

**Dottorato di ricerca in Diritto degli affari e diritto tributario
dell'impresa**

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

XXVII Ciclo

**LA SOGGETTIVITA' PASSIVA DELLE IMPRESE INDIVIDUALI
E DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI TRA IRPEF ED IRES**

PROSPETTIVE PER L'INTRODUZIONE DELL'IRI

- Sintesi -

Relatore:

Chiar.ma Prof.ss.a Livia Salvini

Correlatore:

Chiar.ma Prof.ssa Laura Castaldi

Candidata:

Serena Di Mambro

CAPITOLO PRIMO – LA SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA.....5

1.1 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': INTRODUZIONE.....	5
1.2 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': TEORIE SULLA PERSONA GIURIDICA.....	9
1.2.1 (<i>segue</i>) LA RELAZIONE TRA CAPACITA' E SOGGETTIVITA' ALLA LUCE DELLE TEORIE SULLA PERSONA GIURIDICA	14
1.3 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': GLI ENTI PERSONIFICATI E QUELLI NON PERSONIFICATI.....	17
1.3.1 LA SOGGETTIVITA' DEGLI ENTI ASSOCIATIVI NEL DIRITTO COMMERCIALE – LE SOCIETA' DI CAPITALI E LE SOCIETA' DI PERSONE.....	23
1.3.1.2 I TRATTI DISTINTIVI LE SOCIETA' DI PERSONE DALLE SOCIETA' DI CAPITALI.....	25
1.3.1.2.1 LE SOCIETA' DI PERSONE	25
1.3.1.2.2 LE SOCIETA' DI CAPITALI.....	27
1.3.1.3 IL DIRITTO ALLA RIPARTIZIONE DEGLI UTILI	30
1.3.1.3.1 RIFLESSI FISCALI DEL DIRITTO ALLA PERCEZIONE DEGLI UTILI NELLE SOCIETA' DI CAPITALI E NELLE SOCIETA' DI PERSONE.....	32
1.4 SOGGETTIVITA' NEL DIRITTO TRIBUTARIO: PREMESSE E PRESUPPOSTI DI ANALISI.....	34
1.4.1 (<i>segue</i>) LA COMPONENTE SOGGETTIVA DEL RAPPORTO D'IMPOSTA.....	37
1.4.2 SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA: LE POSIZIONI DELLA DOTTRINA.....	40
1.4.3 SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA: CONCLUSIONI.....	47
1.5. IL PRESUPPOSTO D'IMPOSTA.....	48
1.5.1. IL PRESUPPOSTO ED IL RUOLO DEL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA	51
1.6 IL POSSESSO DI REDDITI.....	56
1.7. L'INTERVENTO DI SOGGETTI TERZI NEL RAPPORTO IMPOSITIVO: IL SOSTITUTO ED IL RESPONSABILE D'IMPOSTA. PREMESSA.....	62
1.7.1 IL SOSTITUTO D'IMPOSTA.....	64
1.7.2 IL RESPONSABILE D'IMPOSTA.....	68
1.8. ART 73 COMMA 2 TUIR ED IL SIGNIFICATO IN TERMINI DI SOGGETTIVITA' DEL RIFERIMENTO ALLE "ALTRE ORGANIZZAZIONI".....	70
1.8.1 (<i>segue</i>) PROFILI APPLICATIVI.....	75
1.9 LE NORME DI ESPRESSA ESCLUSIONE DELLA SOGGETTIVITA' PASSIVA D'IMPOSTA.....	78
1.10 I FENOMENI DI SEPARAZIONE- DESTINAZIONE PATRIMONIALE: I PATRIMONI DESTINATI ED I TRUST.....	81
1.11 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	86

