto tali, questi tipi di attività commerciali sono molto popolari negli Stati Uniti. La maggior parte delle piccole imprese inizia come ditta individuale salvo poi successivamente, trasformarsi in una “*Limited Liability Entity*” o una *Corporation* quando il business si espande.

Uno dei principali svantaggi delle ditte individuali consiste nel non possedere alcuna protezione governativa, dato che non hanno l'obbligo di esser registrate presso alcuna autorità. Ciò significa che tutte le responsabilità si estendono dall'impresa al proprietario. Una *Sole Proprietorship* presenta molte differenze se la si paragona a una *Corporation*, una LLC o LLP, perché non viene creata alcuna entità legale separata. Di conseguenza, l'imprenditore di una ditta individuale non è esente da responsabilità rispetto all'ente. Per esempio, i debiti della ditta individuale sono anche i debiti del proprietario. Di riflesso, anche tutti i profitti della ditta individuale sono i profitti del proprietario.

Le imprese individuali riportano i ricavi ottenuti e i costi sostenuti della propria attività nella dichiarazione dei redditi e pagano le imposte sul relativo reddito.

3.2 Il regime di tassazione per le società americane

Il regime fiscale negli Stati Uniti prevede tre differenti livelli di tassazione: quello federale (gli Stati Uniti d'America), quella statale (nella presente esposizione viene preso ad esempio lo Stato di New York) e quello locale (nella presente esposizione viene presa ad esempio la città di New York).

Il governo Federale e quello Statale, insieme alle giurisdizioni locali (Contee e Comuni) godono di ampia autonomia per quanto concerne i poteri impositivi. Mentre, il sistema fiscale Federale prevede la tassazione dei redditi delle persone fisiche e delle persone giuridiche, il sistema Statale, invece, è prevalentemente basato sull'imposizione delle vendite al consumo (*sales taxes*) e sul sistema locale sulla tassazione degli immobili.

La tassa dei redditi per le società a livello Federale, definita anche "*Flat Tax*" o "*Corporate Tax*", prevede un'unica aliquota del 21% (precedentemente l'imposta era progressiva con quattro scaglioni compresi tra il 15% e il 35%). Questa aliquota così conveniente, è stata introdotta sotto la Presidenza Trump dalla c.d. riforma fiscale "*Tax Cuts and Jobs Act - TCJA*" del dicembre 2017, rappresentando una delle più incisive riforme del sistema fiscale americano, con un abbattimento delle tasse senza precedenti nel recente passato. Secondo uno studio del *Tax Policy Center* questa riforma avvantaggerà solamente il ceto più ricco del Paese e si stima che dal 2027 più della metà degli americani sarà assoggetta a una maggiore tassazione.

Oltre all'imposizione di natura federale, come precedentemente illustrato, sono dovute imposte sui redditi anche nei confronti dello Stato e della Contea/Comune in cui la società svolge la propria attività. L'aliquota prevista dalle giurisdizioni Statali e locali risulta essere notevolmente inferiore rispetto a quella federale e solitamente entrambe le aliquote sono comprese tra il 2,5% e il 12% del reddito dichiarato. Alcuni Stati, al fine di attirare investimenti, possono anche decidere di non applicare imposte (vedi Texas, Nevada, Wyoming, Washington, Ohio e Sud Dakota), così come anche i Comuni (in generale le città

più popolose sono le più care dal punto di vista fiscale). Entrambe le imposte sono interamente deducibili dal reddito imponibile federale.

La Costituzione degli Stati Uniti sancisce due principi cardine che l'imposta Statale deve soddisfare:

1. La "*Due Process Clause*" che impone la presenza un legame diretto e necessario (definito anche con il termine "*some minimum connection*") tra lo Stato e il soggetto/bene/transazione che lo Stato intende assoggettare ad imposta.

2. La "*Commerce Clause*", la quale rende illegittimo qualsiasi onere ingiustificato nei confronti del libero commercio interstatale.

A tale proposito, la Corte Suprema degli Stati Uniti, il 21 giugno 2018 con il caso *Complete Auto (South Dakota v Wayfair, Inc)* ha rappresentato dettagliatamente i quattro elementi fondamentali che permettono a un'imposta Statale di superare il vaglio di costituzionalità. In primo luogo, come prevede la *Due Process Clause*, ci deve essere un nesso sostanziale (*substantial nexus*) tra lo Stato di riferimento e il soggetto tassato; in secondo luogo, deve sussistere un meccanismo di corretta ripartizione dell'imposizione tra gli Stati; successivamente, come evidenziato dalla *Commerce Clause*, non possono esservi discriminazioni di alcun genere a scapito del commercio interstatale; e infine, l'imposta deve essere coerente rispetto ai servizi che vengono erogati dallo Stato.

È pertanto evidente come uno Stato non abbia l'autorità per assoggettare ad imposta il reddito di una società che è stata costituita al di fuori della propria giurisdizione.

Inoltre, al fine di evitare che uno stesso soggetto venga tassato due volte sullo stesso reddito, la maggior parte degli Stati adotta il metodo della ripartizione della base imponibile tra le diverse giurisdizioni Statali dove la società svolge la propria attività, utilizzando il rapporto tra i ricavi derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi a favore di soggetti situati all'interno dello Stato ed i ricavi complessivi. La maggior parte degli Stati ha quindi

aderito al c.d. “*Uniform Division of Income for Tax Purposes Act*” al fine di uniformarsi in materia di reddito imponibile nei confronti delle società che svolgono la propria attività in più Stati.

Per ciò che riguarda gli adempimenti di natura fiscale ogni impresa, a eccezione delle Sole Proprietorship che non hanno dipendenti, deve richiedere all’Internal Revenue Service (IRS) - Istituzione equivalente all’Agenzia delle Entrate italiana - l’attribuzione del “Employer Identification Number” (EIN), equiparabile al nostro Codice Fiscale.⁹³

Insieme con la domanda del codice EIN il contribuente stabilisce (opzione comunque modificabile in sede di presentazione della dichiarazione) anche il proprio periodo d’imposta (Federal Tax Year), che a regime dovrà essere di 12 mesi. Se la chiusura dell’esercizio viene fissata al 31 dicembre, saremo in presenza di un “Calendar Tax Year” (pari all’anno solare), diversamente si parlerà di “Fiscal Tax Year” (12 mesi consecutivi che terminano l’ultimo giorno di qualsiasi mese tranne dicembre).

Tutte le imprese, a eccezione delle società di persone, hanno l’obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi entro il 15 aprile dell’anno successivo, ovvero entro il quindicesimo giorno del terzo mese successivo in ipotesi di chiusura del periodo d’imposta in un mese diverso da dicembre. Le *Partnership* presentano invece una dichiarazione di informazioni.⁹⁴

⁹³ È uno strumento gratuito e disponibile e tutti i giorni dell’anno a qualsiasi ora. L’EFTPS viene fornito dal Dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti che elabora in via del tutto sicura i pagamenti delle tasse (sia dovute che stimate) online tramite addebito diretto dal conto bancario. Attraverso questo sistema è anche possibile ottenere un rapido rimborso dei pagamenti che sono stati effettuati in eccesso. È possibile richiedere un EIN federale per la propria attività online tramite il sito Web dell’Internal Revenue Service (IRS) (www.irs.gov) o presentando il modulo federale SS-4, Application for *Employer Identification Number*, presso l’IRS.

⁹⁴ Le società di persone presentano il Modello 1065 (*U.S. Return of Partnership Income*), una dichiarazione informativa per segnalare entrate, guadagni, perdite, detrazioni, crediti, ecc., in quanto tale tipologia di società non paga le tasse sul suo reddito ma “trasmette” eventuali profitti o perdite ai suoi partner, che li devono riportare nelle loro rispettive dichiarazioni.

Negli Stati Uniti il sistema fiscale si basa sulla “autoliquidazione” delle imposte, così come avviene in Italia, e il modello dichiarativo da utilizzare dipende da come è organizzata l'attività (*Business Structures*):

- La *C-Corporation* è riconosciuta come entità contribuente distinta, che conduce affari, realizza utili o perdite, e pertanto è tenuta a presentare la propria dichiarazione fiscale dei redditi;⁹⁵

- La *S-Corporation* è una società che ha scelto di trasferire reddito, perdite, detrazioni e crediti aziendali ai propri azionisti ai fini fiscali federali. Possono ottenere lo status di *S - Corporation* le sole società “domestiche” senza distinte classi di azioni, con non più di cento azionisti, diversi da società di persone e soggetti non residenti.⁹⁶

- La *Limited Liability Company (LLC)* nonostante sia una struttura aziendale riconosciuta a livello federale, potrebbe essere regolamentata in modo differente nei vari Stati (USA), motivo per cui è necessario verificare la normativa interna del singolo Stato. Alcuni tipi di attività generalmente non possono essere LLC, come banche e compagnie assicurative. Esistono regole speciali per le LLC straniere. ⁹⁷

⁹⁵ Modello 1120 (*U.S. Corporation Income Tax Return*) Il profitto della *C-Corporation* è tassato in capo alla stessa per competenza; quindi, viene tassato in capo agli azionisti quando viene distribuito come dividendo, generando una doppia imposizione. La società non ottiene una detrazione fiscale quando distribuisce dividendi agli azionisti e gli azionisti non possono detrarre alcuna perdita della società.

⁹⁶ Per essere identificata come *S-Corporation*, la società deve presentare il modulo 2553 (*Election by a Small Business Corporation*) firmato da tutti gli azionisti, e potrà quindi compilare la propria dichiarazione dei redditi sul Modello 1120-S (*U.S. Income Tax Return for an S Corporation*). Gli azionisti delle *S- Corp* riporteranno il flusso di reddito/perdita nelle loro dichiarazioni dei redditi personali e saranno tassati secondo le aliquote dell'imposta sul reddito individuale, consentendo di evitare la doppia imposizione sul reddito societario. Fanno eccezione alla regola generale alcune residuali tipologie di reddito, che vengono tassate in capo alla società.

⁹⁷ A seconda delle opzioni effettuate dalla LLC e dal numero di membri, la società potrà essere considerata ai fini fiscali e dichiarativi come una *Corporation*, una *Partnership* ovvero come parte della dichiarazione dei redditi del proprietario della LLC (*An entity disregarded as separate from its owner*). Nello specifico, una LLC nazionale con almeno due membri è classificata come società di persone ai fini dell'imposta sul reddito federale a meno che non presenti il Modello 8832 (*Entity Classification Election*) e scelga di essere trattata come una *Corporation*. Ai fini dell'imposta sul reddito, una LLC con un solo membro è trattata come “un'entità separata dal suo proprietario”, a meno che non presenti il Modello 8832 e scelga di essere trattata come una *Corporation*. Tuttavia, ai fini dell'imposta sul lavoro e di alcune accise, una LLC con un solo membro è sempre considerata

L'imposta federale sul reddito è una cosiddetta tassa a consumo. È previsto il pagamento dell'imposta man mano che si origina il reddito durante l'anno. Per tale motivo in genere si devono pagare le imposte sul reddito effettuando regolari versamenti dell'imposta stimata (*Estimated tax*) nel corso dell'anno.

A tal fine l'anno è suddiviso in quattro periodi (*four payment periods*), e ogni periodo ha una data di scadenza di pagamento specifica (il quindicesimo giorno del quarto, sesto, nono e dodicesimo mese del periodo d'imposta di riferimento). Qualora i versamenti periodici effettuati sulla base delle stime non dovessero essere sufficienti a coprire il debito complessivo scaturente dalla dichiarazione annuale, potrebbero essere addebitate delle penali. Gli imprenditori individuali, i partner e gli azionisti delle *S-Corporation*, devono in genere provvedere ai versamenti periodici stimati qualora si aspettino di dover pagare imposte superiori a \$ 1.000 su base annua, utilizzando il modello 1040-ES (*Estimated Tax for Individuals*).

Per le *C-Corporation* e le LLC che abbiano optato per la tassazione come "legal entity" la soglia è inferiore e devono effettuare pagamenti stimati se prevedono di dover versare imposte superiori a \$ 500 su base annua tramite Modello 1120-W (*Estimated Tax for Corporations*).

Le metodologie di calcolo degli importi da versare a titolo d'acconto sulle imposte si basano di regola su situazioni trimestrali intermedie, parametrata a livello annuale (*annualized income installment method*). Per i primi due acconti trimestrali si annualizza il reddito imponibile del primo trimestre dell'anno, per il terzo acconto si prende a base la situazione semestrale annualizzata, per il quarto acconto si annualizza la situazione dei primi nove mesi. Per le imprese di minori dimensioni (ricavi inferiori a 25 milioni di \$) esistono dei metodi semplificati, che prendono a base l'anno fiscale precedente.

un'entità separata. L'opzione effettuata con il Modello 8832 produce efficacia trascorsi 75 giorni dalla sua formalizzazione e ha una durata non superiore a 12 mesi.

Infine, con riguardo agli obblighi di archiviazione documentale, il contribuente in qualità di *“Owner of a Business”* deve conservare e all’occorrenza esibire alle Autorità tutta la documentazione utilizzata per la redazione precisa ed accurata delle dichiarazioni dei redditi. Per ogni transazione di vendita e/o acquisto, e in generale per ogni operazione fiscalmente rilevante, è necessario conservare le fatture e la documentazione amministrativa legale, le contabili bancarie degli incassi e dei pagamenti e dei regolamenti finanziari in genere, la corrispondenza, i contratti e in genere ogni altra traccia utile a spiegare e dimostrare le operazioni effettuate.

È obbligatorio conservare i registri contabili per un minimo di tre anni dalla data di scadenza della dichiarazione cui si riferiscono, ovvero dalla data di presentazione della dichiarazione, se successiva. Su richiesta dell’Ufficio delle imposte competente (*Tax Department*), i registri contabili possono essere esibiti sia in formato cartaceo che elettronico (o entrambi). Se si sceglie di detenere gli archivi in formato elettronico, il Tax Department è autorizzato a richiederne accesso in qualunque momento.

3.2.1 La tassazione per le *Corporation*

Ai fini del presente lavoro viene esaminato più compiutamente il regime fiscale della *Corporation*, che rappresenta il veicolo giuridico più utilizzato per condurre un'impresa negli Stati Uniti d'America.

La legislazione tributaria riguardante le *Corporation* a livello fiscale è raccolta in un testo unico chiamato "*Internal Revenue Code*", al quale si devono aggiungere tutti quei regolamenti attuativi collegati che vanno sotto il nome di "*Treasury Regulations*". Ovviamente, come in Italia, esiste anche la prassi dell'*Internal Revenue Service*, la massima autorità governativa deputata alla riscossione dei tributi e un ruolo particolarmente importante, in quanto Paese di *Common Law*, riveste la giurisprudenza tributaria, soprattutto in materia di elusione e abuso del diritto.⁹⁸

Sotto quest'ultimo aspetto l'ordinamento tributario americano è considerato il più avanzato, sofisticato e complesso sistema fiscale a livello mondiale e rappresenta un prezioso modello di riferimento per i legislatori fiscali degli ordinamenti dei maggiori Paesi occidentali.

Analogamente a quanto accade nella maggioranza dei sistemi tributari nel mondo, l'imposta federale sul reddito delle imprese si applica sulla base imponibile determinata distintamente per ciascun periodo d'imposta, sottraendo ai proventi o componenti positivi di reddito (ad esempio, ricavi e plusvalenze) gli oneri relativi (ad esempio, costi e minusvalenze).

Nel caso in cui dal conteggio dovesse emergere una perdita fiscale, la stessa è riportabile negli esercizi successivi e potrà essere compensata con utili di formazione futura,

⁹⁸ Per maggiori informazioni vedi SELIGMAN E. "The income Tax. History, theory and practices of income taxation", New York, The MacMillian Company

neutralizzando il carico fiscale. L'attuale regime delle perdite fiscali, riformato radicalmente dalla Presidenza Trump, prevede il loro utilizzo in compensazione entro il limite massimo dell'80% del reddito imponibile di periodo, con una riportabilità a nuovo senza limiti temporali.⁹⁹

Benché i principi contabili utilizzati per la redazione del bilancio d'esercizio siano in gran parte sovrapponibili e richiamati dalla normativa tributaria, la determinazione del reddito ai fini fiscali federali può seguire anche criteri propri e indipendenti.

