

# Diritto Tributario pdf 2

Tax Law (Sapienza - Università di Roma)



# DIRITTO TRIBUTARIO

PROF. Massimiliano Giorgi

## INIZIO PARTE GENERALE

è una branca del diritto pubblico-amministrativo che regola i mezzi-procedure per il reperimento delle risorse finanziarie, necessarie al finanziamento della spesa pubblica.

Per spesa pubblica si intende la spesa che lo Stato, con annessi gli Enti Pubblici, devono sostenere per poter svolgere le loro funzioni.

Il diritto tributario è definito anche come un settore del diritto finanziario, che disciplina i tributi, e che dunque ha ad oggetto l'imposizione di prestazioni patrimoniali, a favore di soggetti di diritto pubblico.

Due sono i settori del diritto finanziario, il diritto tributario (entrate a natura pubblica) e la contabilità di stato (riguarda le entrate a natura privatistica)

Due grandi evoluzioni, avvenute in epoche differenti:

- Evoluzione del sistema tributario
- Evoluzione dei sistemi di governo

che si evolvono: mentre un tempo vi era il Sovrano che imponeva i tributi, oggi il Sovrano in quella specifica forma non esiste più.

Nel nostro Stato c'è un importante distinzione dei poteri:

- **Legislatore**: Il legislatore ha il potere di fare le leggi in materia di tributo. Detta le regole del gioco; (Fonti)
- **Esecutivo**: L'esecutivo ha il potere di applicare il tributo. Differentemente dal Sovrano, l'esecutivo scegliere COME far pagare il tributo, non A CHI. Viene dunque meno la discrezionalità del Sovrano, che in passato era totale, in quanto egli poteva scegliere chi tassare (prima il Sovrano aveva anche il potere legislativo, dettava le regole del gioco). Oggi ciò non avviene, con la discrezionalità che è fortemente limitata dalla Carta Costituzionale.
- **Corte costituzionale**: Controlla che tutti abbiano rispettato le regole del gioco. Corte costituzionale.

Cambiamento del sistema tributario, intorno agli anni '80:

Sistema ad impulso d'ufficio → Sistema di auto-determinazione dei tributi

"Non devo venire io Stato a chiedere i soldi a te, sei tu che devi darli a me" (Grandi aziende-Ritenute).

- **Determinazione** (Determino e Dichiaro l'imposta)
- **Calcolo** (Calcolo l'imposta)
- **Adempimento** (Verso l'imposta)

Con il cambiamento del sistema tributario, queste fasi grava TUTTE sul contribuente. L'ufficio ha solo il potere di controllo dell'esatto adempimento del tributo. Dal momento che non si possono controllare tutti, anzi, se si volesse si riuscirebbe a controllare massimo il 2% dei contribuenti all'anno, si è deciso di far intervenire entità intermedie (Grandi Aziende) per prelevare il tributo. Vedremo meglio tutto ciò quando parleremo di Sostituto d'imposta.

**Finanze dello Stato/Tesoro pubblico**

Chi sono i soggetti interessati al diritto tributario?

- **Contribuente** = Contribuente
- **Stato** Esercita la sovranità fiscale
- **Stato/Erario** = Doppio ruolo: Contribuente ed aiuto allo Stato/Erario. (Poi vedremo il perché)

La base del Diritto Tributario è la nozione di TRIBUTO, nozione ricavabile dalla nostra Costituzione, in particolar modo dagli articoli 23 e 53.

“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”  
Tale articolo riprende il principio “NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION” (Imposta sul Tea USA-GB)

“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”

La Costituzione è la FONTE per eccellenza che il potere legislativo deve seguire.

Dunque le FONTI riguardanti il diritto tributario non sono SOLO gli articoli 23 e 53, ma è la Costituzione stessa, in ogni sua parte, ad incidere nel sistema tributario.

Oltre all'articolo difatti troviamo l'articolo (doveri di solidarietà sociale), l'articolo (uguaglianza formale e sostanziale e pari trattamento fiscale dinanzi situazioni uguali), l'articolo (vieta il referendum abrogativo in materia tributaria), l'articolo (con la legge di approvazione di bilancio non possono essere introdotti nuovi tributi), l'articolo (principio di buon andamento della pubblica amministrazione).

L'articolo parla di

Per la nozione di levante è la prestazione patrimoniale. Infatti il tributo altro non è che una prestazione patrimoniale imposta. Imposta cosa significa? Significa che sono obbligato a quella prestazione. Ma per cosa imposta? Per quale motivo? Il motivo viene spiegato nell'articolo 53.

Dunque la prestazione patrimoniale è imposta per il soddisfacimento della spesa pubblica. Ma tutti chi? Tutti i residenti e non, dunque basta il collegamento del soggetto con il territorio dello stato. Non c'è bisogno della cittadinanza, intesa come status di apparenza ad un gruppo sociale.

“Io cittadino cedo alla collettività parte della mia ricchezza affinché mi vengano assicurati determinati servizi, strade, ospedali, servizio sanitario, cultura, trasporto pubblico.” (In passato era uguale con il Sovrano che difendeva i cittadini)

L'analisi dei due articoli tuttavia, non termina una volta data la definizione di tributo. E' necessario analizzare due elementi fondamentali: il primo è la riserva di legge relativa presente nell'articolo 23; il secondo è il criterio di progressività dell'articolo 53, elemento distintivo della nozione di tributo.

sta a significare che una determinata materia può essere disciplinata solo da legge ordinaria o da atti avente forza di legge. Come sappiamo può essere assoluta, ciò significa che la materia può essere disciplinata esclusivamente da legge o atti aventi forza, ma non da fonti subordinate;

Ciò sta a significare che la materia, nel caso dell'articolo 23, materia tributaria, può essere disciplinata in parte dalla legge, ed in parte da fonti subordinate. Questo significa che è richiesta una

In particolar modo la legge deve disciplinare le linee essenziali del tributo, dunque deve darne la definizione, spiegarne il presupposto, disciplinare i soggetti passivi, l'aliquota, la base imponibile, le agevolazioni e le esenzioni oltre che le sanzioni (Art.25), sempre più fondamentali nel sistema di autodeterminazione del tributo, per far pagare i tributi.