CAPITOLO SECONDO - L'IRPEF : IL PRESUPPOSTO DI FATTO ED I SOGGETTI PASSIVI.....90

2.1 IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE: CENNI STORICI	90
2.2 PERSONALITA' E PROGRESSIVITA' DELL'IMPOSTA. PRESUPPOSTO DEL TRIBUTO (rinvio al par.1.7).....	96
2.3 I SOGGETTI PASSIVI. I REDDITI DELLA FAMIGLIA.....	100
2.3.1 RAPPORTI TRA REDDITO E TERRITORIO.....	104
2.3.1.1 RIMEDI AL RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE.....	108
2.3.2 I REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA: LE SOCIETA' DI PERSONE, LE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE E LE ALTRE ORGANIZZAZIONI DI PERSONE E DI BENI PRIVE DI PERSONALITA' GIURIDICA E IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA.....	112
2.3.2.1 IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA : I RIFLESSI FISCALI DELL'ANALISI CIVILISTICA NELLE INTERPRETAZIONI DELLA DOTTRINA E DELLA GIURISPRUDENZA.....	118
2.3.2.1.1. IL PROBLEMA DELLA LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE DELL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI TRASPARENZA.....	122
2.3.2.2 PRIME CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE IN MATERIA DI TRASPARENZA DELLE SOCIETA' DI PERSONE.....	129
2.4. L'IMPRESA FAMILIARE.....	130
2.5 LE CATEGORIE DI REDDITO.....	134
2.5.1 I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO.....	138
2.5.2 I REDDITI D'IMPRESA.....	143
2.5.2.1 L'AMPLIAMENTO DELLA NOZIONE CIVILISTICA: L'IMPRESA PER IL DIRITTO TRIBUTARIO.....	148
2.5.2.2 IL REQUISITO DELL'ORGANIZZAZIONE IN FORMA D'IMPRESA: LE OPINIONI DELLA DOTTRINA.....	152
2.5.2.3 L' ELEMENTO ORGANIZZATIVO PER LE ATTIVITA' NON ELENcate NELL'ART 2195 C.C.....	155
2.6 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE – RIFLESSI SULLE CATEGORIE SOGGETTIVE.....	156

CAPITOLO TERZO – LA SOGGETTIVITA' IRES.....160

3.1 IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' : CENNI STORICI E EVOLUZIONE LEGISLATIVA.....	160
3.2 ELIMINAZIONE DEL RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE.....	165
3.2.1 (segue) LA TASSAZIONE PER TRASPARENZA EZ ART 115 E 116 TUIR. CENNI.....	169
3.2.1.1 DALLA TRASPARENZA DELLE SOCIETA' DI PERSONE ALLA TRASPARENZA DELLE SOCIETA' DI CAPITALI: LEGITTIMITA' DELL'APPLICAZIONE DEL	

MECCANISMO.....	175
3.2.1.2 CONSIDERAZIONI. LA TRASPARENZA DEL SISTEMA DEL TUIR.....	181
3.3 I SOGGETTI PASSIVI (rinvio par. 1.9).....	185
3.4 ART 73 COMMA 2 TUIR : “ORGANIZZAZIONE” , “ NON APPARTENENZA A TERZI” E “ATTITUDINE A REALIZZARE IL PRESUPPOSTO”.....	189
3.5 IL TRUST QUALE SOGGETTO PASSIVO IRES.....	194
3.6 ELEMENTI DI CLASSIFICAZIONE SOGGETTI PASSIVI IRES.....	200
3.6.1 LA COMMERCIALITA’	200
3.6.2 L’ECONOMICITA’, PRESUPPOSTO NECESARIO DELLA COMMERCIALITA’.....	205
3.6.3 LA RESIDENZA FISCALE DELLE SOCIETA’.....	210
3.7 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	218