La contabilizzazione della base imponibile avviene seguendo tipicamente il principio di competenza economica (o *accrual method*), di modo che l'effetto delle operazioni poste in essere dall'impresa deve essere generalmente rilevato nel periodo d'imposta al quale le stesse si riferiscono e non in quello in cui si concretizza il regolamento finanziario (incassi/pagamenti), salvo alcune importanti deroghe. I componenti positivi e negativi di reddito vengono considerati di competenza ai fini fiscali solo qualora soddisfino il cd. "events-test".¹⁰⁰

Il principio di competenza viene derogato dal fisco, soprattutto dal lato dei componenti negativi di reddito, per concedere delle agevolazioni al contribuente, come nel caso degli ammortamenti accelerati di cui diremo a breve, ovvero al fine di contrastare situazioni potenzialmente elusive condizionando ad esempio la deducibilità di determinate

⁹⁹ Al fine di evitare il commercio delle cd. bare fiscali (società inattive aventi come principale o unico asset il beneficio fiscale ritraibile dalla compensazione di perdite fiscali accumulate negli anni pregressi), l'ordinamento fiscale americano (Section 382 dell'Internal Revenue Code) prevede una limitazione all'utilizzo di perdite fiscali pregresse in concomitanza di passaggi di proprietà di pacchetti di maggioranza, pari al valore di mercato della società ceduta moltiplicato per un dato tasso di interesse (*base limitation*).

¹⁰⁰ È integrato il requisito dell'events-test quando esistono tutte le condizioni giuridiche che conferiscono il diritto alla ricezione del reddito (ovvero l'obbligo del pagamento di una passività) e l'importo relativo è determinato o comunque determinabile con ragionevole accuratezza. Nella sostanza il requisito si considera generalmente assolto al verificarsi alternativamente: dell'avvenuta cessione del bene o erogazione del servizio (*economic performance*); dell'origine di una posizione creditoria/debitoria a seguito della cessione/prestazione; dell'avvenuto incasso/pagamento del corrispettivo. La riforma Trump ha ulteriormente semplificato, ritendendo automaticamente soddisfatto l'events test nell'esercizio in cui il componente positivo/negativo di reddito è riflesso in un "applicabile financial statement").

spese (di norma riaddebiti e oneri finanziari) con parti correlate (*related persons*) al pagamento delle stesse (tali componenti andranno pertanto dedotti per cassa ovvero quando i rispettivi proventi saranno inclusi nella dichiarazione dei redditi del beneficiario).¹⁰¹

Mentre l'adozione del principio di competenza economica (o *accrual method*) è obbligatorio per le Corporation di più grandi dimensioni (aventi una media triennale del volume d'affari superiore a 25 milioni di \$, limite aggiornato periodicamente in base al tasso di inflazione), alle Corporation minori che rimangono al di sotto di detto limite è concesso optare per la rilevazione delle componenti reddituali secondo il principio di cassa (*cash method*). Questo metodo può essere inoltre adottato, senza alcuna restrizione in termini di volume di affari, da parte dei seguenti soggetti: *qualified personal service Corporation*; *S-Corporation*, *Partnership* (comprese le LLC che godono del regime fiscale delle *Partnership*) che non hanno Corporation tra i soci, nei casi previsti dalla legge.

Vi sono delle regole precise per quanto concerne la capitalizzazione dei costi aventi utilità pluriennale, che non sono deducibili interamente nel periodo d'imposta in cui sono sostenuti, ma il cui onere va spalmato nel corso di più esercizi. Per esempio, la normativa in materia di *uniform capitalization* prevede la necessità di capitalizzare determinati costi diretti e indiretti inerenti alla produzione di beni mobili e alla costruzione di beni immobili nell'esercizio d'impresa, aumentando in questo modo il costo fiscalmente riconosciuto di tali beni ovvero delle giacenze di magazzino. Solitamente, i costi che sono soggetti a

¹⁰¹ Ai fini di questa regola, le *related persons* possono essere definite come:

1. Un'altra società appartenente allo stesso gruppo controllato (come definito nella sezione 267(f) dell'Internal Revenue Code).
2. Un individuo che possiede, direttamente o indirettamente, più del 50% del valore delle azioni in circolazione della società.
3. Un trust fiduciario, se il trust o il concedente del trust possiede, direttamente o indirettamente, più del 50% del valore delle azioni in circolazione della società.
4. Una Corporation S, se le stesse persone possiedono più del 50% in valore delle azioni in circolazione di ciascuna società.
5. Una società di persone, se le stesse persone possiedono più del 50% in valore delle azioni in circolazione della società e più del 50% del capitale o della partecipazione agli utili nella società di persone.
6. Qualsiasi dipendente-proprietario, se la società è una società di servizi alla persona, indipendentemente dalla quantità di azioni possedute dal dipendente-proprietario.

capitalizzazione consistono in spese per l'acquisto d'immobilizzazioni materiali e immateriali come cespiti, marchi e brevetti e rientrano nella fattispecie anche tutte le spese che vengono sostenute in occasione dell'avviamento di un'attività così come di operazioni di riorganizzazione societaria.

Un'importante novità su tale argomento è stata introdotta dalla riforma Trump del 2017 che ha potenziato, rispetto alla normativa precedente, il cd ammortamento anticipato (*bonus depreciation*), ovvero la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa gran parte del valore di acquisto di un cespite già nel corso del primo esercizio in cui il bene è impiegato ai fini aziendali. Al fine di dare un decisivo impulso agli investimenti, per certi beni ammortizzabili entrati in funzione a partire dal 27 settembre 2017 ed entro il 31 dicembre 2022, si è consentito di spendere integralmente nell'esercizio il valore di acquisto di beni strumentali nuovi o usati, tramite l'istituto dell'ammortamento integrale (*immediate expensing*). Per i beni entrati in funzione nei periodi d'imposta successivi, dal 2023 al 2026, l'agevolazione diminuisce poiché la percentuale di deducibilità immediata si riduce progressivamente all'80%, 60%, 40% e 20%. Le imprese possono ovviamente optare per non avvalersi dell'ammortamento integrale e utilizzare gli ordinari criteri di ammortamento fiscale.¹⁰²

L'ordinamento fiscale condiziona la deducibilità dei costi dal reddito d'impresa sul rispetto di due requisiti cardine del sistema: il principio della "ordinarietà" (*ordinary*) e della "necessità" (*necessary*) della spesa.¹⁰³

Il costo sostenuto è deducibile nel periodo, ovvero ammortizzato in più periodi fiscali, in quanto riguardante un'attività "ordinaria" e/o "necessaria". Viene definita "ordinaria" una spesa che risulta essere "comune", "accettata/accettabile" e "consueta",

¹⁰² Altre agevolazioni a regime (Section 179 dell'IRC) prevedono disposizioni sostanzialmente analoghe a quelle relative agli ammortamenti integrali, ma con un limite di deducibilità sino a concorrenza del reddito imponibile dell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione, e con un tetto massimo pari ad un milione di \$.

¹⁰³ Nel caso Welch contro Helvering, la sentenza sostiene che il termine *necessary* descrive una spesa adeguata e non antieconomica che un imprenditore prudente sosterebbe nell'aspettativa di trarne un vantaggio.

anche se non necessariamente di carattere ricorrente nel settore di attività di pertinenza dell'impresa. Il legislatore richiede che tale costo presenti un ragionevole nesso con la futura produzione del reddito. Il principio di inerenza economica presente nel sistema tributario italiano è rinvenibile anche negli Stati uniti d'America: i costi che, sebbene non istantaneamente produttivi di ricavi vengono sostenuti con una proiezione futura di profittabilità, sono da considerarsi legittimamente deducibili. Una spesa "necessaria" deve, invece, avere dei fini di utilità per il commercio o per gli affari che si stanno conducendo. Una spesa non deve essere indispensabile per essere considerata necessaria.

Generalmente, non si possono dedurre spese personali e/o familiari, tuttavia, se tale spesa risulta in parte essere inerente all'attività commerciale svolta, è possibile dedurre la componente riferita. Se ad esempio viene richiesto un finanziamento che per il 30% viene utilizzato per sostenere spese personali, gli interessi su tale prestito saranno deducibili nella misura del 70%.

Soprattutto in relazione alle società a ristretta base azionaria, dove spesso si assiste a una coincidenza tra azionisti e amministratori e dove più sovente si possono riscontrare pratiche elusive, inizia a rivestire sempre maggiore importanza il requisito di "ragionevolezza" (*Section 162 dell'Internal Revenue Code*), che deve contraddistinguere i compensi per prestazioni di servizi e le retribuzioni.¹⁰⁴

Analizziamo ora la tassazione dei redditi della società a livello statale, e nello specifico con riferimento allo Stato di New York. Ricordiamo a tal proposito che una *Domestic Corporation* è una società che si è costituita nello Stato di New York e che pertanto conduce naturalmente la propria attività all'interno dello Stato. Una *Foreign Corporation* è una società costituita invece secondo le leggi di un altro Stato (USA) o Paese straniero. Le società *foreign*

¹⁰⁴ La sentenza del caso *Comm. contro Lincoln Electric Co.* ha esteso tale requisito alla generalità dei componenti negativi, argomentando che una spesa necessaria e di carattere ordinario deve inoltre essere di ammontare ragionevole. Qualora l'importo della spesa ecceda il limite considerato ragionevole la deduzione non sarà concessa per l'ammontare eccedente tale limite.

che vogliono svolgere la propria attività nello Stato di New York devono essere autorizzate dal Dipartimento di Stato dello Stato di New York.

A livello Statale, si è assoggettati al pagamento della *New York State Franchise (Income) Tax*; questa imposta è la maggiore tra l'imposta sul reddito, l'imposta sul capitale e la *Minimum Tax*.

- L'imposta sul reddito è calcolata attraverso un'aliquota fissa del 6,5%;

- L'aliquota utilizzata per l'imposta sul capitale è dello 0,38%;

- La tassa minima, invece, prende come riferimento il valore dei ricavi derivanti dalla cessione di beni o dalla prestazione di servizi a favore di soggetti locati nello Stato di New York e può essere compresa tra il 25% (per ricavi annui fino a \$100,000) e \$200,000 (nel caso in cui i ricavi annui siano superiori a \$1 miliardo).

A livello locale, per quanto concerne la tassazione della Città di New York, vale lo stesso meccanismo che viene utilizzato per l'imposta Statale: si applica la maggiore imposta con riferimento a quella sul reddito, sul capitale e la tassa minima.

- L'imposta sul reddito si calcola in base a un'aliquota dell'8,85%;

- L'imposta sul capitale si calcola in base a un'aliquota dello 0,15%;

- La *Minimum Tax* per la città di New York si calcola come quella dello Stato di New York.

Considerando il carico fiscale complessivo (federale, statale e comunale) una *Corporation* situata nella città di New York, è assoggettata mediamente a un'aliquota pari a circa il 33% del proprio reddito.

La tipologia di dichiarazione fiscale da presentare dipende dalla categoria di attività svolta dalla società. Un esempio, una *Foreign Corporations* che svolge affari, impiega capitale, possiede o affitta proprietà, o mantiene un ufficio nello Stato di New York (indipendentemente dal fatto che la società sia stata autorizzata dal Dipartimento di Stato) deve presentare la dichiarazione dei redditi. Le società estere che sono autorizzate a svolgere affari nello Stato di New York ai sensi dell'articolo 13 o 15-A della *Business Corporation Law* sono soggette a un canone annuale di mantenimento, indipendentemente dal fatto che svolgano o meno affari nello Stato di New York.

Form 1120 Department of the Treasury Internal Revenue Service		U.S. Corporation Income Tax Return		OMB No. 1545-0123
		For calendar year 2019 or tax year beginning _____, 2019, ending _____, 20 _____		2019
▶ Go to www.irs.gov/Form1120 for instructions and the latest information.				
A Check if:		Name		B Employer identification number
1a Consolidated return (attach Form 851) <input type="checkbox"/>		TYPE OR PRINT	Number, street, and room or suite no. If a P.O. box, see instructions.	
b Life/nonlife consolidated return <input type="checkbox"/>			City or town, state or province, country, and ZIP or foreign postal code	
2 Personal holding co. (attach Sch. PH) <input type="checkbox"/>				
3 Personal service corp. (see instructions) <input type="checkbox"/>				C Date incorporated
4 Schedule M-3 attached <input type="checkbox"/>				D Total assets (see instructions) \$ _____
		E Check if: (1) <input type="checkbox"/> Initial return (2) <input type="checkbox"/> Final return (3) <input type="checkbox"/> Name change (4) <input type="checkbox"/> Address change		
Income	1a Gross receipts or sales	1a		
	b Returns and allowances	1b		
	c Balance. Subtract line 1b from line 1a			1c
	2 Cost of goods sold (attach Form 1125-A)			2
	3 Gross profit. Subtract line 2 from line 1c			3
	4 Dividends and inclusions (Schedule C, line 23)			4
	5 Interest			5
	6 Gross rents			6
	7 Gross royalties			7
	8 Capital gain net income (attach Schedule D (Form 1120))			8
	9 Net gain or (loss) from Form 4797, Part II, line 17 (attach Form 4797)			9
10 Other income (see instructions—attach statement)			10	
11 Total income. Add lines 3 through 10			11	
Deductions (See instructions for limitations on deductions.)	12 Compensation of officers (see instructions—attach Form 1125-E)			12
	13 Salaries and wages (less employment credits)			13
	14 Repairs and maintenance			14
	15 Bad debts			15
	16 Rents			16
	17 Taxes and licenses			17
	18 Interest (see instructions)			18
	19 Charitable contributions			19
	20 Depreciation from Form 4562 not claimed on Form 1125-A or elsewhere on return (attach Form 4562)			20
	21 Depletion			21
	22 Advertising			22
	23 Pension, profit-sharing, etc., plans			23
	24 Employee benefit programs			24
	25 Reserved for future use			25
	26 Other deductions (attach statement)			26
	27 Total deductions. Add lines 12 through 26			27
	28 Taxable income before net operating loss deduction and special deductions. Subtract line 27 from line 11.			28
Tax, Refundable Credits, and Payments	29a Net operating loss deduction (see instructions)	29a		
	b Special deductions (Schedule C, line 24)	29b		
	c Add lines 29a and 29b			29c
30 Taxable income. Subtract line 29c from line 28. See instructions			30	
31 Total tax (Schedule J, Part I, line 11)			31	
32 2019 net 965 tax liability paid (Schedule J, Part II, line 12)			32	
33 Total payments, credits, and section 965 net tax liability (Schedule J, Part III, line 23)			33	
34 Estimated tax penalty. See instructions. Check if Form 2220 is attached <input type="checkbox"/>			34	
35 Amount owed. If line 33 is smaller than the total of lines 31, 32, and 34, enter amount owed			35	
36 Overpayment. If line 33 is larger than the total of lines 31, 32, and 34, enter amount overpaid			36	
37 Enter amount from line 36 you want: Credited to 2020 estimated tax ▶ Refunded ▶			37	
Sign Here	Signature of officer		Date	Title
	Print/Type preparer's name		Preparer's signature	Date
Paid Preparer Use Only	Firm's name ▶		Firm's EIN ▶	
	Firm's address ▶		Phone no. ▶	
			Check <input type="checkbox"/> if self-employed	
May the IRS discuss this return with the preparer shown below? See instructions. <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No				
Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.				

For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions.

Cat. No. 114500

Form 1120 (2019)

Gli utili che vengono realizzati dalla *Corporation* sono soggetti a una duplice imposizione: quella in capo alla società e successivamente, in sede di distribuzione degli utili, quella in capo ai soci. Al fine di eliminare, o quantomeno attenuare questa distorsione, esistono apposite disposizioni di legge o tecniche di pianificazione fiscale. Se parliamo di gruppi societari, quando pertanto il socio della *Corporation* è un'altra società, i dividendi distribuiti al socio *Corporation* non saranno tassati in capo allo stesso nella misura del 50%, 65% e 100%, a seconda che la beneficiaria possieda rispettivamente meno del 20%, dal 20% al 79.9%, o almeno l'80% del capitale della *Corporation* erogante (*Dividend received deduction*).¹⁰⁵

Qualora ci trovassimo invece di fronte a *Corporation* con soci persone fisiche, il sistema attualmente vigente assoggetta a tassazione i dividendi qualificati con aliquote agevolate pari allo 0%, 15% e 20%, a seconda della fascia di reddito del socio. Tali aliquote coincidono con le aliquote ridotte previste per la realizzazione di plusvalenze non speculative, altrimenti noti come *long-term capital gain*. Tuttavia, per le fasce più alte di reddito, sia i dividendi, sia i *capital gain*, sono soggetti a un'imposta addizionale (*net investment income tax*), con aliquota pari al 3,8%. Un meccanismo utilizzato nelle *Corporation* a ristretta base societaria ovvero a base familiare al fine di mitigare gli effetti della doppia imposizione degli utili, consiste nel prevedere compensi per dipendenti ovvero amministratori della società che siano al contempo anche azionisti. Gli utili vengono pertanto "assorbiti" dai maggiori compensi riconosciuti con il risultato di scontare l'imposta una sola volta in capo all'azionista dipendente/amministratore.