Il resto può essere tranquillamente disciplinato da, in particolar modo quest'ultime di occupano di disciplinare le modalità di adempimento dell'obbligazione.

Il "sono tenuti" dell'art. 53 altro non è che un "dovere tributario" che trova giustificazione nel dovere di solidarietà (art. 2). Tutti sono dunque tenuti per tale dovere a concorrere alle pubbliche spese, non in ragione di quanto ricevono dallo Stato, ma in ragione della propria capacità contributiva.

Il dovere di contribuire è tale che chi ha di più è tenuto a contribuire in maniera più che proporzionale,

Il principio di capacità contributiva tuttavia svolge la funzione di vincolo e di garanzia.

Infatti l'articolo 53 stesso, tutela i contribuenti da imposizioni che colpiscono chi non ha capacità contributiva. Rappresenta dunque il massimo tetto al prelievo fiscale imponibile. Si ritiene difatti incostituzionale un prelievo eccessivo che espropria il cittadino dei suoi beni.

- 1) Limite minimo dell'imposizione, in quanto se hai capacità contributiva sei soggetto passivo;
- 2) Limite massimo all'imposizione, non può eccedere la capacità contributiva;
- 3) Parametro in base al quale si stabilisce la tassazione.

Il sacrificio patrimoniale imposto ai contribuenti deve essere rapportato all'idoneità che il singolo mostra di potersi privare dei propri beni mettendoli a disposizione della collettività.

Stando così le cose, possiamo definire

Il minimo per vivere, la Corte costituzionale lo fa decidere al legislatore. Esempio IRPEF minimo = 7000.

La capacità contributiva, non definita dall'articolo 53, viene vista dagli studiosi della dottrina in maniera differente:

- **INDICI DIRETTI**: indica l'effettiva idoneità soggettiva del contribuente a far fronte al dovere tributario, manifestata da indici concretamente rilevatori di ricchezza. **INDICI DIRETTI** quali il reddito, il patrimonio.
- **INDICI INDIRETTI**: qualsiasi fatto economico viene visto come indice di capacità contributiva. **INDICI INDIRETTI** quali consumi, scambi di beni ecc.

Il collegamento tra il tributo ed il fatto rilevatore di capacità contributiva dev'essere però effettivo, non appartenente, fittizio, presunto.

Se la norma è incostituzionale: se il legislatore si avvale di presunzioni, legali o relative, l'imposizione non è costituzionalmente ammissibile.

Tuttavia la Corte non considera rigidamente questo principio, in particolare si accettano criteri di forfettizzazione purché rispondano a criteri di effettività. Vengono quindi accettati e determinati ragionevoli parametri di forfettizzazione sulla base de

Collegandoci con l'art. 3 della Costituzione, che enuncia il principio dell'uguaglianza formale, ne consegue che i soggetti che si trovano nella medesima situazione debbano avere il medesimo trattamento fiscale, mentre soggetti che si trovano in situazioni diverse devono avere trattamenti fiscali diversi.

Esempio coltivazione carciofi: Come faccio a sapere quanti ne hai coltivati e quanti ne hai raccolti? I parametri si basano sulle caratteristiche del terreno, sul luogo in cui ti trovi ecc., così da determinare un sistema di stima del reddito medio ordinario ritraibile dalla normale coltivazione.

Oltre a questi due principi va considerato anche

Dunque il tributo dev'essere correlato ad una capacità contributiva in atto, non passata, tantomeno futura.

I tributi retroattivi sono incostituzionali, perché in contrasto proprio con questo principio se colpiscono fatti del passato che non esprimono capacità contributiva attuale. Sono invece costituzionale se colpiscono fatti che esprimono una capacità contributiva ancora attuale.

Dopo aver analizzato approfonditamente i concetti chiave degli articoli 23 e 53, torniamo alla definizione del tributo.

- Prestazione patrimoniale imposta in base alla capacità contributiva, per far fronte alla spesa pubblica in modo indistinto. Il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo, senza alcuna relazione con l'attività dell'ente pubblico. (Per esempio il possesso di un reddito o di un bene)

(Ospedale/Strada non si conosce la destinazione del prelievo).

Esistono diverse tipologie di imposte in relazione al momento in cui viene prelevato il tributo:

- pagata dal produttore (Accise)
- pagata dal consumatore, grava sui beni nel momento del loro consumo
- Colpisce direttamente il reddito, il presupposto è il reddito stesso.

Ma cos'è il reddito? È un concetto di flusso, dinamico, e consiste nella variazione del patrimonio, concetto stock, statico, opposto al reddito. Se oggi ho 100 di patrimonio, e tra un anno 200, il mio reddito, riferito all'arco temporale considerato (anno) è stato pari a 100.

Non mi curo del motivo per il quale vi è stata la variazione di patrimonio.