CAPITOLO QUARTO – LA NUOVA IRI.....220

4.1 IMPOSTA SUL REDDITO IMPRENDITORIALE: EVOLUZIONE LEGISLATIVA.....	220
4.1.1 (segue) LA FINANZIARIA 2008: ALIQUOTA IRES PROPORZIONALE PER IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETA’ DI PERSONE...226	
4.1.2 LA PREVISIONE DELL’IRI: INCENTIVAZIONE ALLA PATRIMONIALIZZAZIONE.....	231
4.2 SOGGETTI PASSIVI IRI.....	236
4.2.1 (segue) TASSAZIONE PROPORZIONALE E RAPPORTO CON IL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITA’. LA REALITA’ DEL TRIBUTO	239
4.3 LA TASSAZIONE PROGRESSIVA DEI PRELEVAMENTI EFFETTUATI DALL’IMPRENDITORE INDIVIDUALE E DAI SOCI	243
4.4 ANALISI DELL’IMPATTO SUL VIGENTE ASSETTO TRIBUTARIO..248	
4.5 CALCOLI DI CONVENIENZA DELL’IRI. OPZIONALITA’ DEL REGIME.....	255
4.5.1 LA CONCRETA APPLICAZIONE DELL’AGEVOLAZIONE PER LE IMPRESE IN CONTABILITA’ SEMPLIFICATA.....	258
4.5.2 CONVENIENZA DELL’IRI SULLE IMPRESE IN CONTABILITA’ ORDINARIA E SULLE SOCIETA’ DI CAPITALI A RISTRETTA BASE SOCIALE.....	259
4.5.3 LA STRUTTURA DELL’ALIQUOTA PROGRESSIVA IRPEF E L’INCIDENZA SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IRI DI CONFINE.....	260
4.6 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	261

CONCLUSIONI265

BIBLIOGRAFIA.....267

Il presente studio si è proposto di analizzare il tema della soggettività passiva tributaria ponendo particolare attenzione ai soggetti la cui soggettività non è così scontata sia con riferimento agli aspetti relativi alla derivazione economico-civilistica ed all'ampliamento delle nozioni tributarie rispetto alle corrispondenti definizioni del codice civile, sia relativamente ai riflessi, prettamente di natura fiscale, sulla determinazione del presupposto d'imposta e del regime fiscale applicabile.

Il tema della soggettività tributaria ha assunto negli anni ruolo di problematica generale tra le più dibattute e complesse. È noto, infatti, come la dottrina tributaria abbia tradizionalmente affrontato il tema della soggettività tributaria in termini di confronto-contrapposizione rispetto all'area della soggettività civilistica, chiedendosi, in particolare, se l'imputabilità dell'obbligazione tributaria potesse prescindere dalla verifica della idoneità alla imputazione di situazioni giuridicamente rilevanti nel diritto comune ovvero, viceversa, se alla capacità giuridica di diritto comune potesse far riscontro un'incapacità giuridica di diritto tributario.

Mentre inizialmente sembrava prevalere la tesi per cui la soggettività tributaria andava disgiunta da quella di diritto civile, in seguito si è consolidata l'opinione di necessaria coesistenza di soggettività tributaria e soggettività civilistica sulla base della considerazione che la corretta strutturazione dell'obbligazione tributaria implica la riferibilità di rapporti, atti e fatti a determinati soggetti.

Ciò non vuole significare che non esistano altre figure che, seppur oggetto di vasta attenzione da parte del legislatore coinvolte in prima persona nell'attuazione dell'obbligazione d'imposta, non possano comunque assurgere a veri e propri soggetti passivi in senso tecnico, poiché la loro figura è avulsa dalla realizzazione del presupposto d'imposta e dalla manifestazione di capacità contributiva che obbliga ciascuno a concorrere alle spese pubbliche, in attuazione del più generale vincolo solidaristico che lega ogni individuo alla compagine sociale dello Stato: è il caso del sostituto e del responsabile d'imposta.

Nessuno ha mai negato la piena e totale soggettività passiva d'imposta alle persone fisiche né tantomeno alle persone giuridiche esplicitamente "munite" di soggettività e capacità giuridica in seno al Codice Civile, ma la discussione torna attuale con il sorgere di istituti che mal si conciliano con i tradizionali canoni

ermeneutici.

Centrale nel dibattito sulla soggettività è stata l'interpretazione dell'art 73, comma 2 del TUIR(ex art 85), che tra i soggetti passivi IRES include, tra quelli diversi dalle società, le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e *“le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo”*.

E' stato evidenziato, infatti, come la non appartenenza ad altri soggetti passivi e la realizzazione del presupposto in modo unitario ed autonomo avrebbe come conseguenza la necessità che la struttura organizzativa debba essere non soltanto un centro d'imputazione autonomo, ma debba anche avere la capacità di esprimere un certo grado di indipendenza ed autodeterminazione.