Un altro meccanismo utile ad alleviare la doppia tassazione è l'incentivo finanziare le attività delle società controllate tramite prestiti fruttiferi piuttosto che tramite aumenti di capitale sociale, in quanto i dividendi non presentano nessuna deducibilità. Per contrastare questo fenomeno, il Fisco americano ha voluto limitare i finanziamenti da parte dei soci che comportassero un'erosione della base imponibile. Nel caso in cui il rapporto tra i

¹⁰⁵ A partire dal primo gennaio 2018, la Riforma Trump ha ampliato l'istituto prevedendo una DRD pari al 100% dei dividendi di fonte estera percepiti da una *Corporation* ed erogati da società partecipate estere di cui la *Corporation* detiene almeno il 10% del capitale o dei diritti di voto.

finanziamenti erogati dai soci e il patrimonio netto sia superiore di tre a uno, l'IRS (*Internal Revenue Service*) potrebbe rilevare una “*thin capitalization*”, ovvero una sottocapitalizzazione della società e pertanto attribuire natura di dividendi ai pagamenti effettuati a titolo d'interessi. Attualmente, grazie alla Riforma fiscale introdotta dall'amministrazione Trump, è stata inserita una limitazione per quanto concerne la deducibilità degli interessi passivi. Il limite massimo di deducibilità degli interessi passivi ammonta a circa il 30% dell'EBITDA per i periodi di imposta che sono antecedenti il 1° gennaio 2022. Successivamente a questa data il limite massimo si abbassa.

Per quanto concerne invece i redditi provenienti dalla partecipazione di veicoli trasparenti come le *Partnership, LLC* e *S Corporation*, il limite massimo di deducibilità si applica generalmente a livello del singolo socio, al lordo dei redditi da partecipazione. Questo consente di evitare una doppia deduzione: in capo alla società e successivamente in capo ai soci.

In alcune circostanze, le *Corporation* non possono effettuare una detrazione per i dividendi ricevuti dalle seguenti entità:

1. Un fondo di investimento immobiliare (REIT);
2. Una società esente da imposta ai sensi della sezione 501 o 521 dell'*Internal Revenue Code* per l'anno fiscale della distribuzione o per l'anno fiscale precedente.
3. Una società le cui azioni sono state detenute per meno di 46 giorni durante il periodo di 91 giorni che inizia 45 giorni prima che le azioni diventassero ex dividendo rispetto al dividendo (con “Ex dividendo” si intende che il detentore non ha diritto a ricevere il dividendo).
4. Una società i cui dividendi sono stati ricevuti su qualsiasi azione privilegiata attribuibile a periodi per un totale superiore a 366 giorni se tale azione è stata detenuta per

meno di 91 giorni durante il periodo di 181 giorni iniziato 90 giorni prima dell'ex- data del dividendo.

5. Qualsiasi società, se la società ha l'obbligo (a seguito di una vendita allo scoperto o altro) di effettuare pagamenti relativi a posizioni in proprietà sostanzialmente simili o correlate.

Inoltre, una *Corporation* può detrarre le minusvalenze solo fino all'importo delle sue plusvalenze. In altre parole, se una *Corporation* ha una minusvalenza in eccesso, non può detrarre la perdita nell'anno fiscale in corso. Invece, riporta la perdita ad altri esercizi fiscali e la deduce da eventuali plusvalenze nette che si verificano in quegli anni.

Una minusvalenza viene portata negli altri esercizi nel seguente ordine:

1. 3 anni prima dell'anno di perdita.
2. 2 anni prima dell'anno di perdita.
3. 1 anno prima dell'anno di perdita.
4. L'eventuale perdita residua è riportata per 5 anni.

Infine, per quanto riguarda le distribuzioni che vengono effettuate dalla *Corporation* nei confronti dei soci, la maggior parte vengono effettuate in denaro, ma possono anche essere in azioni o altre proprietà.

Generalmente, quando la distribuzione viene effettuata in denaro, il suo importo è quello di qualsiasi denaro pagato all'azionista più il *fair market value* (FMV)¹⁰⁶ di qualsiasi

¹⁰⁶ Il valore equo di mercato (FMV) è il prezzo al quale un prodotto verrebbe venduto sul mercato libero, supponendo che entrambi i soggetti (l'acquirente e il venditore) siano ragionevolmente informati sull'attività,

proprietà trasferita all'azionista. Tuttavia, tale importo è ridotto (ma non inferiore a zero) delle seguenti passività:

- Qualsiasi responsabilità della società che l'azionista si assume in relazione alla distribuzione;
- Qualsiasi responsabilità a cui è soggetta la proprietà immediatamente prima e immediatamente dopo la distribuzione.

Una *Corporation* riconoscerà un guadagno sulla distribuzione della proprietà a un azionista se il FMV della proprietà è superiore alla sua base rettificata. Questo è generalmente lo stesso trattamento che la società riceverebbe se la proprietà fosse venduta.

Tuttavia, a tal fine, il FMV della proprietà è il maggiore dei seguenti importi:

- L'attuale FMV;
- L'ammontare di eventuali passività assunte dall'azionista in relazione alla distribuzione della proprietà.

Nel caso in cui la proprietà fosse ammortizzabile o ammortizzabile, la società potrebbe dover trattare tutto o parte della plusvalenza come reddito ordinario derivante dal recupero dell'ammortamento.

si comportino nel proprio interesse, siano liberi da indebite pressioni e ricevano una ragionevole periodo di tempo per il completamento della transazione.

3.2.2 La tassazione per le LLC e le LLP

Una LLC è un'organizzazione senza personalità giuridica formata da uno o più membri, ciascuno con responsabilità limitata per le obbligazioni contrattuali e di altro tipo contratte dall'azienda. Questa viene costituita per qualsiasi scopo commerciale e/o legale ai sensi della *Limited Liability Company Law of New York State* o di qualsiasi altra giurisdizione.

Una LLP è una società di persone che fornisce servizi professionali ed è registrata come società a responsabilità limitata ai sensi dell'articolo 8-B della *Partnership Law of New York State* o di qualsiasi altra giurisdizione.

Una LLC o una LLP che realizza un reddito proveniente dallo Stato di New York ed alla quale viene approvata l'elezione per essere trattata come una *Partnership* ai fini dell'imposta sul reddito federale sarà trattata come tale ai fini fiscali dello Stato di New York. L'imposta sul reddito delle persone fisiche di New York e l'imposta sul franchising delle *Corporation* sono conformi alla classificazione federale dell'imposta sul reddito di LLC e LLP. Di conseguenza, una LLC o LLP trattata come una *Partnership* ai fini dell'imposta federale sul reddito sarà trattata come una società di persone ai fini dell'imposta di New York. Ogni LLC o LLP (nazionale o estera) che viene trattata come una *Partnership* ai fini dell'imposta federale sul reddito e ogni LLC che è un'entità indistinta ai fini dell'imposta federale sul reddito, che genera qualsiasi reddito, guadagno, perdita o la deduzione derivata da fonti di New York è soggetta al pagamento di una annuale "filing fee". Una LLC o LLP che deve la tassa di deposito deve presentare il modulo IT-204-LL. Una LLC o LLP che non genera reddito, guadagno, perdita o detrazione derivati da fonti di New York non sono soggette alla tassa di deposito e non sono tenute a depositare il Modulo IT-204-LL.

Una LLC o una LLP alla quale viene approvata l'elezione per essere trattata come una *Corporation*, ai fini dell'imposta federale sul reddito sarà trattata come tale. Una LLC unipersonale (SMLCC) può scegliere di essere tassata come *Corporation* (sono incluse anche le *S Corporation*). Una LLC che sceglie di essere trattata come una *Corporation* ai fini dell'imposta sul reddito federale non è soggetta al pagamento della "filing fee".

Il reddito derivante dalla fonte di New York include quanto segue:

- Reddito attribuibile ad un'impresa, commercio, professione o occupazione portato avanti nello Stato di New York.

- Reddito attribuibile alla titolarità di eventuali quote di immobili o beni personali tangibili situati nello Stato di New York. Questo include il guadagno (o la perdita) derivante dalla vendita di un contribuente non residente o scambio di un interesse in una *Partnership*, *LLC*, *S Corporation*, o una *C Corporation* non quotata in borsa con un numero di azionisti pari o inferiore a 100 (di seguito l'entità) in cui l'entità possiede proprietà immobiliari situate in Stato di New York che ha un valore di mercato equo uguale o superiore al 50% delle attività dell'entità alla data della vendita o dello scambio.

- Reddito attribuibile a beni mobili materiali ubicati in Stato di New York e proprietà personale immateriale nella misura in cui essa è utilizzato in un'impresa, commercio, professione o occupazione svolta nello Stato di New York.

- Vincite derivanti da scommesse con la Lotteria dello Stato di New York se i proventi superano i \$ 5.000.

- Qualsiasi guadagno derivante dalla vendita, dal trasferimento o da altra cessione di azioni di azioni in una cooperativa di edilizia abitativa in relazione alla concessione o al trasferimento di un bene in affitto di proprietà quando la proprietà immobiliare che comprende le unità di tale società cooperativa di edilizia abitativa è situato nello Stato di New York, connesso o meno con a attività commerciale.

Una LLC o LLP esercita un'attività, commercio, professione o occupazione all'interno dello Stato di New York se:

- mantiene o gestisce un ufficio, un negozio, un magazzino, una fabbrica,

agenzia o altro luogo nello Stato di New York dove si trovano i suoi affari svolto sistematicamente e regolarmente;

- compie una serie di atti o transazioni nello Stato di New York con regolarità e continuità per sostentamento o profitto, come distinto da operazioni isolate o accessorie.

Oltre a ciò, lo Stato di New York offre una serie di incentivi fiscali significativi progettati per migliorare lo sviluppo economico, stimolare gli investimenti di capitale e incoraggiare la rivitalizzazione delle aree in difficoltà. Diverse iniziative sono state varate o potenziate negli ultimi anni. Questi includono il programma *SUNY Tax-Free Areas to Revitalize and Transform Upstate New York (START-UP NY)*, l'*Excelsior Jobs Program* e i crediti d'imposta per le società tecnologiche emergenti, gli agricoltori e l'industria della produzione cinematografica e televisiva. In aggiunta, sono disponibili diversi crediti d'imposta che incoraggeranno gli imprenditori a promuovere le questioni ambientali. L'ampia gamma di incentivi disponibili per le imprese sottolinea l'impegno dello Stato ad attrarre e promuovere la crescita nella comunità imprenditoriale. Questi incentivi forniscono notevoli sgravi fiscali alle imprese per incoraggiare la creazione di posti di lavoro e garantire la competitività in un mercato globale.

La differenza principale tra una *Partnership* e una LLC è che una LLC separa i beni aziendali della società dai beni personali dei proprietari, isolando i proprietari dai debiti e dalle passività della LLC. Sia le LLC che le società di persone possono trasferire i loro profitti, insieme alla responsabilità di pagare le tasse su di essi, ai loro proprietari. Le loro perdite possono essere utilizzate per compensare altri redditi, ma solo fino all'importo investito. Se la LLC si è organizzata come società di persone, deve presentare il modulo 1065. Se i membri hanno scelto di essere trattati come una società, viene presentato il modulo 1120.

3.2.3 La tassazione per le LP

Una *Partnership* esiste quando due o più persone si uniscono per svolgere un'attività commerciale. Ai fini dell'imposta sul reddito federale e dello Stato di New York, il termine *Partnership* include un sindacato, una joint venture o un'altra organizzazione priva di personalità giuridica che svolge un'attività commerciale o imprenditoriale. Il termine *Partnership* include anche una *Partnership* a responsabilità limitata (LLP) o una società a responsabilità limitata (LLC) che viene trattata come una società di persone ai fini dell'imposta sul reddito federale.

- Una società di persone dichiara il proprio reddito sul modulo IT-204, *Partnership Return*, ma non paga l'imposta statale sul reddito.

- Una società di persone, LLC o LLP che è tenuta a presentare il modulo IT-204 può essere soggetta a una tassa di deposito e deve anche presentare il modulo IT-204-LL. Un partner che è una persona fisica, una proprietà o un trust deve includere la propria quota di reddito da una società di persone nella dichiarazione dei redditi personale o nella dichiarazione dei redditi fiduciaria. Un partner che è una società includerà la sua quota di reddito derivante da una società di persone nella dichiarazione dei redditi in franchising della società.

In particolar modo, le *Limited Partnerships* sono considerate come delle entità “*pass-through*”, il che significa che l'entità ha l'obbligo di presentare un modulo 1065, quindi i partner ricevono il Programma K-1 che utilizzano per includere la loro parte del reddito o della perdita nelle proprie dichiarazioni dei redditi personali.

3.2.4 La tassazione per le *General Partnership*

Le *General Partnership* sono trattate in modo abbastanza simile alle *Limited Partnership* per quanto riguarda la tassazione. I soci accomandanti sono trattati come un'entità *pass-through* e archiviano il modulo 1065 come restituzione di informazioni. La società in accomandita semplice fornisce inoltre un Programma K-1 a ciascun partner per segnalare la quota di reddito e perdite aziendali di ciascun partner nella dichiarazione dei redditi individuale del partner.

Se la Società in Accomandita Semplice dovesse subire una perdita, ciascun *Partner* potrebbe dedurre tale perdita sui propri rendimenti personali fino al proprio investimento nella società. I partner possono anche riportare perdite negli anni futuri se la loro perdita è maggiore dell'importo dell'investimento fino alla data.

Il reddito o le perdite derivanti da una società in accomandita semplice sono chiamati guadagni o perdite passivi. Questo perché ogni partner non partecipa attivamente all'attività. Ciò è particolarmente importante per motivi fiscali in quanto l'attività passiva può essere compensata solo da altri redditi passivi; le perdite passive possono essere utilizzate solo per compensare i guadagni passivi. Questo gioca anche un ruolo chiave nelle tasse sul lavoro autonomo. I soci accomandanti non pagano l'imposta sul lavoro autonomo sulla maggior parte dei pagamenti in quanto non partecipano attivamente all'attività; nel frattempo, i soci accomandatari di solito devono pagare le tasse sul lavoro autonomo.

La responsabilità personale è solidale e individuale per i soci accomandatari che sono responsabili degli obblighi della società di persone. La durata dell'attività è per un periodo designato stipulato nell'accordo; o fino a quando non si verifica un evento di scioglimento. Ai fini della tassazione una *General Partnership* non è trattata come un soggetto passivo separato; il reddito d'impresa è tassato attraverso la dichiarazione dei redditi personale di ciascun socio accomandatario.

3.2.5 La tassazione per le *Sole Proprietorship*

Le *Sole Proprietorship* sono paragonabili alle ditte individuali. In quest'ultima, essendo un'impresa di proprietà e gestita da una singola persona, il proprietario deve dichiarare i profitti o le perdite aziendali nelle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche federali e nello Stato di New York, la dichiarazione deve essere presentata anche nei confronti di questo ente.

- Se il soggetto ha risieduto per un anno intero nello Stato di New York, deve utilizzare e fare riferimento al modulo IT-201, definito "*Resident Income Tax Return*".

Department of Taxation and Finance
Resident Income Tax Return
 New York State • New York City • Yonkers • MCTMT
IT-201
 For the full year January 1, 2020, through December 31, 2020, or fiscal year beginning _____ and ending **20**

For help completing your return, see the instructions, Form IT-201-L.