Esempio immobile che cambia valore nel tempo, il mero passaggio del tempo ha determinato l'incremento del mio patrimonio inteso come immobile, condizioni esterne hanno causato ciò. Ciò potrà mai essere rilevante ai fini dell'imposta sui redditi? No, in quanto non è cambiata la capacità contributiva.

Io mi interesso e voglio vedere per quale motivo, a causa di quale attività si è formato tale reddito. È questo il reddito che viene tassato.

Io sto facendo un'attività, e già so che parte del guadagno derivante da quest'attività di produzione dovrò darlo per il soddisfacimento della spesa pubblica.

Se il reddito non vado a vederlo nel momento in cui viene prodotto, ma nel momento in cui si consuma, si parla di REDDITO CONSUMATO.

$Y = C + I$

- Colpisce indirettamente il reddito, il presupposto diventa una qualsiasi manifestazione di ricchezza che fa supporre reddito. Esempio IVA, tasso un reddito consumato, nel momento in cui consumo reddito mi viene prelevato un tributo.
- Applicata su elementi oggettivi, esempio IVA, si paga in maniera oggettiva al venditore che poi la versa.
- Tiene conto di elementi soggettivi, esempio IRPEF.
- Imposta Statale
- Imposta degli Enti pubblici (Regioni)

- La tassa è una prestazione patrimoniale imposta in base alla capacità contributiva per far fronte alla spesa pubblica, così come l'imposta, tuttavia la tassa non è indistinta, ma anzi viene distinta in base a due grandi elementi:

- Conosco la destinazione del prelievo
- Viene prelevata a seguito di una specifica richiesta del contribuente (Esempio tassa TCG di concessione governativa, tassa per autorizzazioni/licenze/iscrizioni albi/passaporti)

Quindi la tassa è un'entrata pubblica che ha come presupposto un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento o lo svolgimento di un servizio pubblico, basata sul

Mix tra imposta e tassa. Esempio atto di acquisto immobile: Tassa in quanto io porto l'atto e lo registro, pago bollo. Imposta in quanto l'atto risulta essere una manifestazione di ricchezza, quindi lo tassa secondo un'imposta proporzionale che va nel calderone delle imposte, non so per cosa verrà utilizzato il mio prelievo.

- **Imposta**: Prestazione patrimoniale imposta in base alla capacità contributiva per far fronte alla spesa pubblica. Come il tributo di registro è un po' tassa un po' imposta, tuttavia mentre nel tributo di registro si riuscivano a distinguere tassa ed imposta, nel contribuito coesistono.

C'è un BENEFICIO parziale, in quanto il soggetto si arricchisce a seguito di quest'opera pubblica, ma tale arricchimento grava non solo su di lui ma sull'intera collettività.

Esempio contribuito che si paga per smaltire la batteria dell'automobile,

- **Tassa**: In tal caso lo Stato agisce all'origine, non c'è bisogno di una specifica richiesta come nel caso della tassa. Lo Stato sa che qualcuno chiederà una determinata tipologia di beni, e riserva a se stesso il diritto di commercializzare quei beni. Solo lo Stato posso commercializzare il bene, dunque applico il prezzo che voglio. Viene considerato tributo in quanto ha lo scopo di procurare entrate, anche se per molti non sono considerate entrate tributarie in quanto ciò che si paga per l'acquisto del bene è il corrispettivo di un normale contratto di compravendita.

**Imposta**: Dopo aver detto ciò, ragioniamo. Il biglietto dell'autobus è un tributo? La prestazione patrimoniale è imposta, bisogna obbligatoriamente fare il biglietto. Tale prestazione per cosa è imposta? Per il soddisfacimento della spesa pubblica? In realtà sì, se la società è municipalizzata, si sta concorrendo in parte al soddisfacimento della spesa pubblica.

**Imposta** Presa in gestione diretta dei pubblici servizi, in tal caso del trasporto, da parte degli enti locali e delle regioni attraverso imprese di diritto pubblico denominate "municipalizzate".

Dopo aver visto la **Costituzione** per **la Costituzione**, ossia la nostra Costituzione, analizziamo un'altra FONTE per ECCELLENZA che ormai si trova sullo stesso gradino della Costituzione, l'ordinamento comunitario. L'ordinamento comunitario e l'ordinamento nazionale sono due ordinamenti distinti ma coordinati, che interagiscono tra loro.

(Diritto comunitario si sovrappone al diritto interno)

Fonte primaria del diritto comunitario (DIRITTO ORIGINARIO) sono i **trattati** di comunità. I trattati sull'Unione europea sono un insieme di trattati internazionali tra gli stati membri dell'Unione europea, che pongono le basi dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. (Tali trattati fissano gli ambiti di competenza normativa dell'UE e dei singoli stati. Negli ambiti di competenza comunitaria i singoli stati non possono legiferare: la competenza UE è esclusiva. Alcune materie dell'ambito tributario vengono riservate alla competenza esclusiva dell'UE ad esempio in materia di IVA l'UE ha competenza esclusiva ai fini di tutelare la concorrenza all'interno del mercato unico europeo.)

Essi istituiscono le varie istituzioni dell'Unione, le loro procedure e gli obiettivi dell'Unione. Ogni volta che un nuovo stato entra nell'UE, determinando quindi un allargamento dell'Unione europea è necessario un nuovo trattato di ingresso che modifichi la lista dei firmatari del trattato fondativo.

[redacted] sede del Ministero degli Affari Esteri, in base al fatto che il governo italiano è il depositario dei trattati.

