

Diritto tributario

Docente: Remo Domici – 2019/2020

Il diritto tributario studia i tributi che compongono l'ordinamento tributario italiano.

Ci occuperemo dei tributi più significativi, in particolare delle imposte dirette sul reddito, delle imposte erariali indirette (es. imposta di registro) , dell'IVA , e dei sistemi adottati di finanza locale.

Def: *Che cos'è un tributo?* Un tributo è una delle diverse forme attraverso cui lo stato e tutti gli enti dotati di un potere di istituire tributi si approvvigionano delle fonti necessarie per poter provvedere al pagamento delle spese necessarie per il funzionamento della collettività.

Precisazione: si parla di POTERE; esso consiste sia nel **potere di istituire** dei tributi, quindi di attività normativa, sia del **potere di imporre tributi**, che corrisponde ad attività amministrativa.

Quando si parla di istituire un tributo ci si riferisce alle norme ed ai soggetti che hanno il potere di creare norme che riguardino tributi; tal potere è accordato allo stato e si parla di tributi erariali, o alle regioni (con limiti) per tributi, regionali, provinciali, comunali e delle città comunali.

Imporre un tributo: è un potere amministrativo e che può essere dalla norma attribuito anche a soggetti diversi rispetto a coloro che hanno istituito il tributo e che beneficiano del relativo gettito.

Es: L'IRAP è stata istituita con legge statale, ma il gettito va alle regioni.

I poteri di imposizione spettano comunque allo stato (azione coattive ecc..).

Il tributo è una fonte di finanziamento per lo *stato, regioni, ecc...* il tributo costituisce una fonte di finanziamento che non è correlata ad alcuna attività dell'ente produttivo e si presenta come esclusivamente funzionale allo **scopo di reperire risorse**.

Il contributo che si paga all'INAIL.

Si pagano i tributi perché essenzialmente:

- Sono obbligato al verificarsi del presupposto
- È coattivo

È una prestazione coattiva che non ha una relazione sinallagmatica con una controprestazione la cui determinazione concreta, non è frutto di negoziazione ma è fissata dalla legge, dunque è privo di carattere sanzionatorio.

All'interno della categoria dei tributi si distinguono:

- **Tasse**, rispondono al principio del beneficio. Io pago perché fruisco di un servizio.
- **Imposte:** sono obbligazioni di riparto. Il tributo assolve alla funzione di ripartire il carico delle spese pubbliche tra tutti i consociati. Questo riparto deve avvenire con una logica. Posso io pensare di ripartire le spese imponendo un tributo a ciascuno di essi? Devo rispettare il principio di capacità contributiva: chi più ha deve contribuire in misura maggiore. Non solo: il sistema tributario è improntato al criterio della progressività, in misura più che proporzionale.

Occorre individuare indici di capacità contributiva.

- **Reddito:** flusso di ricchezza
- **Patrimonio:** stock di ricchezza.

Es. 2 soggetti con reddito annuo 100 mila. Uno lavora, l'altro ha un patrimonio finanziario.

- **Consumo**

Tassa: con la tassa si concorre alle spese del servizio, è un tributo idealmente correlato alle spese che l'ente deve sostenere per poter effettuare il servizio che io chiedo. Non è un corrispettivo.

È importante sapere la differenza: la Corte Costituzionale ha stabilito che la capacità contributiva si applica alle imposte e non alle tasse.

L'imposta sul reddito ha un peso preponderante rispetto al consumo ed al patrimonio.

Imposte sul reddito, sono due le più importanti:

- **IRPEF:** imposta reddito persone fisiche
- **IRES:** imposta sul reddito dei soggetti collettivi. Ad es. una fondazione per la ricerca sul cancro.

Elementi del tributo

Elementi che caratterizzano un'imposta:

- **Soggetto passivo:** coloro che sono chiamati per legge a corrispondere quel tributo. Ad esempio le persone fisiche residenti e non nel territorio dello stato.
- **Presupposto**
- **Base imponibile:** è la traduzione in termini quantitativi del reddito tassabile.
- **Aliquota:** percentuale/grandezza che applicata alla base imponibile consente di trovare l'imposta.