Your first name	MI	Your last name (for a joint return, enter spouse's name or last letter)	Your date of birth (mm/dd/yyyy)	Your Social Security number
Spouse's first name	MI	Spouse's last name	Spouse's date of birth (mm/dd/yyyy)	Spouse's Social Security number
Mailing address (see instructions, page 14) (number and street or PO box)			Apartment number	New York State county of residence
City, village, or post office	State	ZIP code	Country (if not United States)	School district name
Taxpayer's permanent home address (see instructions, page 14) (number and street or rural route)			Apartment number	School district code number
City, village, or post office	State	ZIP code	Taxpayer's date of death (mm/dd/yyyy)	Spouse's date of death (mm/dd/yyyy)

A Filing status (mark an **X** in one box):
 1 Single
 2 Married filing joint return (enter spouse's Social Security number above)
 3 Married filing separate return (enter spouse's Social Security number above)
 4 Head of household (with qualifying person)
 5 Qualifying widow(er)

B Did you itemize your deductions on your 2020 federal income tax return? Yes No

C Can you be claimed as a dependent on another taxpayer's federal return? Yes No

D1 Did you have a financial account located in a foreign country? (see page 15) Yes No

D2 Were you required to report any nonqualified deferred compensation, as required by IRC § 457A, on your 2020 federal return? (see page 15) Yes No

E (1) Did you or your spouse **maintain living quarters in NYC** during 2020? (see page 15) Yes No
 (2) Enter the number of days spent in NYC in 2020 (any part of a day spent in NYC is considered a day).....

F NYC residents and NYC part-year residents only (see page 15):
 (1) Number of months you lived in NYC in 2020
 (2) Number of months your spouse lived in NYC in 2020

G Enter your 2-character special condition code(s) if applicable (see page 15)

H Dependent information (see page 16)

First name	MI	Last name	Relationship	Social Security number	Date of birth (mm/dd/yyyy)

If more than 7 dependents, mark an **X** in the box.

201001200094
 For office use only

- Se l'imprenditore è catalogato come non residente o un residente parziale dello Stato di New York, ma presenta un reddito realizzato nello Stato di New York, deve utilizzare il modulo IT-203, definito "*Nonresident and Part-Year Resident Income Tax Return*".

Department of Taxation and Finance
NEW YORK STATE
2019 **Nonresident and Part-Year Resident** **IT-203**
Income Tax Return New York State • New York City • Yonkers • MCTMT
For the year January 1, 2019, through December 31, 2019, or fiscal year beginning and ending **19**

For help completing your return, see the instructions, Form IT-203-4.

Your first name and middle initial	Your last name (for a joint return, enter spouse's name on line below)	Your date of birth (mm/dd/yyyy)	Your Social Security number
Spouse's first name and middle initial	Spouse's last name	Spouse's date of birth (mm/dd/yyyy)	Spouse's Social Security number
Mailing address (see instructions, page 14) (number and street or PO box)		Apartment number	New York State county of residence
City, village, or post office	State	ZIP code	Country (if not United States)
Taxpayer's permanent home address (see instr., pg. 14) (no. and street or rural route)		Apartment no.	City, village, or post office
State	ZIP code	Country (if not United States)	School district name
Decedent information		Taxpayer's date of death	Spouse's date of death

A Filing status (mark an **X** in one box):
 Single
 Married filing joint return (enter both spouses' Social Security numbers above)
 Married filing separate return (enter both spouses' Social Security numbers above)
 Head of household (with qualifying person)
 Qualifying widow(er)

B Did you itemize your deductions on your 2019 federal income tax return? Yes No

C Can you be claimed as a dependent on another taxpayer's federal return? Yes No

D1 Did you have a financial account located in a foreign country? (see page 15) Yes No

D2 Yonkers part-year residents only:
(1) Did you receive a property tax relief credit? (see pg. 15) Yes No
(2) Enter the amount

D3 Were you required to report any nonqualified deferred compensation, as required by IRC § 457A on your 2019 federal return? (see page 15) Yes No

E New York City part-year residents only (see page 15)
(1) Number of months you lived in NY City in 2019
(2) Number of months your spouse lived in NY City in 2019

F Enter your 2-character special condition code(s) if applicable (see page 15)


G New York State part-year residents (see page 16)
Enter the date you moved into or out of NYS (mm/dd/yyyy)
On the last day of the tax year (mark an **X** in one box):
1) Lived in NYS
2) Lived outside NYS; received income from NYS sources during nonresident period
3) Lived outside NYS; received no income from NYS sources during nonresident period

H New York State nonresidents (see page 16)
Did you or your spouse maintain living quarters in NYS in 2019? Yes No
(If Yes, complete Form IT-203-B)

I Dependent information (see page 17)

First name and middle initial	Last name	Relationship	Social Security number	Date of birth (mm/dd/yyyy)

If more than 6 dependents, mark an **X** in the box.

203001190094  For office use only

Se il soggetto prevede di essere debitore dell'imposta sul reddito (pertanto prevede di realizzare un profitto) nei confronti dello Stato di New York e/o della città di New York, quando presenta la dichiarazione dei redditi personale, potrebbe essergli richiesto di effettuare pagamenti fiscali stimati durante l'anno. In particolare, gli potrebbe essere richiesto di presentare il modulo IT-2105, ovvero il voucher di pagamento dell'imposta sul reddito stimato per le persone fisiche.

3.3 Il gruppo societario negli Stati Uniti d'America

I gruppi societari negli Stati Uniti sono considerati come delle entità fiscalmente rilevanti. È necessario individuare il perimetro del gruppo d'impresie sia per scongiurare il cumulo di specifici benefici fiscali, sia per verificare la possibilità di optare per una dichiarazione consolidata. La nozione di *Controlled Group* include:

- Due o più società locate negli Stati Uniti legate da rapporti di partecipazione azionaria diretta (definito anche attraverso il termine di "Parent-Subsidiary Controlled Group");
- Due o più società locate negli Stati Uniti che sono possedute, in modo diretto o indiretto, da un massimo di cinque persone fisiche (definito anche attraverso il termine di "Brother-Sister Controlled Group").

In linea generale, la somma algebrica di tutti i benefici fiscali di ciascuna società interna al gruppo non deve essere superiore al totale dei benefici fiscali che sarebbero concessi al gruppo se questo fosse composto da un'unica società.

Le *Corporation* che sono parte di un *Controlled Group* sono soggette a particolari obblighi, come la compilazione di un prospetto definito "*Schedule O*" che necessariamente deve essere allegato alla dichiarazione dei redditi. Attraverso questo modulo, la *Corporation* fornisce le informazioni inerenti al piano di ripartizione dei benefici fiscali.

Al gruppo viene concessa la facoltà di optare per il consolidamento dei redditi delle società appartenenti allo stesso attraverso la compilazione di una dichiarazione consolidata di gruppo definita "*Consolidated Return*". Per redigere questa particolare tipologia di dichiarazione, si procede calcolando separatamente il reddito imponibile di ciascun membro del gruppo e successivamente consolidando i risultati imponibili. Questo sistema consente al gruppo di ottenere numerosi vantaggi, come la compensazione immediata delle perdite e degli utili fra le entità del gruppo e l'individuazione della società madre come unico interlocutore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per tutte le tematiche di natura tributaria.

È importante evidenziare come l'applicazione di un'unica imposta non precluda la soggettività tributaria delle singole società appartenenti al gruppo, che sono sempre obbligate in solido al pagamento dell'imposta. Solitamente l'imposta viene ripartita tra i membri del gruppo tenendo in considerazione il rapporto tra il reddito imponibile realizzato dalle singole società ed il reddito imponibile consolidato complessivo.

Affinché un gruppo possa essere definito tale, devono coesistere le seguenti condizioni:

1. Almeno l'80% delle azioni possedute da ciascuna società, eccetto la società madre, deve appartenere ad altre società del gruppo;
2. La società madre deve possedere almeno l'80% delle azioni di una delle società del gruppo.

Per quanto concerne il sistema di tassazione per i gruppi d'impresa, nello Stato di New York, vige il sistema di tassazione unitaria (definito anche "*Unitary Taxation*"). Questa metodologia può essere applicata solo ai gruppi d'impresa che soddisfano determinati requisiti di direzione e controllo e la conseguenza principale che deriva dall'applicazione di questo sistema consiste nel consolidamento dell'imponibile fiscale di tutte le società nel perimetro del gruppo.

CAPITOLO 4

4.1 Analogie e differenze tra le tipologie di società negli Stati Uniti e in Italia

Quando si intende avviare un'attività negli USA, è fondamentale considerare diversi aspetti, tra cui:

- la scelta della migliore forma societaria;
- la decisione circa la capitalizzazione della società;
- gli aspetti amministrativi e organizzativi inerenti alla gestione ordinaria (apertura di conti correnti bancari, assunzione del personale e libri paga, stipula di polizze assicurative, ottenimento di licenze e permessi particolari, ecc.);
- gli aspetti fiscali (imposte sul reddito, sia federali che statali, imposte indirette sulle vendite e sui consumi, gestione della contabilità e redazione dei bilanci, ecc.);
- la contrattualistica (contratti di locazione, distribuzione, agenzia, collaborazioni commerciali, contratti con clienti, ecc.);
- la logistica (scelta di spedizionieri, intermediari doganali, magazzinaggio, ecc.).

Come già fatto presente, negli Stati Uniti il diritto societario è materia rimessa alla competenza dei singoli Stati dell'Unione: ogni Stato ha la sua legislazione, che stabilisce le regole essenziali per la vita della società (costituzione, oggetto, distribuzione degli utili, assemblee, amministrazione, pubblicità dei bilanci). Questo significa che le questioni interne di una società sono sempre disciplinate dalla legge dello Stato nel quale la società è stata costituita, anche qualora la società decida di operare al di fuori dei confini dello stesso Stato di costituzione.

In generale è possibile affermare che per ogni tipologia societaria italiana, ve ne sia una relativamente simile negli Stati Uniti. In particolare, si ha la seguente corrispondenza:

-Ditta individuale - *Sole Proprietorship*

-Società Semplice tra Professionisti – *Limited Liability Partnership*

-Società in Nome Collettivo – *General Partnership*

-Società in Accomandita Semplice – *Limited Partnership*

-Società a Responsabilità limitata – *Limited Liability Company*

-Società per Azioni – *Corporation*

Non è possibile evidenziare una completa associazione con riferimento alla Società Semplice e alla Società in Accomandita Per Azioni presenti nell'ordinamento giuridico italiano, la cui funzione viene supplita negli Stati Uniti attraverso l'utilizzo delle altre forme societarie. In generale, le società americane presentano un sistema di norme meno rigido rispetto a quello italiano e per questo motivo sono più versatili, riuscendo a soddisfare le esigenze degli imprenditori, e degli operatori di mercato in senso lato, nello svolgimento delle diverse attività con un numero inferiore di tipologie societarie. Costituire una società negli Stati Uniti risulta essere assai più semplice e meno costoso rispetto all'Italia in quanto vi sono meno requisiti formali da rispettare e tutta la procedura può essere svolta digitalmente. Per ogni tipologia di società, il sito online dell'Agenzia delle Entrate americana (l'IRS) fornisce una completa e dettagliata descrizione sui documenti che devono essere redatti e quali sono le decisioni di maggiore rilevanza che devono essere prese quando si costituisce una società. L'unica postilla a cui si deve prestare particolare attenzione nel momento in cui si decide di aprire un'attività negli Stati Uniti consiste nel dover sottostare simultaneamente alle diverse autorità che regolano i tre livelli di tassazione: quello Federale, quello Statale e quello locale.

Negli Stati Uniti, le forme societarie più utilizzate sono la *Corporation* e la *Limited Liability Company* (a fronte di circa 21,6 milioni di LLC, si registrano 1.7 milioni di C-Corporation tradizionali e circa 23 milioni di imprese individuali).

Queste due tipologie societarie sono affini per quanto concerne gli scopi per cui possono essere utilizzate e per il livello di trattamento fiscale. Nella prassi, è comune estendere molti istituti tipici delle *Corporation* alle LLC, riducendo ancora di più le differenze che intercorrono tra le due forme societarie.

Malgrado le *C-Corporations* o *S-Corporations* siano spesso le prime tipologie societarie a venire in mente per avviare un business, le LLC sono più popolari perché non sono solo estremamente facili da costituire, ma rappresentano una struttura aziendale ibrida che combina la semplicità, la flessibilità e i vantaggi fiscali di una *Partnership* con la protezione della responsabilità dei soci, senza le restrizioni sulla proprietà delle *Corporation*.

La Società a Responsabilità Limitata risulta essere invece la forma societaria più diffusa in Italia.¹⁰⁷ Quando si costituisce una SRL, il capitale sociale minimo deve essere di almeno 10.000 euro. Al momento della costituzione davanti al notaio, però, è sufficiente aver versato almeno il 25% del capitale sociale. Questa forma societaria è particolarmente preferita dagli italiani in quanto la sua amministrazione non è eccessivamente complessa e viene lasciata molta autonomia contrattuale ai soci nella predisposizione dello statuto, il sistema di norme che regola il funzionamento degli organi societari, i rapporti tra gli stessi, nonché in generale lo svolgimento dell'attività d'impresa.

In conclusione, vista la maggiore flessibilità e/o semplicità che le LLC/SRL presentano rispetto alle altre forme societarie, è possibile affermare che sono le più diffuse sia negli Stati Uniti che in Italia.

¹⁰⁷ Su di un totale di n. 4.427.307 imprese attive in Italia nel 2020, 2.790.067 sono ditte individuali/professionisti; 284.569 società in nome collettivo; 253.219 società in accomandita semplice; 36.822 altre società di persone; 25.948 società per azioni ed in accomandita per azioni; 968.325 società a responsabilità limitata; 51.116 società cooperative; 17.241 altra forma d'impresa.

4.2 Analogie e differenze tra il regime di tassazione italiano e quello americano

La tassazione americana risulta essere molto più complessa e dettagliata rispetto a quella italiana, basti pensare che il numero di parole contenuto nell'*Internal Revenue Code* (il Testo Unico delle imposte federali negli Stati Uniti) ammonta circa a quattro milioni rispetto al Testo Unico delle Imposte sui Redditi che ne conta quasi settantamila.

In generale, è possibile affermare che i due sistemi di tassazione risultano pressoché simili se si prendono in considerazione i seguenti aspetti:

- L'aliquota: le società "non trasparenti" sono assoggettate ad imposizione proporzionale con aliquota fissa (nello specifico l'IRES ordinaria in Italia è al 24% mentre la Corporate Tax federale negli USA è al 21%). Prima della Riforma Trump l'imposta sui redditi societari era progressiva con aliquote crescenti per scaglioni (vedi tabella seguente).

Imponibile oltre \$	Fino a \$	Aliquota corrispettiva
0	50.000	15%
50.000	75.000	25%
75.000	100.000	34%
100.000	335.000	39%
335.000	10.000.000	34%
10.000.000	15.000.000	35%
15.000.000	18.333.333	38%
18.333.333	Infinito	35%

La riduzione attuata manifesta la volontà del legislatore americano di allineare il livello di tassazione presente negli Stati Uniti con quello dei Paesi OCSE.¹⁰⁸

¹⁰⁸ L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) è stata costituita il 14 dicembre 1960 con la Convenzione sull'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico. Attualmente, l'OCSE è

- La presenza di tre stadi d'imposizione negli Stati Uniti (Federale, Statale e quella Locale) è assimilabile alla tipologia di tassazione che si rinviene in Italia, attraverso la presenza di tributi dovuti nei confronti dello Stato, della Regione e della Provincia o Comune. Esempi di imposte e tasse regionali sono l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive), l'addizionale regionale all'IRPEF, le tasse automobilistiche, le tasse sulle concessioni regionali e così via. A livello locale troviamo l'addizionale comunale all'IRPEF, l'IMU (Imposta Municipale propria) che colpisce gli immobili, le tasse sulla pubblicità e sui rifiuti (TARI).

- Le condizioni da rispettare per la deducibilità di un costo. Come già sopra illustrato, affinché un costo risulti deducibile dal reddito d'impresa negli Stati Uniti deve essere considerato "necessario" e avere il carattere dell'"ordinarietà" (nonché della ragionevolezza). Similarmente, in Italia, il costo deve essere utile ai fini della produzione dei ricavi, inerente all'attività che viene esercitata e debitamente documentato.