- 1) [redacted]: Il Trattato che istituisce la Comunità economica europea (TCEE) è il trattato internazionale che ha istituito, appunto, la CEE. È stato firmato il 25 marzo 1957 insieme al Trattato che istituisce la Comunità europea dell'energia atomica (TCEEA); insieme, sono detti "Trattati di Roma". Insieme al trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, ovvero la CECA (mettere in comune le produzioni di queste due materie prime in un'area di appena sei paesi, Francia, Germania Occidentale, Belgio, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi), firmato a Parigi il 18 aprile del 1951, [redacted]. Il nome del trattato è stato successivamente cambiato in Trattato che istituisce la Comunità europea (TCE), dopo l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht, e poi in Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.
- 2) [redacted]: Il Trattato di Maastricht, o Trattato dell'Unione europea, è un trattato che è stato firmato il 7 febbraio 1992 a Maastricht nei Paesi Bassi, dai dodici paesi membri dell'allora Comunità Europea, oggi Unione europea, che fissa le regole politiche e i parametri economici e sociali necessari per l'ingresso dei vari Stati aderenti nella suddetta Unione. È entrato in vigore il 1° novembre 1993.
- 3) [redacted]: La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, detta anche Carta di Nizza, è stata solennemente proclamata una prima volta il 7 dicembre 2000 a Nizza e una seconda volta, in una versione adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo[1] da Parlamento, Consiglio e Commissione. Con l'entrata in vigore del "Trattato di Lisbona", la Carta di Nizza ha il medesimo valore giuridico dei trattati, ai sensi dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, e si pone dunque come pienamente vincolante per le istituzioni europee e gli Stati membri e, allo stesso livello di trattati e protocolli ad essi allegati, come vertice dell'ordinamento dell'Unione europea.

[redacted]

Il Trattato di Lisbona, noto anche come Trattato di riforma - ufficialmente Trattato di Lisbona che modifica il trattato sull'Unione europea e il trattato che istituisce la Comunità europea - è il trattato internazionale, firmato il 13 dicembre 2007, che ha apportato ampie modifiche al Trattato sull'Unione europea e al Trattato che istituisce la Comunità europea. Provvede al riparto di competenze tra Unione e Stati membri, e rafforza il principio democratico e la tutela dei diritti fondamentali, anche attraverso l'attribuzione alla Carta di Nizza del medesimo valore giuridico dei trattati. È entrato ufficialmente in vigore il 1° dicembre 2009.

[redacted]

Sono le quattro libertà fondamentali, simbolo dell'integrazione comunitaria, previste dal Trattato di Roma per la completa realizzazione il mercato interno:

- Libera circolazione delle merci che prevede la soppressione delle barriere doganali e il conseguente libero trasporto delle merci tra gli Stati membri;
- La libera circolazione delle persone che ha abolito tutte le formalità doganali tra gli Stati membri a carico dei cittadini comunitari in transito e ha dato la possibilità ai lavoratori, sia essi subordinati che autonomi, di svolgere un'attività lavorativa sul territorio di qualunque Stato membro;
- La libera prestazione dei servizi che si riferisce alla possibilità di fornire prestazioni retribuite in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento;

La libera circolazione dei capitali in virtù della quale si è avuta la completa liberalizzazione valutaria e l'integrazione nel settore dei servizi finanziari.

NB: Fonti originarie o primarie hanno → Direttamente efficaci negli stati membri.

del diritto UE, derivate dai trattati sono i regolamenti comunitari e le direttive. Proprio perché derivati dai trattati tali fonti secondarie sono chiamate DIRITTO DERIVATO.

- **Regolamenti**: Sono l'equivalente delle leggi ordinarie negli ordinamenti statali e sono direttamente applicabili, non è necessaria una legge di attuazione (contenuto precettivo).
- **Directive**: Le direttive, non sono precettive, ma creano un obbligo di risultato, con lo Stato in questione che è libero di seguire la strada che preferisce, a patto che raggiunga il risultato richiesto. Diversamente dai regolamenti, necessitano di un provvedimento giuridico di attuazione: solo con l'approvazione della legge di attuazione esse entrano a far parte dell'ordinamento giuridico Italiano. Tuttavia, se siamo in presenza di una direttiva che contiene disposizioni non opzionali, precise e incondizionate, la cui applicazione non richiede disposizioni ulteriori, e se alla scadenza non è stata ancora recepita, esse viene applicata all'interno dell'ordinamento anche senza legge di attuazione, parliamo della cd **direttiva applicabile**.
- **Decisioni**: In via residuale troviamo le decisioni, che altro non sono che semplici atti comunitari che riguardano casi specifici, vincolanti per gli interessati, solitamente un singolo Stato membro.
- **Raccomandazioni**
- **Pareri**

Infine troviamo il **giurisprudenziale**, consistente nel diritto della corte di giustizia, cioè le sentenze della **corte di giustizia** (interpretative, di accoglimento o di rigetto).

Tali sentenze hanno efficacia erga-omnes, cosa che le assimila ai sistemi di common law in quanto il giudice successivo è schiavo del precedente (Non si può cambiare interpretazione). Ciò si differenzia dalla **civil law** (civil law) che una volta interpreta in un modo, e la volta dopo può interpretare in maniera diversa.

Perché hanno tale efficacia? Semplicemente perché la corte di giustizia di fatto interpreta il diritto comunitario al fine di una sua uniforme applicazione negli ordinamenti degli stati membri; una volta che interpreta la norma in un modo, diventa tale i giudizi nazionali non possono cambiare interpretazione.

NB: Divisione dei poteri nell'UE.