È reddito flusso di ricchezza novella che viene classificato come tale dal legislatore.

Il **periodo d'imposta:** 1 Gennaio - 31 Dicembre.

Ad ogni periodo d'imposta corrisponde l'obbligo di pagare le imposte sul reddito di quel periodo.

All'interno dell'IRPEF noi troviamo diverse categorie:

- **Redditi di natura fondiaria**
- **Di capitale**
- **Da lavoro (autonomo e dipendente)**
- **D'impresa**
- **Redditi cosiddetti diversi**

Redditi diversi sono una *categoria residuale*. All'interno di essa troviamo tutte quelle fattispecie che sono soggette ad IRPEF ma non rientrano nelle altre categorie.

Perché un soggetto paghi le imposte occorre che il reddito sia prodotto nello stato. Distinzione tra persone fisiche residenti e non residenti. Il legislatore afferma che i non residenti pagano i redditi prodotti all'interno dello stato, viceversa i residenti pagano le imposte sui redditi che provengono da ovunque.

Tale regola può determinare effetti distorsivi (*world wide principle*). Es. l'appartamento all'estero. Fenomeno della doppia imposizione internazionale: il legislatore cerca di mitigarlo. Come si evita tale distorsione?

- **Accordi bilaterali** tra gli stati che sono rappresentati da convenzioni internazionali contro la doppia imposizione

- Lo stato italiano accorda un **credito d'imposta**, quindi una somma che il contribuente dovrebbe nel territorio dello stato raggugiata all'imposta estera. Si trova l'imposta lorda, si toglie il quantum, imposta netta.

I passaggi per quantificare l'imposta.

Occorre innanzitutto capire la natura del reddito ed incasellarlo nelle diverse categorie.

Ci sono distinte **regole** di classificazione del reddito. Tali regole non sono le stesse per ogni categoria.

- **Redditi fondiari** sono redditi che derivano dal possesso di immobili localizzati nel territorio dello stato. È un reddito *medio-ordinario*, quindi pago le imposte che un contribuente di media diligenza trae ricchezza da quel fondo. Non è un reddito effettivo.
- **Redditi di capitale**: sono redditi lordi, ossia le spese di produzione del reddito non sono rilevanti. Vengono tassati per cassa, ossia rilevano nel periodo d'imposta nel quale vengono percepiti.
- **I redditi da lavoro autonomo** sono tendenzialmente netti. Tassati per cassa
- **I redditi da lavoro dipendente** sono redditi lordi. Tassati per cassa.
- **Redditi d'impresa**. Sono tendenzialmente netti tassati per competenza: il reddito è imponibile non quando sono percepiti, ma quando matura il diritto alla percezione. Così come i costi: quando sorge l'obbligo per il pagamento posso dedurli.
- **Redditi diversi**: tendenzialmente netti e tassati per cassa.

Si parte dal RL, dato dalla somma dei diversi redditi. Ad esso si applicano le deduzioni (a monte). Le deduzioni tengono conto della progressività della tassazione.

Reddito complessivo lordo → deduzioni dal reddito

Le deduzioni sono fattispecie tassative individuate dal legislatore, come i contributi previdenziali obbligatori.

Progressivo: aliquota crescente al crescere della base imponibile.

Lezione 23/09

Perché c'è la progressività a scaglioni e non è una progressività continua? Il motivo è finalizzato ad evitare che il contribuente possa essere indotto a risparmiare le imposte con comportamenti evasivi, evitando fenomeni distorsivi, determinati da un sistema che potrebbe disincentivare la produzione di un certo reddito.

Attraverso la determinazione dei redditi appartenenti alle diverse categorie, applicando al reddito complessivo lordo arrivo alla determinazione del reddito complessivo netto, applico l'aliquota, trovo l'imposta lorda.