- Il periodo d'imposta in quanto, solitamente, sia in Italia che negli Stati Uniti il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, andando dal 1° gennaio al 31 dicembre di ogni anno. Negli Stati Uniti, l'adozione formale dell'esercizio fiscale avviene tuttavia solo in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

- La possibilità di riportare in avanti le perdite fiscali per compensare eventuali redditi futuri. La disciplina in questo caso è addirittura sovrapponibile, in quanto sia in Italia che negli USA le perdite fiscali sono riportabili senza limiti temporali e possono essere utilizzate per compensare redditi successivi nel limite dell'80% degli stessi (così, ad esempio, una perdita fiscale di 100 originatesi nel 2020 può essere computata in diminuzione di un

costituita da 37 Paesi membri: Australia, Austria, Belgio, Canada, Cile, Colombia, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda, Islanda, Israele, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Repubblica di Corea, Repubblica Slovacca, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Svezia, Svizzera, Turchia, Ungheria. Lo scopo principale di questa organizzazione consiste nella promozione a livello mondiale di politiche che aumentino il benessere economico e sociale dei cittadini che ne fanno parte. Questo è reso possibile attraverso l'integrazione di tutti i mercati e l'attuazione di politiche similari che favoriscano gli investimenti e la competitività dei vari Stati, garantendone la stabilità finanziaria.

reddito di 60 nel 2021 nel limite di 48. Nel 2021 il reddito imponibile sarà pertanto di 12 e la residua perdita di 52 si riporta in avanti senza limiti temporali).

- La disciplina degli interessi passivi. Anche in questo caso il trattamento riservato agli interessi passivi da entrambi gli ordinamenti fiscali risulta pressoché identico. Gli oneri finanziari, diminuiti di eventuali interessi attivi, devono essere confrontati con il ROL (Reddito Operativo Lordo) in Italia ovvero l'analogo margine EBITDA (*Earnings Before Interests Taxes Depreciation and Amortization*) negli USA, e qualora eccedano il 30% di tale misura economica risultano temporaneamente non deducibili (ciò al fine di evitare artificiose sottocapitalizzazioni delle imprese e il ricorso all'indebitamento esterno). Allorché però negli esercizi successivi venisse a crearsi una "eccedenza" di ROL/EBITDA, ecco allora che gli oneri finanziari non dedotti degli anni precedenti vengono recuperati e diventano scomputabili in quel periodo d'imposta.

- Il consolidato fiscale. Ambedue i sistemi giuridici prevedono la tassazione della *fiscal unit*, ovvero dell'insieme delle società del gruppo incluse nel perimetro di consolidamento. La normativa italiana da questo punto di vista appare meno restrittiva di quella USA per quanto riguarda la possibilità di partecipare al consolidato (in Italia è sufficiente il controllo in assemblea dato dal 50% + 1 dei voti, mentre la disciplina americana prevede come requisito una maggioranza qualificata almeno dell'80%).

- I principi di imputazione contabile sono gli stessi e assumono lo stesso significato in entrambi i Paesi: il principio di cassa considera i ricavi e i costi solo quando sono stati effettivamente incassati e pagati, mentre il principio di competenza registra i proventi e gli oneri nel momento della loro insorgenza economica e giuridica, indipendentemente dalla manifestazione finanziaria. Sia in Italia che negli Stati Uniti viene richiesta costanza e coerenza nell'adozione dei criteri di contabilizzazione e nel caso in cui si effettui una qualsiasi modifica la stessa deve essere adeguatamente segnalata.

È possibile però rinvenire anche alcune differenze:

- L'assenza negli Stati Uniti di obblighi normativi come quelli previsti dal Codice civile italiano in materia contabile e di bilancio, utilizzati e richiamati però anche dal legislatore fiscale.

- Negli Stati Uniti non è presente una norma che preveda l'obbligo di revisione contabile del bilancio d'esercizio. Infatti, solo le società quotate in mercati regolamentati o i soggetti che operano in determinati e specifici settori devono sottoporre il bilancio d'esercizio a revisione contabile. Malgrado non ci sia un obbligo di legge, la maggior parte delle società operanti negli Stati Uniti decidono volontariamente di sottoporsi a revisione contabile per motivi di prestigio e/o di trasparenza per meglio rispondere alle esigenze di banche, azionisti e clienti, soprattutto in situazioni particolari come fusioni e acquisizioni. Il consiglio nazionale dei dottori commercialisti statunitensi, denominato "*American Institute of Certified Public Accountants*", ha l'obbligo di emanare i principi di revisione (*Generally Accepted Auditing Standards*) che devono essere applicati nel momento in cui si effettua la revisione contabile del bilancio d'esercizio di una società.

- La rilevazione delle componenti positive di reddito, in quanto, negli Stati Uniti, qualsiasi ricavo derivante da qualsiasi fonte costituisce reddito, devono solo essere soddisfatte tutte le condizioni riguardanti il diritto alla ricezione del ricavo/compenso e la determinazione del relativo importo con ragionevole accuratezza. Secondo il TUIR, invece, sono considerate componenti positive di reddito i ricavi, le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i proventi finanziari, le rivalutazioni e la variazione positiva delle rimanenze finali di magazzino. È dunque possibile affermare che il sistema fiscale italiano prevede e definisce un elenco chiaro e dettagliato dei proventi tassabili, al contrario del sistema americano, che richiede il soddisfacimento di due criteri molto generici.

- La rilevazione delle componenti negative del reddito, poiché negli Stati Uniti devono essere soddisfatti tre requisiti: il soddisfacimento di tutte le condizioni attinenti alla presenza di una passività, il computo del relativo importo con ragionevole accuratezza, infine il realizzo della c.d. *economic performance*. Al contrario, in Italia, come avviene per le componenti positive di reddito, il TUIR prevede e definisce tutte le possibili categorie di

componenti negative di reddito (costi, minusvalenze, sopravvenienze passive, oneri finanziari, ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni e imposte).

- L'importanza che viene attribuita ai principi contabili internazionali (IFRS) all'interno del sistema contabile americano. Sebbene vi siano tuttora delle notevoli differenze tra i principi contabili americani (*Generally Accepted Accounting Principles*) e i principi contabili internazionali (IFRS), si può notare un'irreversibile convergenza tra i due, che nel tempo porterà a eliminare tutte le diversità che attualmente presentano. I principi contabili internazionali (IFRS) sono entrati a far parte della legislazione italiana attraverso il D. Legislativo n. 38 del 2005 e attualmente vengono utilizzati principalmente dalle società quotate, dagli istituti di credito e dalle compagnie assicurative; è possibile, pertanto, affermare che in Italia non sono ancora molto diffusi come negli Stati Uniti.

- La tassazione dei dividendi in capo agli azionisti. Il meccanismo della doppia tassazione che colpisce le tipologie societarie in regime di "non trasparenza" presenta notevoli differenze tra i due sistemi in esame.

In Italia i dividendi distribuiti dalle società "non trasparenti" (SpA, Sapa ed Srl che non hanno, ovvero che non possono optare per tale regime) vengono tassati in capo ai soci percipienti come segue:

1. Se il socio è anch'esso un soggetto IRES ovvero una società di capitali ai sensi dell'art. 73, 1° comma, lettera a) del TUIR, i dividendi sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo per il 95% del loro ammontare;

2. Se il socio è un imprenditore individuale ovvero una società di persone commerciale, i dividendi sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo, nella misura del 41,86% del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti;

3. Se infine il socio è una persona fisica residente non imprenditore i dividendi sono soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 26% (regime applicabile dal 1° gennaio 2023).

Negli USA, dopo la Riforma Trump, il sistema fiscale ha previsto invece l'inserimento di una nuova deduzione per il *Qualified Business Income* che comporta un effetto equivalente alla riduzione delle aliquote d'imposta che sono applicabili a determinate categorie di reddito d'impresa e di lavoro autonomo. L'innovativa deduzione viene solitamente applicata a tre categorie di soggetti:

1. Coloro che realizzano un reddito imponibile inferiore a \$157.500, indicizzato al tasso di inflazione corrente. In questa casistica, l'aliquota deducibile ammonta al 20% del reddito realizzato (indipendentemente dalla natura dello stesso);

2. Coloro che realizzano un reddito imponibile superiore a \$157.500, ma la deduzione può essere applicata solo nel caso in cui il reddito derivi dall'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo;

3. Coloro che percepiscono redditi di natura SSTB, ovvero *Specified Service Trade or Business*. Con questa terminologia si fa riferimento a tutte le attività che sono svolte nei settori della salute, del diritto, della contabilità, della consulenza, dei servizi finanziari o di intermediazione e dello spettacolo. In queste specifiche circostanze l'agevolazione si applica limitatamente, fino a scomparire del tutto.

4.3 Tipologie di sussidi forniti dallo Stato italiano e dalla Federazione degli Stati Uniti alle imprese per far fronte alle problematiche relative al Covid-19

La città di New York ha promosso molti “*Recovery Programs*” per aiutare le società in difficoltà durante la pandemia. In particolare, per le piccole attività che avevano già presentato la dichiarazione dei redditi federale, è stato attuato il cosiddetto programma “*New York Small Business Seed Funding Grant*”. Le sovvenzioni assegnate alle imprese partecipanti a questo programma sono calcolate in base all’importo delle entrate lorde annue, così come riportate nelle dichiarazioni del 2020 e/o del 2021 che sono state fornite.

-se le entrate lorde sono comprese tra \$5,000 e \$49,999.99, il premio spettante ammonta a \$5,000.

-se le entrate lorde rientrano tra \$50,000 e \$99,999.99, il premio ammonta a \$10,000.

-nel caso in cui le entrate lorde siano superiori a \$100,000, il premio è pari al 10% delle stesse fino a raggiungere un importo massimo di \$25,000.

Nella casistica in cui la società non abbia ancora presentato alcuna dichiarazione, il premio è indipendente dalle entrate lorde ed ammonta a \$5,000.

Non possono usufruire di questo programma particolari tipologie di soggetti giuridici come tutte le organizzazioni no profit, gli istituti religiosi, gli enti governativi e le imprese principalmente impegnate in attività politiche.

Per essere ritenute idonee a usufruire del programma agevolativo, le società candidate devono esibire delle prove di operatività allo Stato di New York e devono soddisfare i requisiti richiesti dal Programma stesso. In particolare, le società devono:

- Essere costituite nello Stato di New York o svolgere affari entro i confini dello Stato;

- Avere tra cinquemila dollari (\$ 5.000) e un milione di dollari (\$ 1.000.000) di entrate lorde all'anno, così come riportato nella dichiarazione dei redditi federale più recente;

- Essere in sostanziale conformità con le leggi, i regolamenti, i codici e i requisiti federali, statali e locali applicabili;

- Non essere debitori d'imposta nei confronti delle autorità federali, statali o locali.

Ogni microimpresa¹⁰⁹, piccola impresa¹¹⁰ o organizzazione artistica e culturale a scopo di lucro¹¹¹ deve esibire la documentazione richiesta secondo le modalità prestabilite dall'*Empire State Development* (ESD) per potersi qualificare e ricevere i fondi. A causa dell'importo limitato dei finanziamenti stanziati e dell'elevato volume di richieste previste, il tipo di attività, l'area geografica e il settore economico di appartenenza possono influire sulla possibilità di ricevere o meno la sovvenzione.

Un ulteriore aiuto pubblico messo in atto per ristorare le imprese colpite dalla pandemia prende il nome di "*COVID-19 Capital Costs Tax Program*". Questo programma riguardante i crediti d'imposta per spese generali e per spese cosiddette "in conto capitale", fornisce assistenza finanziaria alle piccole imprese dello Stato di New York gravate da una serie di costi operativi derivanti dalla pandemia di COVID-19, dai cambiamenti strutturali e dagli aggiornamenti degli edifici alle forniture e ai materiali sanitari. Il programma offre alle imprese qualificate sollievo dall'onere economico aggiuntivo derivante dalla pandemia,

¹⁰⁹ Con il termine "Microimpresa" si fa riferimento a una piccola impresa residente nello Stato di New York, posseduta e gestita in modo indipendente, non dominante nel suo settore e che impiega dieci o meno persone.

¹¹⁰ Con il termine "Piccola impresa" si indica un'impresa residente nello Stato di New York, posseduta e gestita in modo indipendente, non dominante nel suo settore, che impiega un centinaio di persone o meno e che è stata costituita non precedentemente al 1° settembre 2018 ed è operativa da un minimo sei mesi prima della presentazione della domanda. Inoltre, le proprie entrate lorde non possono superare \$ 1.000.000 all'anno.

¹¹¹ Con "Organizzazione artistica e culturale indipendente a scopo di lucro" si intende una sede di spettacoli dal vivo, a scopo di lucro di piccole o medie dimensioni. Nella definizione si include anche qualsiasi tipologia di promotore, società di produzione o altra piccola impresa correlata al mondo dello spettacolo.

fornendo crediti d'imposta per contribuire a ridurre l'impatto finanziario correlato all'emergenza COVID-19. Le piccole imprese possono ricevere un credito d'imposta di circa il 50% delle spese sostenute fino a un massimo di \$ 25.000 in crediti d'imposta sulla base di spese di circa \$ 50.000.

Il programma è aperto a tutte le piccole imprese indipendenti in termini di proprietà e di gestione che operano nello Stato di New York con un massimo di 100 dipendenti e entrate lorde inferiori a 2,5 milioni di dollari. Inoltre, una piccola impresa deve aver sostenuto almeno \$ 2.000 di spese (ammissibili) tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2022.

Le spese ammissibili comprendono i costi sostenuti per le seguenti categorie di voci: le forniture per disinfettare e/o proteggere dalla trasmissione di COVID-19; il rifornimento di beni deperibili per sostituire quelli persi durante la pandemia di COVID-19; le barriere fisiche e protezioni per gli starnuti; le stazioni disinfettanti per le mani; i dispositivi respiratori come sistemi di purificazione dell'aria installati presso la sede dell'entità aziendale; la segnaletica relativa alla pandemia di COVID-19 inclusa, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, segnaletica che dettaglia i requisiti per il vaccino e il mascheramento e il distanziamento sociale; i materiali necessari per definire e/o proteggere lo spazio come le barriere; i materiali necessari per bloccare determinati posti per consentire il distanziamento sociale; alcuni dispositivi di pagamento presso i punti vendita per consentire il pagamento senza contatto; le attrezzature e/o materiali e forniture per nuove linee di prodotti in risposta alla pandemia di COVID-19; i software per piattaforme di pagamento online per consentire la consegna o gli acquisti senza contatto; la costruzione di edifici e ammodernamenti per favorire il distanziamento sociale e l'installazione di apparecchiature per la purificazione dell'aria, ma non per costi per ristrutturazioni non correlati alla pandemia COVID-19 o aggiornamenti generali "effettuati per lavori di ristrutturazione"; i macchinari e le attrezzature per raccogliere gli ordini di vendita senza contatto; i materiali per ospitare una maggiore attività all'aperto come lampade riscaldanti, illuminazione esterna e materiali relativi all'ampiamiento degli spazi esterni; altri costi determinati dal dipartimento che risultino in linea con quelli appena citati.

È ovviamente necessario fornire la prova delle spese sostenute nel momento in cui si effettua la richiesta di partecipazione al programma, che riguarda i costi sostenuti tra il 1 gennaio 2021 e il 31 dicembre 2022.

Il Governo italiano, da parte sua, ha adottato invece una serie di misure fiscali per aiutare e sostenere l'economia italiana, attraverso l'emanazione dei decreti-legge "Cura Italia", "Liquidità", "Rilancio" e del decreto-legge n. 129 del 2020. I sussidi e i contributi erogati si evidenziano per lo più in materia di:

1. Sospensioni, proroghe e rinvii. In particolare, per le imprese e i professionisti operanti nei settori più colpiti, sono stati sospesi i versamenti di natura tributaria e per i versamenti sospesi (rateizzabili fino a quattro rate mensili di pari importo) non sono state applicate sanzioni e interessi. I settori maggiormente colpiti dalla pandemia sono stati quello turistico-alberghiero, quello termale, quello inerente ai trasporti di passeggeri, la ristorazione e i bar, i settori riferiti alla cultura, come i cinema e i teatri e il settore dello sport. Inoltre, per le imprese e i professionisti che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del periodo d'imposta 2019, sono stati sospesi i versamenti di aprile e maggio 2020, relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato e alle trattenute relative alle addizionali regionali e comunali, all'IVA, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria.