→ Consiglio e Parlamento europeo (751 parlamentari)

→ Commissione

→ Corte di Giustizia

Ora, scendendo su un gradino più basso, facciamo riferimento all'ordinamento interno, ed analizziamo le fonti primarie e secondarie.

(*Fonti di produzione, diverse dalle fonti di cognizione, esempio Gazzetta ufficiale*)

- **Legge formale**: Legge formale, emanata dal Parlamento (Art. 70 costituzione-Funzione legislativa). La legge ordinaria normalmente entra in vigore il 15' giorno successivo a quello della sua pubblicazione in gazzetta ufficiale. Le norme tributarie come già detto hanno una riserva di legge relativa, **riserva di legge** inoltre tali norme come detto non possono essere approvate con legge di bilancio ne abrogate con referendum popolare. Limite imposto alla legge riguarda il principio della capacità contributiva e la retroattività.

- [redacted]: Lo statuto del contribuente è una legge ordinaria approvata nel 2000 che tutela i diritti dei contribuenti.
- [redacted]: Legge sostanziale, equiparata alla formale, emanata dal Governo, potere esecutivo. Disciplinati dall'art. 77 della costituzione, i decreti legge sono provvedimenti provvisori con forza di legge, emessi dal governo in casi di necessità ed urgenza, proprio per tali motivi hanno efficacia immediata a partire dal giorno della loro pubblicazione. Decadono se non convertiti in legge dal Parlamento entro 60 giorni.  
[redacted]: Nel vigore il decreto esplica efficacia, se viene convertito tutto rimane nella norma, regolare, qualora non dovesse essere convertito tutti i rapporti che non sono esauriti vengono ridiscussi sulla base della vecchia normativa in vigore.
- [redacted]: Legge sostanziale, sono le fonti più utilizzate. Vengono emessi dal governo sulla base di una legge delega del parlamento che determina oggetto, principi e caratteri direttivi.

[redacted] In ambito tributario le leggi sono al 99% di iniziativa governativa a causa della loro difficoltà e a causa della necessità di competenze tecniche.

- [redacted] Con la riforma costituzionale del 2001 del Titolo V, la competenza legislativa residuale è passata alle regioni, mentre lo [redacted] [redacted] ha potestà legislativa esclusiva nella disciplina del sistema tributario, per esempio. [redacted] nel rispetto del sistema tributario definito dallo stato, possono istituire e regolare tributi collegati al territorio, regionale e locale, tuttavia non possono istituirli nella totale libertà, ma normalmente l'istituzione del tributo viene previsto in primis da una legge dello stato, chiamata legge quadro, che funge da cornice all'interno la quale le regioni hanno potestà legislativa.

[redacted]  
Nel rispetto della riserva di legge relativa specificata nell'articolo 23, e riserva di legge assoluta per le sanzioni penali d'imposta specificata nell'articolo 25, sono ammessi atti regolamentari in materia tributaria.

[redacted]. Anche la regione può emettere regolamenti nelle materie di sua competenza, di pari rango ai regolamenti governativi e ministeriali in termini di gerarchia.  
[redacted] si dividono in regolamenti esecutivi e delegati, deliberati dal consiglio dei ministri. Quelli esecutivi danno attuazione ad una legge. Quelli delegati invece possono essere emessi in ragione di una norma espressa. Dunque dev'esserci una norma del parlamento che delega il governo, dettando le regole generali che sono sullo sfondo.

[redacted]  
Quando parliamo di regolamenti parliamo comunque [redacted] fatto che siano atti con valore normativo significa che l'atto diventa obbligatorio in quanto vi è una legge sopra, per quello è chiamata normativa secondaria, perché senza la normativa superiore primaria, non varrebbe niente.

[redacted]  
Per chi diventa obbligatorio? Per tutti, perché è a portata generale. Esplica efficacia in virtù del rapporto di subordinazione che lega il destinatario dell'atto all'emittente. [redacted]

[redacted] tutti coloro che gerarchicamente si trovano in una posizione inferiore al ministro sono obbligati a rispettarlo. (Non ha valore per via della normativa primaria ma per il vincolo gerarchico)

generalmente sono dunque regole che non hanno valore normativo, troviamo:

1) **Circolare interpretativa**: Ha valore interpretativo circoscritto all'ambito dell'agenzia delle entrate, né il giudice né il contribuente sono tenuti ad attenersi al contenuto della circolare (agenzia tutti i giorni viene a contatto con norme tributarie). È vincolante solo per gli uffici gerarchicamente inferiori a quello che ha emesso la circolare. Crea tuttavia AFFIDAMENTO nei contribuenti: certezza di non incorrere in sanzioni se ci si uniforma al comportamento indicato nella circolare (BUONA FEDE).

Circolare può essere anche organizzativa (valore organizzativo), questo avviene quando il vertice disciplina l'organizzazione dei propri uffici. Entrambi le tipologie sono dirette agli uffici.

2) **Circolare di interpretazione**: Particolare tipologia di atto amministrativo in cui si analizzano posizioni relative al singolo caso. Come la circolare è un atto con cui l'agenzia attribuisce interpretazione alle norme, tuttavia lo fa in merito al singolo caso. Il contribuente fa istanza di interpello e l'agenzia risponde con una risoluzione: pubblica se ha ricevuto molteplici istanze simili, o privata se riguarda il singolo caso.

3) **Circolare di interpello**: "Contribuente chiede, amministrazione risponde". Il contribuente, in forza dell'articolo 11 dello Statuto, può presentare circostanziate e specifiche istanze con cui viene richiesto un parere circa l'interpretazione di una disposizione tributaria con riguardo ad un caso concreto e personale. (Esempio fusione, in tema di applicazione di tributi).