Da ciò deriva, quindi, l'esclusione della soggettività laddove la struttura organizzativa non abbia una potestà di autodeterminazione, a causa di una carenza di capacità decisionale ed autonomia gestionale, ovvero dalla mancanza di organi di amministrazione e controllo . In altri termini, la definizione data a tali entità di *“organizzazioni”* indica un insieme di beni e/o persone ordinato al perseguimento di uno scopo per il tramite dello svolgimento di un'attività.

Per tale via è stata esclusa, ad esempio, la soggettività passiva del nucleo familiare, per l'assenza di un'organizzazione autonoma; analogamente, con riguardo al requisito della non appartenenza ad altri soggetti passivi, è stata esclusa la soggettività dell'eredità giacente in virtù del fatto che le situazioni giuridiche soggettive restano tutte in capo al soggetto non residente in quanto tale.

La soggettività tributaria non è una figura statica; essa è in continua evoluzione in parallelo con l'evolversi dell'ordinamento giuridico.

In materia di IRPEF il riferimento alle sole persone fisiche, operato nell'art 2 TUIR, esclude dal novero dei soggetti passivi quelle entità diverse dalle persone giuridiche, che pure trovano autonoma considerazione nell'ordinamento, come le società di persone, le associazioni non riconosciute e le altre organizzazioni di beni e di persone prive di personalità giuridica.

In tale ambito la categoria dei redditi d'impresa è stata individuata per ricondurre a tassazione alcuni redditi d'impresa, assimilabili a quelli di lavoro autonomo da cui, d'altro canto, sostanzialmente si distaccavano. Tali soggetti sono possessori di reddito per la cui tassazione sono previste regole particolari.

Specifiche norme sono, quindi, dettate allo scopo di evitare una doppia imposizione dei medesimi redditi in capo a due soggetti, la società prima, al momento della produzione, e il socio poi, al momento della percezione pro quota. I redditi prodotti dagli organismi sopra richiamati, diversi dalle società di capitali ed enti equiparati, rientrano invece nell'ampia categoria dei redditi prodotti in forma associata, il cui regime impositivo è improntato al c.d. principio di trasparenza.

La qualifica di "trasparente" viene attribuita ad un soggetto collettivo per indicare che le fattispecie giuridiche nelle quali è identificabile il presupposto di imposta sono riferite direttamente agli individui e non all'organizzazione stessa.

In virtù del principio di trasparenza le società di persone, le associazioni professionali e le imprese familiari che, pur essendo sotto il profilo civilistico dotate di una propria autonomia patrimoniale, non presentano un'autonoma soggettività passiva tributaria ai fini dell'IRPEF, vengono riguardate unicamente come strumento di produzione di un reddito di pertinenza dei soci, ai quali tale reddito viene, infatti, automaticamente e direttamente attribuito pro quota, indipendentemente dalla effettiva percezione.

L'IRES, diversamente all'IRPEF, prescinde nell'elencazione dei soggetti passivi dal requisito della personalità giuridica, ma include anche gli enti privi di personalità giuridica. Anche le società di persone vi sarebbero potute rientrare, ma la loro esclusione risulta giustificata sulla base di un diverso atteggiarsi del presupposto di imposta.

Il riconoscimento della legittimità del meccanismo di tassazione per trasparenza è passata attraverso un'interpretazione di carattere sostanziale che ha valorizzato i profili strutturali delle società di persone.

Il diritto dei soci di apprendere l'utile di esercizio, successivamente all'approvazione del rendiconto, unitamente alla diretta partecipazione degli stessi alla gestione, consente di configurare in capo ai soci il presupposto delle imposte sui redditi, "il possesso del reddito", inteso quale titolarità della fonte produttiva.

La scelta di imputare per trasparenza i redditi della società ai soci è così coerente con l'ormai pacifica evoluzione del diritto tributario che dimostra di aver sempre maggiore riguardo più alla giuridica sostanza delle fattispecie economiche che alla loro forma apparente. In questa prospettiva la sostanza

economica delle società di persone è la diretta partecipazione alla vita sociale da parte dell'intera compagine sociale che direttamente partecipa all'attività collettiva.

L'art 53 Cost. vincola il legislatore ad individuare fatti indici di capacità contributiva che garantiscono al soggetto passivo i mezzi con cui far fronte all'obbligazione tributaria; tale meccanismo è garantito dalla tassazione per trasparenza.