2. Cancellazione e/o riduzione di imposte. Sono state soppresse definitivamente, a partire dal 1° gennaio del 2021, le cosiddette "clausole di salvaguardia", che prevedono aumenti automatici delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e di quelle in materia di accisa su taluni prodotti, come il carburante. È stato inoltre abolito l'obbligo del versamento del saldo IRAP per il 2019 e dell'acconto per il 2020 per le imprese con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni, per i lavoratori autonomi, con un corrispondente volume di compensi, e per gli enti non commerciali (escluse le banche e gli altri enti e società finanziarie, nonché per le imprese di assicurazione, le Amministrazioni e gli enti pubblici). Con riferimento alla tassazione sugli immobili, vi è stata l'esenzione dalla prima e della seconda rata IMU per numerose tipologie di immobili (come, ad esempio, quelli adibiti a stabilimenti

balneari e gli alberghi o pensioni). Anche l'aliquota IVA è diminuita dal 22% al 5% con riferimento a beni come le mascherine, igienizzanti e altri presidi per la sicurezza dei lavoratori.

3. Incentivi e ristori a fondo perduto. Questa tipologia di sussidio è stata concessa ai soggetti che svolgono attività d'impresa e di lavoro autonomo con un volume d'affari di massimo 5 milioni che abbiano presentato nel mese di aprile 2022 un calo del fatturato del 33% rispetto allo stesso mese dell'anno precedente. È stato inoltre introdotto un credito d'imposta nella misura del 60% con riferimento alle spese sostenute per la sanificazione dei luoghi e degli strumenti di lavoro, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Importante è stata l'introduzione anche del credito d'imposta per le spese sostenute con riferimento all'adeguamento degli ambienti di lavoro alle misure anti Covid da parte di soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, associazioni, fondazioni ed enti privati, compresi gli enti del Terzo settore. Il credito è di ammontare massimo fruibile da ciascun beneficiario pari al 60% delle spese complessive risultanti dall'ultima comunicazione validamente presentata. L'ammontare massimo non può superare il limite di 80.000 e può essere utilizzato esclusivamente in compensazione dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2021.

4. Sostegno alla patrimonializzazione. È stato riconosciuto alle persone fisiche che investono in start-up o in PMI innovative, una detrazione d'imposta pari al 50 % della somma investita. L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di euro 100.000 per le start-up innovative e di euro 300.000 per le PMI innovative e deve essere mantenuto per un periodo di almeno tre anni. Questo incentivo stimola la partecipazione al capitale delle start-up e delle PMI innovative ed è alternativa a quanto previsto, in via "ordinaria", laddove i soggetti Irpef e Ires che investono in start-up o PMI innovative possono beneficiare, rispettivamente, di una detrazione dall'imposta pari al 30% e di una deduzione del 30% della somma investita. Sono inoltre stati introdotti degli incentivi fiscali per le società di capitale e cooperative che effettuino un aumento di capitale. Le società devono avere la sede legale in Italia e produrre ricavi compresi tra i 5 e i 50 milioni

di euro e aver registrato nei mesi di marzo e aprile 2020 una diminuzione dei ricavi non inferiore al 33% rispetto al 2019. Sono previsti un credito di imposta del 20% della somma investita, con un investimento non superiore ai 2 milioni di euro e partecipazione posseduta fino al 31 dicembre 2023, per i soggetti che effettuano conferimenti in denaro in esecuzione di un aumento di capitale, in una o più società, ed un ulteriore credito in favore della società ricapitalizzata pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale stesso.

5. Misure settoriali. In particolare, per le imprese turistico-ricettive che offrono servizi in ambito nazionale, è stato concesso un credito (utilizzabile dal 1° luglio al 31 dicembre) in favore dei nuclei con un reddito ISEE non superiore a 40.000 euro. Il credito è pari a 500 euro per ogni nucleo familiare, 300 euro per i nuclei familiari composti da due persone e a 150 euro per quelli composti da una sola persona, ed è fruibile nella misura del 80% in forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dai fornitori presso i quali la spesa è stata sostenuta, e per il 20% in forma di detrazione di imposta in sede di dichiarazione dei redditi da parte dell'avente diritto. Sono inoltre stati stanziati più di 1.000 milioni di euro per sostenere gli esercizi di ristorazione il cui fatturato sia stato notevolmente inferiore rispetto al 2019 e gli esercenti dei centri storici che abbiano registrato un calo di turisti stranieri. Altri 200 milioni sono stati stanziati a favore delle attività del settore trasporti, con particolare riferimento a taxi, autobus turistici, crociere e così via.

In conclusione, entrambi gli Stati hanno agevolato e stanziato molti fondi al fine di aiutare l'economia del proprio Paese. Negli Stati Uniti però, è possibile notare come le sovvenzioni presentino un carattere meno stringente e volto ad aiutare i piccoli business locali. In Italia, al contrario, per ricevere le agevolazioni sopra citate è necessario dimostrare la presenza di un calo del reddito rispetto all'anno precedente. I requisiti americani, essendo meno stringenti, facilitano l'accesso e la qualifica delle società al programma.

4.4 Caso di studio

In questo capitolo si presenta un caso di studio per esemplificare le differenze e le similitudini riscontrabili tra la disciplina fiscale italiana e quella americana con riferimento alla tassazione delle società di capitali.

Nello specifico vengono prese a comparazione la Società di diritto italiano OMER SpA, con sede a Susegana (TV), e la sua controllata americana OMER USA, con sede ad Hutto, Texas. Il gruppo OMER, fondato oltre 50 anni fa, opera a livello internazionale nella progettazione, nell'assemblaggio e nel commercio di macchine chiodatrici ed utensileria per il fissaggio. I bilanci e le dichiarazioni fiscali sono stati gentilmente messi a disposizione dalla dirigenza.

Il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2021 di OMER SpA presenta un risultato positivo prima delle imposte pari ad euro 2.752.936 nonché imposte correnti per complessivi euro 736.480. L'utile netto, considerate anche le imposte differite/anticipate di complessivi euro +74.633, è pari ad euro 2.091.089.

Conto economico

	31-12-2021	31-12-2020
Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D)	2.752.936	1.506.521
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
imposte correnti	736.480	361.967
imposte differite e anticipate	(74.633)	1.676
Totale delle imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	661.847	363.643
21) Utile (perdita) dell'esercizio	2.091.089	1.142.878

La dichiarazione modello Redditi Società di Capitali (SC) 2022 per il periodo d'imposta 2021, riporta il Quadro RF per la determinazione del reddito d'impresa, calcolato apportando all'utile risultante dal conto economico le variazioni in aumento ed in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni contenute nel TUIR o in altre leggi.

	RF1	Codice attività	284909	ISA cause di esclusione	3			
	RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili (ISA)						,00
	RF3	Opzioni	IAS	Rinunce	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale			
Risultato del conto economico	RF4	A) UTILE					2.091.088	,00
	RF5	B) PERDITA						,00
	RF6	C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI						
			1	2	3	4		
Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio					,00	,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)						,00
	RF9	Reddito determinato con criteri non analitici						,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività					1.940	,00
	RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10						,00
	RF12	Ricavi non annotati					ISA	,00
	RF13	Rinunce non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)						,00
	RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)						,00
	RF15	Interessi passivi indeducibili					,00	,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)					803.945	,00
	RF17	Oneri di utilità sociale					Erogazioni liberali	,00
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR					35.395	,00
	RF19	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili					,00	,00
	RF20	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti						,00
	RF21	Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103					239.633	,00
	RF22	Variazioni ex artt. 118 e 123					,00	,00
	RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)					19.310	,00
	RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)					8.556	,00
	RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte					art. 105	art. 106
	RF26	Variazione riserva sinistri e ramo vita (art. 111)					,00	,00
	RF27	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5						,00
	RF28	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)					614	,00
		RF30	Applicazione IAS/IFRS e d.lgs. n. 139/2015					Rinunce
			1	2	3	4	5	
			99	4.285	,00	,00	,00	
			7	,00	,00	10	,00	
			13	,00	,00	16	,00	
			19	,00	,00	22	,00	
			25	,00	,00	28	,00	
			31	,00	,00	34	,00	
			37	,00	,00	40	,00	
			43	,00	,00	46	,00	
			49	,00	,00	52	,00	
	RF31	Altre variazioni in aumento					4.285	,00
	RF32	D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO					1.113.678	,00
Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti					,00	,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))						,00
	RF36	Utili da partecipazione in società di persone o in OGE						,00
	RF37	Perdita delle imprese marittime determinata forfaitariamente						,00
	RF38	Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza						,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10						,00
	RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)						,00

Codice fiscale

02240730263

Mod. N.

1

RF41	Quota delle evoluzioni e delle perdite su crediti						,00	
RF42	Variazione riserva sinistri e ramo vita	Quote deducibili riserva sinistri						
		Presente periodo		Periodi precedenti		Riserve tecniche		
		1	2	3	4			
RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi e non imputati a conto economico	1	2	3	4	23.038,00		
RF44	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))					,00		
RF45	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)					29.174,00		
RF46	Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)	Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata						
		1	2					
RF47	Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)	Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata						
		1	2	3				
RF48	Utili distribuiti da soggetti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata					,00		
RF50	Reddito esente e detassato (di cui	1	2	3	4	5	6	
		Patent box	Ruling	Documentazione	Ingressi sociali			
		Navì registro internazionale	Navì registro internazionale/Plusvalenze	Navì/Pesca	Finanza etica e sostenibile			
RF53	Applicazione IAS/IFRS e d.lgs. n. 139/2015	Rimanenze IFRS						
		1	2	3				
RF54	Rimanenze e opere ultrannuali contabilizzate in misura superiore a quelle determinate ai sensi del TUIR (artt. 92 e 93)					,00		
RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	
		7	8	9	10	11	12	
		13	14	15	16	17	18	
		19	20	21	22	23	24	
		25	26	27	28	29	30	
		31	32	33	34	35	36	
		37	38	39	40	41	42	
		43	44	45	46	47	48	
		49	50	51	52	53	54	
		55						265.334,00
		RF56	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE					317.546,00
Determinazione del reddito	RF57	SOMMA ALGEBRICA (A + B) + C + D - E					2.887.220,00	
	RF58	Redditi da partecipazione	1	2	3	4	,00	
	RF59	Perdite da partecipazione	1	2		3	,00	
	RF60	REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (o perdita)	perdite non compensate					2.887.220,00
	RF61	Erogazioni liberali					,00	
	RF63	REDDITO (o PERDITA)					2.887.220,00	
RF65	Agevolazione ACE					,00		

Partendo dall'utile netto dell'esercizio (euro 2.091.089), per effetto delle riprese fiscali in aumento (euro 1.113.678) e di quelle in diminuzione (euro 317.546), il reddito imponibile risulta pari ad euro 2.887.220.

Nel Quadro RN (Determinazione dell'IRES) si ha invece lo sviluppo del conteggio IRES (Imposta sui redditi delle società), che nel nostro caso vede il reddito imponibile di euro 2.887.220 ridursi per effetto del beneficio ACE (Aiuto alla Crescita Economica) di ben euro 448.281.

IRES		Legge n. 112/2016		Liberalità	
RN1	Reddito	1	,00	2	2.887.220,00
RN2	Perdita				,00
RN3	Credito di imposta	Fondi comuni d'investimento		Imposte delle controllate estere	
		1	,00	2	,00
RN4	Perdite scomputabili (di cui di anni precedenti)	in misura limitata		in misura piena	
		1	,00	2	,00
				3	,00
				4	,00
RN5	Perdite/Redditi	Perdite non compensate		Proventi esenti	
		1	,00	2	,00
				3	,00
		Reddito (Netto)		Quadro RH	Altri redditi
		4	,00	5	,00
				6	,00
				7	,00
RN6		Reddito minimo	Reddito	Liberalità	Start-up
		1	2.887.220,00	4	,00
				5	,00
					6
					7
		Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Terzo settore
		7	,00	8	,00
				9	,00
				10	,00
					11
RN7	a) di cui	1	,00	soggetto ad aliquota del %	
RN8	b) di cui	1	2.438.939,00	24 %	2
RN9	Imposta corrispondente al reddito imponibile				2
					585.345,00
RN10	Detrazioni (di cui)	Start-up		Erogazioni liberali in favore dei partiti politici	
		1	,00	2	,00
				3	,00
				Detrazioni art. 151	
				4	,00
				5	,00
				6	,00
RN11	Imposta netta (sottrarre il rigo RN10 da rigo RN9)			Rimborso oneri	
				1	,00
				2	585.345,00

Alla fine, l'aliquota ordinaria IRES del 24% colpisce il reddito imponibile di euro 2.438.939, determinando un'imposta a debito pari ad euro 585.345.

Dai Quadri evidenziati si può osservare come a fronte di una aliquota fiscale nominale IRES del 24% la tassazione effettiva di periodo sia invece stata inferiore, e precisamente del 21,26% (585.345:2.752.936).

Per quanto riguarda l'altra imposta che colpisce le società di capitali, ovvero l'IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive), è opportuno osservare che la Stessa prevede una base di calcolo più ampia rispetto all'IRES, in quanto colpisce il valore della produzione netta, non considerando deducibili il costo del personale a tempo determinato, i compensi dei collaboratori a progetto, occasionali e degli amministratori, gli accantonamenti per rischi, le perdite su crediti ed il saldo della gestione finanziaria.

La dichiarazione modello IRAP 2022 per il periodo d'imposta 2021 riepiloga al Quadro IC i ricavi ed i costi interessati dal tributo.





PERIODO D'IMPOSTA 2021

CODICE FISCALE

0	2	2	4	0	7	3	0	2	6	3
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

QUADRO IC
SOCIETÀ DI CAPITALI

	Codice identificativo del soggetto	01	
	ISA: ulteriori componenti positivi		,00
Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	25.918.568,00
	IC2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	1.273.784,00
	IC3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IC4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IC5	Altri ricavi e proventi	375.574,00
	IC6	Totale componenti positivi	27.567.926,00
	IC7	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	16.102.919,00
	IC8	Costi per servizi	4.031.343,00
	IC9	Costi per il godimento di beni di terzi	60.503,00
	IC10	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	333.850,00
	IC11	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	1.178.740,00
	IC12	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	-101.966,00
	IC13	Oneri diversi di gestione	137.317,00
	IC14	Totale componenti negativi	21.742.706,00

Dal risultato intermedio, pari ad euro 5.825.220 (componenti positivi 27.567.926 – componenti negativi 21.742.706) è necessario applicare le regole tributarie proprie dell'IRAP mediante riprese fiscali in aumento (euro 1.099.048) ed in diminuzione (euro 75.900).

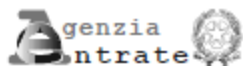
Codice fiscale (*)

02240730263

Sez. IV Variazioni in aumento	IC43	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																		687.040,00	
	IC44	Quota degli interessi nei canoni di leasing																		,00	
	IC45	Svalutazioni e perdite su crediti																		57.537,00	
	IC46	Imposta municipale propria																		55.411,00	
	IC48	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																		239.507,00	
	IC49	Interessi passivi indeducibili																		,00	
	IC50	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC																		,00	
				1																	,00
	IC51	Altre variazioni in aumento																			,00
				7	8		9	10													,00
				13	14		15	16													,00
																					,00
																				59.553,00	
																				,00	
																				1.099.048,00	
Variazioni in diminuzione	IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili																		,00	
	IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento																		17.330,00	
	IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC																		,00	
																				,00	
				4																	,00
				7	8		9	10													,00
				13	14		15	16													,00
																					,00
				19	20		21	22													,00
				25	26		27	28													,00
			31	32		33	34													,00	
																				58.570,00	
																				,00	
																				75.900,00	

Infine, dall'importo calcolato, si sottraggono le deduzioni riguardanti il costo del lavoro (l'Inail ed il costo del personale a tempo indeterminato), ottenendo l'imponibile sul quale calcolare l'IRAP (Quadro IR), che nel nostro caso è pari al 3,9% (essendo l'intera produzione effettuata nella Regione Veneto, che applica l'aliquota ordinaria e non quella maggiorata).