L'interpello è preventivo, significa che l'istanza del contribuente verso l'agenzia dev'essere preventiva all'azione, prima si chiede poi si agisce. Ci si deve riferire a dichiarazioni non ancora presentate.

Esistono diverse tipologie di interpello:

**Interpello di parere**: può essere presentato qualsiasi quesito riguardante l'applicazione di una norma tributaria. L'istanza di parere va inoltrata alla Direzione regionale dell'Agenzia che deve rispondere per iscritto entro 120 giorni. La risposta dev'essere motivata.

Se non perviene nessuna risposta il silenzio vale assenso. Il contribuente, perché valga il silenzio assenso, deve indicare nell'interpello oltre ai dati, la fattispecie, i recapiti, anche una sua interpretazione. Qualora l'istanza venga presentata da molteplici contribuenti l'amministrazione può dare risposta collettiva con circolare o risoluzione, piuttosto che rispondere singolarmente ad ognuno.

Il parere dell'agenzia vincola solo la questione oggetto dell'istanza di interpello: è vincolante per l'agenzia e non per il contribuente. Se il contribuente si attiene al parere espresso non potranno essere emessi atti sanzionatori che contraddicano la risposta in quesito. Il contribuente può tuttavia attenersi a parere o discostarsene andando incontro alle eventuali conseguenze del caso.

**Interpello di chiarimento**: contribuente ha dubbi sul vantaggio fiscale che può conseguire a seguito di una determinata operazione (Esempio fusione)

**Interpello di accertamento**: Usato dal contribuente per provare la ricorrenza di determinati regimi (esempio deduzione-detrazione)

**Interpello di disapplicazione**: Ha finalità di disapplicare una norma che impedisce al contribuente di accedere a deduzioni-detrazioni che potrebbe avere (norma anti-elusiva che limita deduzioni-detrazioni). A tal fine, il contribuente deve provare che nella situazione concreta non possono realizzarsi gli effetti elusivi che la norma intende evitare. L'agenzia disapplica quindi la norma e il contribuente può ottenere i vantaggi che gli spettano.

**Garante del contribuente**: Presso ogni direzione regionale dell'agenzia delle entrate è istituito il GARANTE DEL CONTRIBUENTE, organo collegiale formato da tre membri, che ha il compito di tutelare il contribuente che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi anomale. Non ha poteri autoritativi, può solo cercare di stimolare procedure di auto-tutela, rivolgere raccomandazioni e richiamare gli uffici nel rispetto del loro obblighi.

Differenza Norme sostanziali – Norme formali in ambito tributario.

- **Norme sostanziali**: sta alla base, riguarda la definizione e la disciplina dell'obbligazione tributaria, con annesse fattispecie ed effetti. Rientrano all'interno le *norme impositrici*, che stabiliscono i soggetti passivi, le aliquote, le basi imponibili. Sono sottoposte a riserva relativa e devono rispettare il principio di capacità contributiva. **Norme formali** stabiliscono

esenzioni, detrazioni e deduzioni. Anch'esse sottoposte alla riserva e al rispetto della capacità contributiva. [redacted], c'è bisogno del presupposto degli illeciti. (Riserva di legge assoluta per le sanzioni penali, relativa per le sanzioni amministrative)

- [redacted] sono le norme che disciplinano le attività di accertamento e riscossione del tributo e delle sanzioni. Si tratta di controlli e indagini che vengono fatti per assicurarsi le corrette modalità di presentazioni delle dichiarazioni, del versamento, oltre che aver adempiuto all'obbligo.

[redacted]

Di norma, se non è previsto diversamente la legge non ha effetto retroattivo (art 11 preleggi). Ci sono tuttavia numerose eccezioni a questo principio come il tempus regis actum: le norme formali possono disciplinare atti precedenti la loro entrata in vigore, ad esempio consentire una nuova modalità di indagine anche su periodi di imposta passati. Le norme formali sono quindi di applicazione immediata, si applicano ai procedimenti in corso di svolgimento al momento dell'entrata in vigore della legge, anche se essi sono relativi a fatti del passato.

La retroattività quindi non dovrebbe valere per le norme sostanziali, in quanto non rispetta il principio dell'attualità, ma abbiamo visto che vi sono casi in cui la Corte Costituzionale ha previsto la validità di ciò. Per quel che riguarda invece [redacted] noi sappiamo che la legge esplica i suoi effetti in tutto il territorio politico nazionale, e solo entro tale ambito. Essa si applica quindi a tutti i presupposti che si verificano entro tale ambito. Tuttavia possono essere presupposto d'imposta fatti avvenuti al di fuori dello stato italiano: deve però sussistere un collegamento personale con lo stato italiano.