Digressione: Torniamo ai soggetti passivi IRPEF

- Soggetti persone fisiche residenti in Italia; soggetti non residenti in relazione ai redditi prodotti nel territorio dello stato. *Quando un reddito deve considerarsi prodotto nel territorio dello stato?*

Concetto fondamentale: residenza. Una persona fisica è residente nel territorio dello stato quando per la maggior parte del periodo d'imposta (*ovvero 183 giorni*):

- ✓ ha nello stato italiano l'iscrizione nelle anagrafe della popolazione residente, oppure in alternativa
- ✓ ha per almeno 183 giorni risieduto (residente) nel territorio dello stato, o
- ✓ ha per per 183 giorni un domicilio.

È sufficiente che sia integrato uno di questi 3 requisiti. Se uno si cancella dall'anagrafe si valuta se sia da considerare residente oppure domiciliato in Italia.

Per evitare e combattere i fenomeni di *localizzazione opportunistica* in paesi a ridotta fiscalità lo stato ha escogitato il seguente stratagemma: la legge stabilisce che chi stabilisce la propria residenza all'estero in paradisi fiscali si considera comunque residente in Italia, salvo che non dimostri il contrario e che quindi il trasferimento sia effettivo (inversione dell'onere della prova: devo essere io a dimostrare l'effettività). Viceversa se il mio trasferimento avviene in un qualsiasi altro paese sarà lo Stato a dover dimostrare che il trasferimento sia fittizio.

I **non residenti** pagano quando il reddito è prodotto nel territorio dello stato.

Tipologie di reddito

A seconda del tipo di reddito:

- **Reddito fondiario** se l'immobile è localizzato sul territorio dello stato
- **Reddito da capitale** se erogati da un soggetto residente nel territorio dello stato
- **Redditi d'impresa:** quando nel territorio dello stato è individuabile una stabile organizzazione, ossia una sede fissa i affari.
- **Reddito da lavoro autonomo e dipendente.** Quello dipendente deriva da un'attività svolta alle dipendenze di terzi. Si considera svolto nel territorio dello stato.
- **Reddito da lavoro** dipendente se l'attività è prestata nel territorio dello stato.

Prevale il criterio della specialità, quindi **convenzione contro le doppie imposizioni**.

Soggetti passivi dell'IRPEF (casi particolari): esistono altre entità soggettive che sono collocate nell'IRPEF ma che non lo sono esattamente, e sono le **SS** e le **società di persone residenti nel territorio dello stato**. In realtà tali entità non pagano l'IRPEF ma sono i soci a pagarla in proporzione alle quote della loro iscrizione → principio della trasparenza.

Il reddito viene determinato unitariamente in capo alla società di persone; tuttavia non è tassato in capo alla società, ma è tassato in capo ai soci; mentre per le SS il reddito è normalmente un reddito agrario, le società commerciali producono sempre redditi d'impresa, anche se l'attività svolta è agricola. Una Snc agricola produce reddito d'impresa.

Le **associazioni professionali** fanno parte dell'IRPEF.

Domanda: Le perdite rilevano nella determinazione dell'IRPEF?

Rilevano solamente le perdite d'impresa (**compensazione verticale**) e le perdite derivanti dallo svolgimento di un'attività di lavoro autonomo che beneficiano di quella che è la **compensazione orizzontale**.

Le perdite da Lavoro Autonomo possono essere compensate dai redditi delle altre categorie? Sì, ma solo per i redditi nel medesimo periodo di imposta, NON si può scontare successivamente un'eventuale eccedenza.

Le perdite d'impresa non si possono compensare con il reddito delle altre categorie, ma la compensazione è verticale, quindi si compensa con i redditi di altri periodi d'imposta e della stessa categoria.

Reddito di natura illecita

Reddito da attività penalmente illecita.

Dipende dalla natura dell'illecito:

- **Illecito amministrativo**: si pagano le sanzioni amministrative ed è tassato
- **Illecito civile** : idem
- **Penale**: dipende; se non sono rientranti in nessuna categoria di reddito si considerano redditi diversi, viceversa se sono simili ad una delle altre categorie rientrano in quelle.