Sez. VII Valore della produzione netta	IC64	Valore della produzione lorda																		6.848.368,00	
	IC65	Quota del valore della produzione realizzata all'estero																		,00	
	IC66	Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446																		1.419.221,00	
	IC67	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti																		,00	
	IC68	Deduzione per incremento occupazionale																		120.822,00	
	IC69	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente																		1.433.073,00	
	IC70	Deduzione per ricercatori																		,00	
	IC71	Deduzione per cooperative sociali																		,00	
	IC72	Quota del valore della produzione esente dalle SIQ o SING																		,00	
	IC73	Deduzione art.15, comma 4, D.L. n. 185 del 29/11/08																		,00	
	IC74	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori																		,00	
	IC75	Ulteriore deduzione																		,00	
		IC76	Valore della produzione netta																		3.875.252,00



PERIODO D'IMPOSTA 2021

CODICE FISCALE

0 2 2 4 0 7 3 0 2 6 3

QUADRO IR
Ripartizione della base imponibile e dell'imposta e dati concernenti il versamento

Mod. N. **1**

Sez. I	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
IR1 Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	21	3875252,00	,00	,00	3875252,00	1	3,900%	151.135,00
	Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
	,00		,00		151.135,00			
IR2	1	,00	,00	,00	,00		%	,00
	Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
	,00		,00		,00			

Sebbene non sia pienamente corretto, da un punto di vista formale, sommare le due imposte (IRES ed IRAP), poggiando le Stesse su presupposti fiscali distinti, nella sostanza si può affermare che la tassazione effettiva complessiva di OMER SpA, fatto 100 il risultato del bilancio d'esercizio prima delle imposte, è pari al 26,75% $[(585.345+151.135):2.752.936]$.

Passiamo ora ad analizzare il bilancio e le dichiarazioni fiscali della controllata americana OMER USA. Il Form 1120 (Two Year Comparison Worksheet) presenta le variazioni fiscali effettuate a partire dall'utile netto di bilancio (Net income per books).

A6517500 04/13/2022 3:34 PM

Form 1120	Two Year Comparison Worksheet Page 2	2020 & 2021
Name OMER USA		Employer Identification Number 45-3326896

Sch M-1		2020	2021
	Net income (loss) per books	442,493	167,010
	Federal income tax per books		156,203
	Excess of capital losses over capital gains		
	Taxable income not on books	424,042	137,154
	Book expenses not deducted		155,843
	Income on books not on return	415,455	92,263
	Return deductions not on books		
	Income per return	451,080	523,947

Nello specifico l'utile netto (609.503\$) viene aumentato delle imposte accantonate (156.203\$), dei redditi tassabili extra bilancio (561.196\$) e dei costi non deducibili

(155.843\$), e viene diminuito dai redditi esenti iscritti a bilancio (507.718\$). La somma algebrica porta all'imponibile fiscale di 975.027\$.

Il Form 1120 del Department of the Treasury Internal Revenue Service (U.S. Corporation Income Tax Return) evidenzia nel 2021 un fatturato di 4.020.443\$ (Gross receipts of sales) ed un reddito ante imposte di 975.027\$. Le imposte federali (US Corporation Income Tax) sono pari al 21% del reddito imponibile e pertanto sommano 204.756\$.

Form **1120**
Department of the Treasury
Internal Revenue Service

U.S. Corporation Income Tax Return
For calendar year 2021 or tax year beginning _____, ending _____
Go to www.irs.gov/Form1120 for instructions and the latest information.

OMB No. 1545-0123
2021

- A Check if:**
- 1a Consolidated return (attach Form 991)
 - b Life/nonlife consolidated return
 - 2 Personal holding co. (attach Sch. PH)
 - 3 Personal service corp. (see instructions)
 - 4 Schedule M-3 attached

TYPE OR PRINT	Name OMER USA	B Employer identification number 45-3326896
	Number, street, and room or suite no. If a P.O. box, see instructions. 888 CR 108	C Date incorporated 09/21/2011
	City or town, state, or province, country, and ZIP or foreign postal code HUTTO TX 78634	D Total assets (see instructions) \$ 2,216,802

E Check if: (1) <input type="checkbox"/> Initial return (2) <input type="checkbox"/> Final return (3) <input type="checkbox"/> Name change (4) <input type="checkbox"/> Address change <input type="checkbox"/>																																																					
Income	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">1a</td> <td style="width: 65%;">Gross receipts or sales</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">1a</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">4,020,443</td> </tr> <tr> <td>b</td> <td>Returns and allowances</td> <td style="text-align: center;">1b</td> <td></td> </tr> <tr> <td>c</td> <td>Balance. Subtract line 1b from line 1a</td> <td style="text-align: center;">1c</td> <td style="text-align: right;">4,020,443</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>Cost of goods sold (attach Form 1125-A)</td> <td style="text-align: center;">2</td> <td style="text-align: right;">2,657,559</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>Gross profit. Subtract line 2 from line 1c</td> <td style="text-align: center;">3</td> <td style="text-align: right;">1,362,884</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>Dividends and inclusions (Schedule C, line 23)</td> <td style="text-align: center;">4</td> <td></td> </tr> <tr> <td>5</td> <td>Interest</td> <td style="text-align: center;">5</td> <td style="text-align: right;">17</td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>Gross rents</td> <td style="text-align: center;">6</td> <td></td> </tr> <tr> <td>7</td> <td>Gross royalties</td> <td style="text-align: center;">7</td> <td></td> </tr> <tr> <td>8</td> <td>Capital gain net income (attach Schedule D (Form 1120))</td> <td style="text-align: center;">8</td> <td></td> </tr> <tr> <td>9</td> <td>Net gain or (loss) from Form 4797, Part II, line 17 (attach Form 4797)</td> <td style="text-align: center;">9</td> <td></td> </tr> <tr> <td>10</td> <td>Other income (see instructions—attach statement) SEE STMT 1</td> <td style="text-align: center;">10</td> <td style="text-align: right;">1,451</td> </tr> <tr> <td>11</td> <td>Total income. Add lines 3 through 10</td> <td style="text-align: center;">11</td> <td style="text-align: right;">1,364,352</td> </tr> </table>	1a	Gross receipts or sales	1a	4,020,443	b	Returns and allowances	1b		c	Balance. Subtract line 1b from line 1a	1c	4,020,443	2	Cost of goods sold (attach Form 1125-A)	2	2,657,559	3	Gross profit. Subtract line 2 from line 1c	3	1,362,884	4	Dividends and inclusions (Schedule C, line 23)	4		5	Interest	5	17	6	Gross rents	6		7	Gross royalties	7		8	Capital gain net income (attach Schedule D (Form 1120))	8		9	Net gain or (loss) from Form 4797, Part II, line 17 (attach Form 4797)	9		10	Other income (see instructions—attach statement) SEE STMT 1	10	1,451	11	Total income. Add lines 3 through 10	11	1,364,352
1a	Gross receipts or sales	1a	4,020,443																																																		
b	Returns and allowances	1b																																																			
c	Balance. Subtract line 1b from line 1a	1c	4,020,443																																																		
2	Cost of goods sold (attach Form 1125-A)	2	2,657,559																																																		
3	Gross profit. Subtract line 2 from line 1c	3	1,362,884																																																		
4	Dividends and inclusions (Schedule C, line 23)	4																																																			
5	Interest	5	17																																																		
6	Gross rents	6																																																			
7	Gross royalties	7																																																			
8	Capital gain net income (attach Schedule D (Form 1120))	8																																																			
9	Net gain or (loss) from Form 4797, Part II, line 17 (attach Form 4797)	9																																																			
10	Other income (see instructions—attach statement) SEE STMT 1	10	1,451																																																		
11	Total income. Add lines 3 through 10	11	1,364,352																																																		

Deductions (See instructions for limitations on deductions.)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">12</td> <td style="width: 65%;">Compensation of officers (see instructions—attach Form 1125-E)</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 20%;"></td> </tr> <tr> <td>13</td> <td>Salaries and wages (less employment credits)</td> <td style="text-align: center;">13</td> <td style="text-align: right;">169,128</td> </tr> <tr> <td>14</td> <td>Repairs and maintenance</td> <td style="text-align: center;">14</td> <td style="text-align: right;">319</td> </tr> <tr> <td>15</td> <td>Bad debts</td> <td style="text-align: center;">15</td> <td></td> </tr> <tr> <td>16</td> <td>Rents</td> <td style="text-align: center;">16</td> <td style="text-align: right;">108,000</td> </tr> <tr> <td>17</td> <td>Taxes and licenses</td> <td style="text-align: center;">17</td> <td style="text-align: right;">16,924</td> </tr> <tr> <td>18</td> <td>Interest (see instructions)</td> <td style="text-align: center;">18</td> <td></td> </tr> <tr> <td>19</td> <td>Charitable contributions</td> <td style="text-align: center;">19</td> <td></td> </tr> <tr> <td>20</td> <td>Depreciation from Form 4562 not claimed on Form 1125-A or elsewhere on return (attach Form 4562)</td> <td style="text-align: center;">20</td> <td style="text-align: right;">337</td> </tr> <tr> <td>21</td> <td>Depletion</td> <td style="text-align: center;">21</td> <td></td> </tr> <tr> <td>22</td> <td>Advertising</td> <td style="text-align: center;">22</td> <td></td> </tr> <tr> <td>23</td> <td>Pension, profit-sharing, etc., plans</td> <td style="text-align: center;">23</td> <td style="text-align: right;">3,803</td> </tr> <tr> <td>24</td> <td>Employee benefit programs</td> <td style="text-align: center;">24</td> <td style="text-align: right;">22,028</td> </tr> <tr> <td>25</td> <td>Reserved for future use</td> <td style="text-align: center;">25</td> <td></td> </tr> <tr> <td>26</td> <td>Other deductions (attach statement) SEE STMT 2</td> <td style="text-align: center;">26</td> <td style="text-align: right;">68,786</td> </tr> <tr> <td>27</td> <td>Total deductions. Add lines 12 through 26</td> <td style="text-align: center;">27</td> <td style="text-align: right;">389,325</td> </tr> <tr> <td>28</td> <td>Taxable income before net operating loss deduction and special deductions. Subtract line 27 from line 11</td> <td style="text-align: center;">28</td> <td style="text-align: right;">975,027</td> </tr> <tr> <td>29a</td> <td>Net operating loss deduction (see instructions)</td> <td style="text-align: center;">29a</td> <td></td> </tr> <tr> <td>b</td> <td>Special deductions (Schedule C, line 24)</td> <td style="text-align: center;">29b</td> <td></td> </tr> <tr> <td>c</td> <td>Add lines 29a and 29b</td> <td style="text-align: center;">29c</td> <td></td> </tr> </table>	12	Compensation of officers (see instructions—attach Form 1125-E)			13	Salaries and wages (less employment credits)	13	169,128	14	Repairs and maintenance	14	319	15	Bad debts	15		16	Rents	16	108,000	17	Taxes and licenses	17	16,924	18	Interest (see instructions)	18		19	Charitable contributions	19		20	Depreciation from Form 4562 not claimed on Form 1125-A or elsewhere on return (attach Form 4562)	20	337	21	Depletion	21		22	Advertising	22		23	Pension, profit-sharing, etc., plans	23	3,803	24	Employee benefit programs	24	22,028	25	Reserved for future use	25		26	Other deductions (attach statement) SEE STMT 2	26	68,786	27	Total deductions. Add lines 12 through 26	27	389,325	28	Taxable income before net operating loss deduction and special deductions. Subtract line 27 from line 11	28	975,027	29a	Net operating loss deduction (see instructions)	29a		b	Special deductions (Schedule C, line 24)	29b		c	Add lines 29a and 29b	29c	
12	Compensation of officers (see instructions—attach Form 1125-E)																																																																																
13	Salaries and wages (less employment credits)	13	169,128																																																																														
14	Repairs and maintenance	14	319																																																																														
15	Bad debts	15																																																																															
16	Rents	16	108,000																																																																														
17	Taxes and licenses	17	16,924																																																																														
18	Interest (see instructions)	18																																																																															
19	Charitable contributions	19																																																																															
20	Depreciation from Form 4562 not claimed on Form 1125-A or elsewhere on return (attach Form 4562)	20	337																																																																														
21	Depletion	21																																																																															
22	Advertising	22																																																																															
23	Pension, profit-sharing, etc., plans	23	3,803																																																																														
24	Employee benefit programs	24	22,028																																																																														
25	Reserved for future use	25																																																																															
26	Other deductions (attach statement) SEE STMT 2	26	68,786																																																																														
27	Total deductions. Add lines 12 through 26	27	389,325																																																																														
28	Taxable income before net operating loss deduction and special deductions. Subtract line 27 from line 11	28	975,027																																																																														
29a	Net operating loss deduction (see instructions)	29a																																																																															
b	Special deductions (Schedule C, line 24)	29b																																																																															
c	Add lines 29a and 29b	29c																																																																															

Tax, Refundable Credits, and Payments	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">30</td> <td style="width: 65%;">Taxable income. Subtract line 29c from line 28. See instructions</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 20%; text-align: right;">975,027</td> </tr> <tr> <td>31</td> <td>Total tax (Schedule J, Part I, line 11)</td> <td style="text-align: center;">31</td> <td style="text-align: right;">204,756</td> </tr> <tr> <td>32</td> <td>Reserved for future use</td> <td style="text-align: center;">32</td> <td></td> </tr> <tr> <td>33</td> <td>Total payments and credits (Schedule J, Part III, line 23)</td> <td style="text-align: center;">33</td> <td style="text-align: right;">66,270</td> </tr> <tr> <td>34</td> <td>Estimated tax penalty. See instructions. Check if Form 2220 is attached <input checked="" type="checkbox"/></td> <td style="text-align: center;">34</td> <td style="text-align: right;">339</td> </tr> <tr> <td>35</td> <td>Amount owed. If line 33 is smaller than the total of lines 31 and 34, enter amount owed</td> <td style="text-align: center;">35</td> <td style="text-align: right;">138,825</td> </tr> <tr> <td>36</td> <td>Overpayment. If line 33 is larger than the total of lines 31 and 34, enter amount overpaid</td> <td style="text-align: center;">36</td> <td></td> </tr> <tr> <td>37</td> <td>Enter amount from line 36 you want: Credited to 2022 estimated tax <input type="checkbox"/> Refunded <input checked="" type="checkbox"/></td> <td style="text-align: center;">37</td> <td></td> </tr> </table>	30	Taxable income. Subtract line 29c from line 28. See instructions		975,027	31	Total tax (Schedule J, Part I, line 11)	31	204,756	32	Reserved for future use	32		33	Total payments and credits (Schedule J, Part III, line 23)	33	66,270	34	Estimated tax penalty. See instructions. Check if Form 2220 is attached <input checked="" type="checkbox"/>	34	339	35	Amount owed. If line 33 is smaller than the total of lines 31 and 34, enter amount owed	35	138,825	36	Overpayment. If line 33 is larger than the total of lines 31 and 34, enter amount overpaid	36		37	Enter amount from line 36 you want: Credited to 2022 estimated tax <input type="checkbox"/> Refunded <input checked="" type="checkbox"/>	37	
30	Taxable income. Subtract line 29c from line 28. See instructions		975,027																														
31	Total tax (Schedule J, Part I, line 11)	31	204,756																														
32	Reserved for future use	32																															
33	Total payments and credits (Schedule J, Part III, line 23)	33	66,270																														
34	Estimated tax penalty. See instructions. Check if Form 2220 is attached <input checked="" type="checkbox"/>	34	339																														
35	Amount owed. If line 33 is smaller than the total of lines 31 and 34, enter amount owed	35	138,825																														
36	Overpayment. If line 33 is larger than the total of lines 31 and 34, enter amount overpaid	36																															
37	Enter amount from line 36 you want: Credited to 2022 estimated tax <input type="checkbox"/> Refunded <input checked="" type="checkbox"/>	37																															

Sign Here Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Signature of officer: **PAMELA TUCKER** Date: _____ Title: **SECRETARY**

Paid Preparer Use Only	Print/preparer's name JAYMIE ROTHROCK, CPA	Preparer's signature JAYMIE ROTHROCK, CPA	Date 04/13/22	Check self-employed <input type="checkbox"/> PTIN P01222273
	Firm's name SWINDOLL, JANZEN, HAWK & LOYD, LLC	Firm's EIN 48-1041128		
	Firm's address 123 S. MAIN ST., PO BOX 1337 MCPHERSON, KS 67460-1337	Phone no. 620-241-1826		

Per ciò che riguarda le imposte statali, lo Stato del Texas (come Nevada, Ohio, e Washington) non prevede alcuna tassazione sul reddito netto delle società bensì un'altra forma d'imposizione basata sul fatturato lordo.

Nel caso specifico per calcolare la Texas Franchise Tax si prende il minore tra i seguenti importi:

1. 70% dei ricavi;
2. Ricavi meno Costo del Venduto (COGS: Cost of Goods Sold);
3. Ricavi al netto dei compensi dei lavoratori;
4. Ricavi meno la franchigia di un milione di \$.