L'esame della nozione di impresa e di imprenditore in materia tributaria, più ampia di quella civilistica, e le regole attinenti l'identificazione della fonte di reddito d'impresa evidenziano che la disciplina di determinazione del reddito di questa categoria non interessa in misura uguale tutte le figure soggettive destinatarie della normativa.

Per le società commerciali in ambito IRPEF quali le società in nome collettivo, quelle in accomandita semplice e quelle di armamento è previsto all'art 6, comma 3 TUIR, che i redditi di queste società sono considerati redditi d'impresa da qualsiasi fonte provengono e quale che sia l'oggetto sociale. In tali casi non rileva l'attività esercitata e i criteri per la sua individuazione, precedentemente analizzati per stabilire in quale categoria ricada la fonte reddituale, bensì rileva soltanto la forma giuridica del soggetto.

Per le persone fisiche, invece, le regole relative all'identificazione del reddito d'impresa assolvono la funzione di fornire l'elenco delle attività da cui derivano proventi da inglobare nella categoria di cui si tratta.

Più complessa, invece, è la posizione di società di fatto ed organizzazioni diverse dalle società per le quali i principi esaminati consentono preliminarmente di stabilire la commercialità o meno dell'ente e, successivamente, solo per le attività indeterminate come non commerciali, consentiranno di individuare le iniziative capaci di generare redditi d'impresa.

Per le società di fatto o le organizzazioni diverse dalle società la cui attività verrà qualificata come commerciale vige, invece, il principio per cui tutti i redditi prodotti, da qualunque fonte provengano, sono considerati redditi d'impresa.

Come nelle altre categorie reddituali, la normativa sul reddito d'impresa si distingue per una serie di norme che ne consentono di individuare la fonte di reddito e di un'altra parte volta a disciplinarne il calcolo.

La categoria in analisi è però caratterizzata dal rinvio di quest'ultima specie di

norme alle disposizioni sull' IRES e ciò è avvenuto soprattutto a seguito della riforma del 2003.

La tassazione dei redditi realizzati dalle formazioni sociali, dotate o meno della personalità giuridica di diritto comune, solleva, rispetto alla tassazione dei redditi conseguiti dalle persone fisiche talune questioni particolari.

Si è a lungo discusso, infatti, se le formazioni sociali siano o meno fornite di un'autonoma capacità di contribuire alle pubbliche spese e se quindi l'istituzione di un'imposta sui redditi che le assuma a soggetti passivi, sia o meno compatibile con il disposto dell'art 53 Cost..

Al riguardo si è osservato che, nella misura in cui l'ordinamento riconosce loro l'idoneità ad essere titolari di rapporti giuridici di contenuto patrimoniale, le formazioni sociali siano in condizione di esprimere una propria autonoma forza economica e quindi una propria autonoma capacità contributiva.

Peraltro le formazioni sociali ed in particolare le società sono veicoli per produrre ricchezza da riversare su coloro che ne integrano il sostrato personale, la tassazione di questa ricchezza in capo a tali enti, deve necessariamente fare i conti con la possibilità che la medesima ricchezza venga tassata nuovamente in capo ai partecipanti al momento in cui viene loro trasmessa.

Il problema della doppia imposizione sembrerebbe risolto con l'applicazione del meccanismo di tassazione per trasparenza la cui applicazione alle società di capitali ha creato dubbi di legittimità. Infatti mentre l'applicazione del detto meccanismo alle società di persone è giustificato dall'incapacità di queste ultime di ritenere reddito, per le società di capitali la mancata operatività dell' art. 2262 c.c. comporta che la legittimità dell'applicazione del meccanismo di tassazione per trasparenza delle società di capitali è data dalla sua prevista opzionalità. Solo l'unanime consenso dei soci di procedere alla distribuzione periodica degli utili sostituisce il substrato civilistico di riferimento indispensabile per l'applicazione della trasparenza .

In presenza delle condizioni di fatto e di diritto che si sono illustrate e che si pongono quali indici di un differente modello societario, il legislatore diviene allora in grado di poter derogare alle tradizionali regole in tema di soggettività.