Con riguardo al reddito illecito, non si deducono i costi dal reddito effettivo *a meno che non siano documentati*: i costi devono essere documentati, e per le imprese devono passare per le scritture contabili. I costi che possono essere dedotti nella determinazione del reddito, quei costi che lo stesso soggetto ha accertato e che l'agenzia delle entrate ha in qualche misura evidenziato.

Imposta lorda: per diventare netta si devono togliere le detrazioni ed i crediti d'imposta.

Le detrazioni d'imposta sono delle fattispecie tassativamente previste dal legislatore e che sono delle somme che il legislatore consente che vengano decurtate dall'imposta.

Le detrazioni sono una fattispecie molto numerosa.

Il reddito da lavoro dipendente è lordo perché non ammette deduzioni. È ammessa invece una detrazione d'imposta per tener conto dei costi che egli sostiene. Le deduzioni riguardano l'imponibile, quindi sono proporzionali, le detrazioni sono fisse.

Credito d'imposta: es. dell'imposta all'estero.

27/09

Redditi esenti, imposte sostitutive, redditi fondiari.

Il procedimento di determinazione dell'imposta dovuta dal soggetto passivo avviene attraverso il procedimento previsto dall'art 8 e ss del TUIR:

- 1) **Reddito complessivo**: somma algebrica dei diversi redditi
- 2) Dalla somma così determinata **si deducono gli oneri deducibili e le perdite**. Sono oneri deducibili gli oneri sostenuti dal contribuente nel periodo d'imposta, variano a seconda della legislazione ed incidono sul reddito complessivo. Le perdite possono essere sottratte dal reddito; occorre fare una precisazione:
 - se le perdite sono da lavoro autonomo o da imprese di contabilità semplificata, si scontano la reddito complessivo (**COMPENSAZIONE ORIZZONTALE**).

- Per le imprese in contabilità ordinaria vige il criterio della **COMPENSAZIONE VERTICALE**, quindi l'eventuale perdita si sconta solo dal reddito d'impresa.
- 3) al reddito imponibile così determinato **si applicano le aliquote** previste dal art 11 del TUIR.
 - 4) Una volta applicate le aliquote si arriva **all'imposta lorda**.
 - 5) Dall'imposta lorda si sottraggono le detrazioni, che sono sostanzialmente due:
 - *Somme computate in diminuzione dell'imposta dovuta che sono ispirate alla situazione familiare del contribuente.*
 - *Detrazioni di carattere oggettivo (art 13)*
Le detrazioni diminuiscono al crescere del reddito.
Trovo l'imposta netta.
 - 6) Dall'imposta netta si scomputano le ritenute (somme che vengono trattenute da chi eroga credito e versa al fisco) **ed eventuali crediti d'imposta**. Tale credito si scomputa per calcolare l'imposta dovuta (art 165 TUIR) .
 - 7) **Acconti**: l'acconto è una somma che può essere rimborsato o può compensarlo l'anno successivo.

Art 3 TUIR – Base imponibile

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.
2. In deroga al comma 1 l'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'articolo 16, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo.
3. **Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile:**
 - a) i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
 - b) gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;
 - [c) i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto](1)
 - d) gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge;
 - d-bis) la maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici prevista dall'articolo 1 della legge 29 dicembre 1988, n. 544;
 - d-ter) le somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali.

Tale articolo prevede che son esclusi in ogni caso dalla base imponibile i redditi esenti e (...) vedi sopra

Redditi esenti: sono una fattispecie, in presenza dei quali si verificano tutti i presupposti affinché si debba pagare il tributo, ma che il legislatore esenta dall'imposta. La maggior parte di queste esenzioni dpr 601 1973. I redditi di ambasciatori, ecc... sono esenti dall'IRPEF.

Art 5 redditi di terreni, immobili stato ecc...

1. 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.