Tale importo viene quindi moltiplicato per il cd. APPORTIONMENT FACTOR, ovvero il rapporto tra le entrate lorde del soggetto passivo derivanti da attività svolte in Texas (al numeratore) e le entrate lorde del soggetto passivo derivanti dalla sua intera attività (al denominatore).


Infine, al risultato ottenuto si applica la tassa statale, pari allo 0,75%.

Nell'esempio riportato il minore degli importi è rappresentato dai ricavi meno il costo del venduto (Revenue less COGS), pari a 1.256.352\$, da moltiplicare per la frazione di attività svolta in Texas rispetto al totale (339.171\$:4.021.911\$, pari all'8,43%). Il risultato è l'imponibile di \$ 105.910 da tassare con l'aliquota dello 0,75%, pari a 794,33\$.

Tcode 13251 ANNUAL

Taxpayer number	Report year	Due date	Taxpayer name
453326896	2022	11/15/2022	OMER USA
MARGIN (Whole dollars only)			
19. 70% revenue (Item 10 x .70)	19.		2815338.00
20. Revenue less COGS (Item 10 - Item 14)	20.		1256352.00
21. Revenue less compensation (Item 10 - Item 10)	21.		3826952.00
22. Revenue less \$1 million (Item 10 - \$1,000,000)	22.		3021911.00
23. MARGIN (see instructions)	23.		1256352.00
APPORTIONMENT FACTOR			
24. Gross receipts in Texas (Whole dollars only)	24.		339171.00
25. Gross receipts everywhere (Whole dollars only)	25.		4021911.00
26. APPORTIONMENT FACTOR (Divide item 24 by item 25, round to 4 decimal places)	26.		0.0843
TAXABLE MARGIN (Whole dollars only)			
27. Apportioned margin (Multiply item 23 by item 26)	27.		105910.00
28. Allowable deductions (see instructions)	28.		0.00
29. TAXABLE MARGIN (Item 27 minus item 28)	29.		105910.00
TAX DUE			
30. Tax rate (see instructions for determining the appropriate tax rate)		X X X	30. 0.007500
31. Tax due (Multiply item 29 by the tax rate in item 30) (Dollars and cents)	31.		794.33
TAX ADJUSTMENTS (Dollars and cents) (Do not include prior payments)			
32. Tax credits (Item 23 from Form 06-160)	32.		0.00
33. Tax due before discount (Item 31 minus item 32)	33.		794.33
34. Discount (see instructions, applicable to report years 2008 and 2009)	34.		0.00
35. TOTAL TAX DUE (Item 33 minus item 34)	35.		794.33

Do not include payment if item 35 is less than \$1,000 or if annualized total revenue is less than the no tax due threshold (see instructions). If the entity makes a tiered partnership election, ANY amount in item 35 is due. Complete Form 05-170 if making a payment.

Print or type name PAMELA TUCKER	Area code and phone number 512-255-8525
I declare that the information in this document and any attachments is true and correct to the best of my knowledge and belief.	Mail original to: Texas Comptroller of Public Accounts P.O. Box 149348 Austin, TX 78714-9348
sign here 	
Date 04/13/2022	

Instructions for each report year are online at www.comptroller.texas.gov/taxes/franchise/forms/. If you have any questions, call 1-800-252-1381.

Texas Comptroller Official Use Only

Anche in questo caso, sebbene non sia pienamente corretto, da un punto di vista formale, sommare le due imposte (U.S. Corporation Income Tax e Texas Franchise Tax), poggiando le Stesse su presupposti fiscali distinti, nella sostanza si può affermare che la tassazione effettiva complessiva di OMER USA, fatto 100 il risultato del bilancio d'esercizio prima delle imposte, è pari al 21,08% [(204.756+794): 975.027].

Concludendo possiamo forse affermare che per natura e tipologia di tassazione, modulistica ed anche impatto finanziario sul contribuente, i due sistemi tributari non sono così distanti e le similitudini superano le diversità.

CONCLUSIONI

L'elaborato tratta le principali differenze che intercorrono tra il sistema di *common law* e *civil law*, con particolare riferimento alle tipologie di società presenti negli Stati Uniti e in Italia e al rispettivo regime di tassazione.

In sintesi, è possibile affermare che i due sistemi presentino più analogie che differenze e che i principi cardine siano gli stessi. Il sistema fiscale americano è per ovvie ragioni più complesso e articolato di quello italiano, e sembra improntato ad agevolare e facilitare il rapporto con i contribuenti di più piccole dimensioni (gli *small business*), mentre presenta una vastissima e aggiornata normativa antiabuso per contrastare le politiche elusive delle grosse corporations e delle multinazionali, soprattutto dopo la recente Riforma Trump. Ne risulta che gli adempimenti per le piccole attività, anche quelli di natura legale e amministrativa, siano molto meno stringenti e onerosi rispetto all'Italia.

Negli Stati Uniti, la costituzione di una società, la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e tutti gli atti che rivestono più rilevanza possono essere compiuti telematicamente. È notevole come tutto il sistema sia stato digitalizzato in modo da rendere più facile e snella la procedura che il contribuente e/o qualunque socio deve seguire. In particolare, nel sito ufficiale dell'IRS e in quello dello Stato di New York è possibile ritrovare tutte le informazioni necessarie riguardo la convenienza di una forma societaria rispetto a un'altra, gli adempimenti fiscali che caratterizzano ogni tipologia societaria e le modalità per svolgere qualsiasi pratica.

Allo stesso tempo bisogna tenere in considerazione che il mercato americano è meno omogeneo e armonico di quanto appaia, almeno da un punto di vista giuridico-tributario. Per le imprese operare in più Stati all'interno della Federazione è molto complesso, in quanto, come in precedenza accennato, ogni Stato presenta la propria normativa e i propri regolamenti, che possono essere assai differenti. A causa di ciò, non è possibile ottenere un'immagine unica e completa del sistema giuridico negli USA, in quanto a seconda dello Stato le società assumono nominativi diversi (sebbene talvolta nella pratica

presentino le stesse caratteristiche) e sottostanno a scadenze e modulistiche fiscali differenti.

In conclusione, anche se dissimili, ogni regime di tassazione ha sia vantaggi che svantaggi. Personalmente, ritengo che il sistema fiscale americano, nonostante sia normativamente più complesso rispetto a quello italiano, sia tuttavia di più facile lettura e comprensione da parte del contribuente.

BIBLIOGRAFIA

- ADAMS C. "For Good and Evil. L'influsso della tassazione sulla storia dell'umanità" Macerata, Liberlibri, 2005
- ALT J. "The Political Economy of Tax Policy", in Dimension of Tax Design: The Mirrlees Review", The Institute for Fiscal Studies, 2008
- AMBROSANIO M. "Lezioni di teoria delle imposte", Milano, Etas Libri, 1997
- ALBERTI P. "Tassazione agevolata degli utili reinvestiti", Guide EUTEKNE
- ANTONACCHIO F. "Riforma fiscale USA: nuove misure anti-abuso e incentivi per i gruppi multinazionali", il fisco, n. 20, 21 maggio 2018, p. 1953
- ARGINELLI P. "Spunti ricostruttivi in tema di qualificazione giuridica e rinvio formale al diritto interno nelle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni. Riflessioni in chiave comparativa, sulle soluzioni adottate nel diritto internazionale privato e nelle Convenzioni di diritto materiale uniforme", Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1/10/ 2021, p. 1461
- AULT H.J. "Comparative Income Taxation: a Structural Analysis", Kluwer Law International, 2010
- AVDEEV, VALERIYA, EKMEKIJIAN, ELIZABETH "The new hybrid business types: their uses and purposes", Proceedings of the Northeast Business & Economics Association, 2011
- BORIA P. "Principio di trasparenza e soggettività tributaria nella imposizione di società di persone", Giurisprudenza Commerciale, fasc.4, 1/08/2021, pag. 677
- CALZOLAIO E. "Il ruolo della giurisprudenza come fonte normativa tra "civil law" e "common law"", Contratto e impresa, (4), 1447-1468, 2020
- CASTELLI L. "I versamenti dei soci e la responsabilità dei soci di S.r.l.", Le Società, n. 12, 1/12/ 2021, p. 1363
- CHIARINI G. "Le procedure in caso di ammissione di colpevolezza nella corte penale internazionale: "una terza via" tra common law e civil law", Cassazione Penale, fasc.12, 1/12/2020, pag. 4742
- CIMAZ O. "La stabile organizzazione personale in Italia e nella Convenzione multilaterale", il fisco, n. 3, 17 gennaio 2022, p. 265
- COLOMBO G. "Le società in accomandita per azioni", Le Società, n. 7, 1/07/2021, p. 882
- CONSERVA M. "Graduatoria all'ottobre 2018", Fiscalità & Commercio Internazionale, n. 1, 01/01/ 2019, p. 73
- CONSERVA M. "Scheda informativa: Stati Uniti", Fiscalità & Commercio Internazionale, n. 8-9, 1/08/2017, p. 50

CONSERVA M. "Scheda rischio Paese: Stati Uniti", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 8-9, 1/08/2017, p. 47

CORSO L. "Aliquote IRES", *Guide EUTEKNE*

CRAZZOLARA A. "Le società di persone nel diritto tributario internazionale", *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 3, 1/07/2021, p. 956

CRISCUOLI G. "Introduzione allo studio del diritto inglese", Milano, Giuffrè, 2016

DÈ CAPITANI DI VIMERCATE "La DAC 6 e gli obblighi di comunicazione delle operazioni di pianificazione fiscale internazionale aggressiva: l'ispirazione americana e il nuovo ruolo dei professionisti", *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 1/10/2021, p. 1522

DOOLEY B. "International Taxation in America", AuthorHouse, 2011

EPTALEX "Usa", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 2, 1/02/2022, p. III

FASOLINO A. "Disallineamento ibridi da "doppia deduzione" e da duplicazione di foreign tax credits", *il fisco*, n. 22, 30/05/2022, p. 2156

FISCOOGGI "Scheda fiscale: Stati Uniti", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 8-9, 1/08/2017, p. 55

FORNERO "Acconto dell'IRES e delle relative addizionali", *Analisi Monografiche del 31/05/2022*

GIOVANNINI A, "Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro", *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 01/01/2022, p. 122

HEPAJ E. "Il trust e la giurisprudenza italiana: ancora qualche nodo nelle dinamiche procedurali", *Trusts e attività fiduciarie*, n. 6, 1/11/2021, p. 676

KATZ J. "Limited Liability Companies now fall under "employer" definition", *Insurance Advocate*, 08/26/2002

KOKOTT J. "Brevi riflessioni sui rapporti tra principi costituzionali e principi del diritto internazionale in materia tributaria", *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 1/04/2022, p. 588

LEMBO M. "I derivati italiani visti dal common law inglese (e dal British institute). Una analisi della decisione della Hihj Court sul contratto speculativo "Busto Arsizio v Deutsche Bank", *le Società*, n. 5, 1/05/2022, p. 603

MARCHETTI F. MELIS G. e VISENTINI G. "L'imposta sul reddito delle società (IRES): spunti di approfondimento su alcuni aspetti qualificanti della riforma", *Ceradi*, 22/10/2003

MARULLO F. "Branch profit tax negli Stati Uniti", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 1, 01/01/2013, p. 25

- MARULLO F. "I profili internazionali della riforma fiscale statunitense", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 7, 1/07/2018, p. 26
- MARULLO F. "Le imposte di successione e donazione: il passaggio generazionale dei beni nel sistema federale statunitense", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 12, 1/12/2019, p. 25
- MARULLO F. "USA: analisi delle deduzioni FDII. Un'opportunità complessa e non pienamente sfruttata", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 11, 1/11/2020, p. 67
- MARULLO F. "USA: la rivoluzione fiscale attuata dall'amministrazione Trump", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 5, 1/05/2018, p. 19
- MARULLO F. "USA: self-employment tax", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 7, 1/07/2019, p. 33
- MATTIA S. "Stati Uniti: un primo bilancio sulla riforma fiscale in vigore nel 2018", *il fisco*, n. 40, 29/10/2018, p. 3858
- MELITZ, DIA "The impact of common law on the volume of legal services: an international study", CEPR Press Discussion Paper No. 16565, 20/09/2021
- MENICACCI L. "Decisioni manageriali e fiscalità d'impresa: un approccio strategico", *Controllo di gestione*, n. 1, 1/01/2022, p. 17
- NICODÈME, BARRIOS "How Large is the Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting? A General Equilibrium Approach", CEPR Press Discussion Paper No. 12637, 22/01/2018
- PANTEGHINI P. "La tassazione delle società", *Il mulino*, 2009
- PASSADOR M. "Note sulle funzioni del presidente del consiglio di amministrazione nelle società per azioni", *Le Società*, n. 6, 1/06/2022, p. 673
- PASSAGNOLI F. "Per qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato va provato l'effettivo vantaggio per l'impresa - La "sentenza Apple" nel processo europeo di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva", *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 3, 1/03/2021, p. 205
- PERROTTI, GENNAIOLI, PONZETTO "Legal Evolution, Contract Evolution, and Standardization", CEPR Press Discussion Paper No. 9836, 21/02/2019
- POLLERA M. "Vincolo del precedente ed esigenze di certezza: "i confini" del principio di diritto nelle sentenze delle Sezioni Unite", *Cassazione Penale*, fasc.1, 01/01/2022, pag. 360
- REICHLIN, FORNI "National Policies and Local Economies: Europe and the United States", CEPR Press Discussion Paper No. 1632, 30/04/1997
- RIZZARDI R. "L'accordo FATCA Italia - Stati Uniti e lo scambio di informazioni fiscali", *Corriere Tributario*, n. 32-33, 7 settembre 2015, p. 2502
- ROSE, JORDAN, SCHINNER, MICHEAL "Final section 1361 regulations clarify definition of S corporation", *Journal of Taxation*, Vol. 84 Issue 1, p44-48. 5p.

- RUSSO P. "I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile", Riv. dir. trib., fasc.3, 2004, pag. 313
- RUSSO P. "Manuale di diritto tributario – Parte Speciale", Milano, Giuffrè, 2002
- RUTLEDGE T. "State Law & State Taxation Corner", Journal of Passthrough Entities, 09/2014, vol. 17 issue 5, p. 29-34, 6p. 1 Chart.
- SANNA S. "Acconto del consolidato fiscale nel modello CNM", Il Quotidiano del Commercialista del 15/09/2022
- SANNA S. "Dividendi percepiti da soggetti IRES e da imprese", Guide EUTEKNE
- SANNA S. "Utile d'esercizio", Guide EUTEKNE
- SEFRANSKY, BRINKER, THOMAS "The expanding definition of S Corporation ownership: an overview of the basics", Journal of Financial Service Professionals, 2007
- SELIGMAN E. "The income Tax. History, theory and practices of income taxation", New York, The MacMillian Company
- SENCAR D., ANDREA PORCARELLI "Disposizioni anti-ibridi: un coordinamento internazionale complesso. L'esempio USA",
- TELCH F. "OCSE, USA e UE a confronto sulla fiscalità diretta dei gruppi di imprese1", Pratica Fiscale e Professionale, n. 46, 10/12/2018, p. 31
- TELCH F. "OCSE, USA e UE a confronto sulla fiscalità diretta dei gruppi di imprese2", Pratica Fiscale e Professionale, n. 46, 10/12/2018, p. 31
- TELLER L. "The Flat Tax: an Analysis of America's Most Controversial Tax Reform Idea", The Public Purpose, IX, 2011
- TESAURO F. "Istituzioni di diritto tributario", UTET,. 2009
- VENTURINI G. "Società benefit e perseguimento del "beneficio comune": la deducibilità degli oneri", Bilancio e revisione, n. 7, 1/07/2022, p. 5
- VIAL E. "Fiscalità internazionale in pratica", Gruppo 24 ore, 2012
- VIOTTO A. "Lezioni sull'IRES delle società di capitali residenti", Caucci Editore, 2020
- VOZZI M. "La riforma fiscale americana: impatti e opportunità per società operanti negli USA", Amministrazione & Finanza, n. 6, 1/06/2018, p. 23
- ZAMMITI M. "L'impresa socialmente irresponsabile: un primo itinerario di giurisprudenza, anche in prospettiva comparata", Le Società, n. 8-9, 1/08/2021, p. 1018