[redacted]

Le fonti che riguardano il diritto internazionale tradizionalmente si distinguono in due grandi gruppi:

[redacted]

Con il primo gruppo, quello delle [redacted] si indicano tutte quelle norme di diritto interno, insieme alle norme consuetudinarie internazionali automaticamente recepite in forza dell'articolo 10 della costituzione "Italia si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute". Tra le norme di diritto interno troviamo per esempio quella della doppia imposizione, della stabile organizzazione e dei crediti d'imposta per imposte pagate all'estero. Si tratta sempre di esempi di norme che troviamo nel TUIR, norme mediante le quali lo Stato unilateralmente decide di disciplinare in un certo modo dei rapporti internazionali. (genesì unilaterale)

Diverse sono le norme di diritto internazionale tributario, che hanno una genesi ed un'efficacia completamente diversa. [redacted]

[redacted] Accordi che possono essere bilaterali o multilaterali, se comprende più di due Stati. (Convenzione multilaterale e' quella del *transfert Pricing*)

Tali norme derivano da accordi, convenzioni, trattati stipulati tra i vari Stati. Tuttavia tali accordi-trattati non diventano automaticamente norma interna, nell'ordinamento nazionale, ma necessitano di una legge di RATIFICA che dia loro attuazione (legge necessaria per via della riserva relativa in ambito tributario). Arrivata tale legge, avviene lo scambio degli strumenti di RATIFICA, mediante i quali lo Stato comunica all'altro di aver ratificato, e l'accordo entra in vigore nell'ordinamento nazionale, viene creata una norma interna, di rango secondario, con lo stesso contenuto del trattato.

In ambito internazionale si pone però il problema delle consuetudini, normalmente non accettabili in ambito tributario per via della riserva di legge.

Tuttavia, esclusivamente in ambito internazionale, si accettano i comportamenti derivanti da consuetudini, e si vanno dunque a rispettare i trattati secondo il principio "nonostante venga meno la riserva."

Lo stipulare tante convenzioni, come nel caso Italiano, comporta la nascita di alcuni "format", o modelli di convenzioni, noi usiamo tipicamente il modello OCSE (europeo), ma ne esistono altri quali l'US MODEL e il modello ANDINO per il SUD AMERICA.

non si limita esclusivamente ad elaborare tale modello-format, ma elabora anche un commentario dello stesso, quindi vengono illustrati i significati di alcuni termini, e cosa si vuole fare andando ad inserire determinate disposizioni. Qualora qualche paese non risulta d'accordo su qualcosa, deve far apporre riserva. (Esempio n Italia non d'accordo nei modelli sulla stabile organizzazione, e fa apporre riserva sull'interpretazione del commentario). Qualora la riserva non c'è significa che il paese ha aderito all'interpretazione data dal commentario, ciò significa che si è vincolati.

Un altro aspetto del commentario è il : trovandoci sempre in sistema di auto-determinazione dei tributi, se io persona leggo il commentario e applico le norme così interpretate, lo Stato non può dirmi che quella non è l'interpretazione corretta.

Costituzione nazionale e DIRITTO ORIGINARIO dell'UE, quindi i trattati (Costituzione UE); Sempre al primo posto, ma leggermente più sotto troviamo il DIRITTO VIVENTE, quindi Corte Costituzionale interna e Corte di Giustizia europea ed il DIRITTO DERIVATO dell'UE.

Norme di diritto internazionale tributario, si tratta di leggi speciali con procedimento rafforzato, derivante dall'accordo con un altro stato.

Fonti primarie nazionali, quindi legge ordinaria, decreti legge e decreti legislativi;

Fonti secondarie nazionali, regolamenti e atti.

La legislazione tributaria presenta alcune caratteristiche che ne rendono complessa l'interpretazione, sia per l'operatore economico che per il giudice, considerando il caso di contenzioso.

Tra le caratteristiche della legislazione tributaria che la rendono complessa l'interpretazione troviamo:

- 
- 
- 
- titi;
- Per la comprensione di alcune norme sono richieste conoscenze finanziarie, ragionieristiche, in materia di bilancio. Prevedono spesso anche calcoli e conteggi;
- Problemi di tecnica legislativa, in merito ai quali entra l'articolo 2 dello statuto del : il legislatore per richiamare una norma precedente, non può limitarsi a darne un riferimento ma deve sinteticamente indicarne il contenuto, nella "rubrica" deve richiamare il contenuto della disposizione che sta nascendo, il titolo della legge deve richiamarne l'oggetto, nella legge di modifica va riportato integralmente il testo corretto della norma modificata.

(disposizioni preliminari del codice civile contenenti norme generali, di grado primario, per l'applicazione delle leggi).

- 1) **Interpretazione letterale** consiste nel ricostruire l'enunciato normativo, quindi la norma, sulla base del significato semantico delle parole utilizzate nelle disposizioni che si sta interpretando. Se la norma utilizza un linguaggio comprensibile, cioè di senso compiuto, e che interpretato secondo tale criterio da luogo ad una norma con senso, l'interprete di ferma, altrimenti va avanti ricorrendo ad i criteri successivi "*in claris non fit interpretatio*".
- 2) **Interpretazione teleologica** consiste nella ricostruzione della norma, o meglio della ratio della norma, seguendo la finalità che il legislatore vuole perseguire, secondo le sue intenzioni. Molte volte infatti capita che il legislatore voglia perseguire qualcosa che tuttavia non emerge dal tenore letterale della norma. Ecco che bisogna in tal caso trascendere dal tenore letterale e dare un'interpretazione conforme a ciò che il legislatore intendeva.
- 3) **Interpretazione sistematica**: interpretare e ricostruire la norma, andando a collocare la disposizione all'interno del contest sistematico in cui si trova, quindi si va ad interpretare la norma tenendo conto del sottosistema impositivo in cui è prevista. Se i precedenti criteri non sono sufficienti per dare una corretta interpretazione della disposizione, si passa a tale criterio che permette di interpretare la norma in coerenza con il sistema di norme che la circondano, andando a considerare il sotto-sistema impositivo come un sistema normativo a parte.