I recenti interventi normativi dimostrano come il legislatore abbia modificato il proprio tradizionale approccio alla problematica della soggettività passiva del diritto tributario affrancandosi dal diritto civile.

Nel descrivere la soggettività tributaria, il legislatore dimostra così di appoggiarsi non solo sulle situazioni giuridiche rinvenibili dalla trama delle disposizioni di diritto civile, ma anche su indici economici così da non considerare più la forma societaria quale parametro sufficiente a definire lo statuto fiscale dell'ente.

Con l'approvazione da parte del Parlamento della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014 "recante disposizioni per un sistema fiscale più equo trasparente e orientato alla crescita", il Governo è chiamato ad attuare entro 12 mesi dalla sua emanazione, ossia entro il 27 marzo 2015, il decreto legislativo relativo alla semplificazioni fiscali tra cui sicuramente la novità di maggior rilievo è l'introduzione dell'imposta sul reddito imprenditoriale (IRI).

L'idea di far nascere un'imposta sul reddito delle imprese, senza alcuna distinzione di natura giuridica o forma con la quale l'attività d'impresa è compiuta, appare senz'altro suggestiva.

Eviterebbe, infatti, di creare ulteriori divaricazioni di pressione fiscale sul reddito d'impresa consentendo, peraltro, di pensare a delle forme di incentivi su tutto il settore delle imprese indistintamente.

Dalla normativa esaminata emerge come il reddito d'impresa, pur continuando ad essere determinato in base alle ordinarie regole previste dal capo VI del T.U.I.R, viene diminuito dei compensi prelevati a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci e non concorre alla formazione del reddito personale complessivo ai fini IRPEF ma è assoggettato a tassazione separata con applicazione della medesima aliquota IRES.

Al di là delle criticità e dei dubbi connessi alla previsione dell'IRI, dovuti soprattutto alla mancata attuazione ed agli evidenziati problemi di ordine sistematico che potrebbero scaturire, con la sua introduzione imprese individuali, società di persone e società di capitali sarebbero sottoposti ad un unico modello di tassazione, realizzandosi in tal modo, oltre che una notevole semplificazione dell'intero sistema, una equiparazione dell'imposizione dei redditi di impresa che renderebbe il sistema più neutrale rispetto alle scelte delle forme giuridiche e organizzative, attraverso cui svolgere attività di impresa, contribuendo altresì all'attuazione del principio di uguaglianza sancito all'art 2 della Costituzione.

L'applicazione dei criteri validi ai fini IRES come metodo ordinario di tassazione nei confronti di tutte le attività d'impresa costituisce, senza dubbio, un'

innovazione di tipo strutturale, con effetti di ampio respiro sul sistema di tassazione, sulla progressività e sulla percezione del reddito da parte dei contribuenti ma, d'altra parte, comporterebbe una diminuzione di gettito per l'Erario.

La scelta del legislatore di sottoporre anche le attività d'impresa, ora tassate progressivamente, ad un'aliquota proporzionale e l'irrilevanza del soggetto produttore di reddito conferiscono al sistema tributario una connotazione sempre più di carattere reale.

La progressività risulta, infatti, attenuata in quanto solo il reddito che l'imprenditore ritrae dall'impresa come remunerazione del proprio contributo lavorativo viene tassato, ai fini IRPEF, come reddito ordinario soggetto alla progressività propria di questo tributo.

La scelta legislativa di tassare i redditi d'impresa con aliquota proporzionale già ribadita con l'introduzione dell'IRES, viene consolidata con la previsione dell'IRI e ne viene ampliato l'ambito di applicazione, consentendo in questo modo alle imprese individuali e società di persone di scontare una tassazione più vantaggiosa – fatti salvi i calcoli di convenienza per ciascun soggetto - e favorendo la patrimonializzazione nell'auspicio di un incremento della crescita del paese.

Il requisito soggettivo, e quindi la forma giuridica dei soggetti produttori del reddito perde di rilevanza nella struttura impositiva a vantaggio della fonte reddituale quale è lo svolgimento dell'attività d'impresa.

Ciò che conta, è in definitiva, il risultato raggiunto sotto forma di reddito d'impresa e non il soggetto cui tale risultato si riferisca.