2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

3. Ai fini delle imposte sui redditi:

a) le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza;

b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;

c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;

d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

4. I redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230 bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione:

a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;

b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo di imposta;

c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

5. Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Art 7 TUIR

1. L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nel comma 3 dell'articolo 8 e nel secondo periodo del comma 3 dell'articolo 11.
2. L'imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano.
3. In caso di morte dell'avente diritto i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo di imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 18, salvo il disposto del comma 3 dell'articolo 16, anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso articolo 16, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti.

Il sostituto d'imposta

Dpr 600 del 1973 – sostituto d'imposta: diverse ipotesi

- 1) **sostituzione d'imposta totale con rivalsa facoltativa.**
- 2) **Sostituzione d'imposta totale con rivalsa obbligatoria.** Egli ha l'obbligo di rivalersi sul sostituto. È chiamata cedolare secca.

Primo caso: sostituto versa allo stato, applicando la ritenuta.

Secondo caso: il sostituto non esercita la ritenuta, ma paga il debito nei confronti dell'erario. Il sostituto potrà rivalersi su di lui con la rivalsa.

Terzo caso: il sostituto non effettua né rivalsa né accertamento.

Ritenuta d'acconto: sostituzione parziale con rivalsa obbligatoria. Il sostituto versa un'imposta che costituisce un acconto sull'imposta dovuta (es. datore di lavoro). La violazione dell'obbligo di ritenuta comporta l'applicazione di sanzioni amministrative.

Non concorrono alla formazione del reddito complessivo *i redditi esenti*, e quelli soggetti ad *imposta sostitutiva*.

Imposta sostitutiva: un caso paradigmatico è quello per cui essa è stata prevista espressamente per i soggetti residenti all'estero residenti in Italia (art 24 bis TUIR).

La tassazione separata

TFR → il legislatore ha previsto una tassazione proporzionale separatamente. Per il legislatore per taluni redditi ritiene che sia iniquo tassarli progressivamente.

Le fattispecie per le quali la legge prevede tassazione separata appartengono a due categorie.

- **Somme che vengono date al termine / cessazione di attività lavorativa → TFR**
- **Somme dovute a seguito di lavori eccezionali.**

Come viene determinata l'aliquota? È un'aliquota media

- Si applica l'aliquota percepita dal contribuente negli ultimi due anni
- si divide per due,
- e tali aliquote si applicano all'indennità.

Per il TFR: per legge viene annualmente rivalutato, tale rivalutazione è assoggettata ad un'imposta sostitutiva del 17%; tale imposta è versata allo stato. Sulla parte che non corrisponde alla rivalutazione, ossia imponibile, è diviso per il numero di anni della durata del rapporto. Il rapporto così determinato si moltiplica per 12. Il calcolo viene effettuato dalle agenzie delle entrate. Il soggetto erogatore di questa somma applica una ritenuta a titolo di acconto; l'amministrazione finanziaria liquida la somma dovuta sulla base dei dati forniti dal sostituto. Essa può essere a debito o a credito.

La tassazione separata prevede un meccanismo per cui l'amministrazione viene coinvolta direttamente.

REDDITI FONDIARI

I redditi fondiari sono previsti all'art 6 TUIR tale categoria va a riunire le imposte dei redditi sui fabbricati.

NB: devono essere immobili iscritti o iscrivibili al catasto e situati in Italia affinché ci sia reddito.

il TU distingue tre tipologie di redditi fondiari:

- **Redditi domenicali**
- **Redditi agrari**
- **Redditi dei fabbricati**

Caratteristiche comuni → **art 26** – i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito del soggetto, indipendentemente dalla percezione effettiva. Nel caso in cui il bene sia nella titolarità di più soggetti il secondo comma prevede che....

1) I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso. I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito, purché la mancata percezione sia comprovata dall'intimazione di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento. Ai canoni non riscossi dal locatore nei periodi d'imposta di riferimento e percepiti in periodi d'imposta successivi si applica l'articolo 21 in relazione ai redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera n-bis). Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare(1).