Nell'attività interpretativa un altro criterio che può aiutare nella scelta della corretta interpretazione è **la costituzione**. Può accadere spesso che delle varie interpretazioni che si prospettano, solo una è conforme alla costituzione mentre le altre sono illegittime perché violano tale criterio. In tal caso l'interpretazione del giudice tributario deve dare prevalenza a quell'interpretazione conforme alla costituzione. (Criterio che ha prevalenza su tutti)

Un'altra situazione che può prodursi in sede di interpretazione è quando la norma ha delle lacune, a quel punto entra in gioco **l'analogia**.

C'è da premettere che in ambito tributario, a causa della riserva di legge, le norme sostanziali, che siano impositrici o agevolative, NON permettono l'utilizzo dell'analogia.

Allora ci chiediamo, dov'è applicabile l'analogia? L'analogia è applicabile per tutto ciò che si trova attorno i tratti essenziali del tributo, espressi nella norma sostanziale. **Però non è applicabile per le norme procedurali.**

Finite tale premessa sull'applicazione dell'analogia, distinguiamo due tipologie di analogia:

- **Analogia in materia di diritto**: si ricorre a principi generali dell'ordinamento giuridico tributario per regolamentare una determinata fattispecie concreta.
- **Analogia in materia di fatto**: si ricorre ad un'altra norma che disciplina fattispecie similari per colmare il gap creatosi.

Avendo visto in precedenza le fonti del diritto, vediamo ora cosa disciplinano tali fonti.

È il momento dunque di analizzare **l'obbligo tributario** andando a vedere le modalità di adempimento e di inadempimento, in particolare analizzando nel caso di inadempimento **la sanzione tributaria**.

**L'obbligo tributario**, come abbiamo detto nelle lezioni passate, disciplina l'obbligazione tributaria, nei suoi tratti essenziali, andando a definire dunque **l'oggetto** (il fatto che se si verifica determina il sorgere dell'obbligazione), **il soggetto passivo** (i soggetti che compiono il fatto), **il soggetto attivo**.

L'obbligazione tributaria è dunque: **il contribuente** (controparte ente pubblico), **l'imposta** (imposta per legge) e **il pagamento** (comporta prestazione patrimoniale, uscita monetaria).

Quando ci troviamo di fronte ad una norma sostanziale, dobbiamo porci il problema di individuare il sorgere dell'obbligazione tributaria.

In passato l'obbligazione tributaria sorgeva quando l'ufficio emanava l'atto, mediante il quale veniva richiesto il pagamento del tributo al contribuente. L'atto dell'ufficio era dunque l'elemento che costituiva l'obbligazione, da quel momento sorgeva l'obbligo per il contribuente di versare il tributo.

Con il passaggio al sistema di auto-determinazione del tributo, si pose il problema se l'atto d'ufficio aveva ancora tale valenza costitutiva, e si giunse alla conclusione che l'atto d'ufficio aveva in realtà una mera valenza dichiarativa, riguardante un'obbligazione già sorta. Sorta in che momento? Sorta nello stesso istante in cui si realizza il presupposto. Tutto ciò che accade dopo, come l'atto per esempio, non fa altro che esplicitare un presupposto che è già sorto in precedenza.

Non a caso, il primo atto, che una volta era l'atto d'ufficio, oggi è la dichiarazione del contribuente mediante il quale dichiara un presupposto già sorto;

In sintesi, questo è il meccanismo di funzionamento del rapporto tributario.

è quel fatto che è assunto come generatore dell'obbligazione tributaria.

L'individuazione del presupposto dev'essere conforme agli articoli 23, in particolar modo alla riserva di legge in esso disposta, e 53, facendo riferimento al principio di capacità contributiva. Tale fatto deve essere basato su fatti economici e dev'essere indicatore di capacità contributiva, effettiva e attuale.

: La quantificazione del debito di imposta dipende dalla base imponibile, che è l'elemento chiave che ci permette di determinare la quantificazione del tributo.

In parole povere è il valore sul quale si applica l'aliquota per calcolare le imposte sul reddito. In diritto tributario la base imponibile consiste nell'accumulo di redditi che il soggetto produce, dalla quale prima di applicare l'aliquota possono essere scalati, o meglio DEDOTTI tutti gli ONERI DEDUCIBILI, ossia le spese che si possono scalare dall'imponibile. Da non confondere con il presupposto (molte volte presupposto e base imponibile coincidono come ad esempio il reddito ai fini IRPEF).

L'aliquota altro non è che un tasso, o meglio una percentuale del reddito, del patrimonio o meglio del valore imponibile, in base al quale si determina l'imposta dovuta.

- Aliquota progressiva: cresce al crescere della base imponibile
- Aliquota regressiva: decresce al crescere della base imponibile
- Aliquota costante
- Aliquota marginale: aliquota relativa allo scaglione; la base imponibile è divisa in scaglioni e ad ogni scaglione è applicata un'aliquota differente

a: Con credito di imposta intendiamo il credito del contribuente nei confronti del Fisco.

- Crediti accordati per motivi di tecnica tributaria, per porre rimedio a fenomeni di doppia imposizione;
- Crediti tributari accordati per ragioni extra-fiscali: si tratta di finanziamenti di cui i beneficiari fruiscono compensando i crediti attribuiti coi debiti di imposta.

Possono essere rimborsabili, oppure non rimborsabili, cioè utilizzabili dal contribuente solo a compensazioni del debito di imposta, e non prevedono il rimborso in caso di eccedenza.

Passiamo ora all'analisi di due grandi problematiche del nostro sistema,

di ha quando si occulta un'obbligazione già validamente sorta, per esempio si occulta materia imponibile quale i corrispettivi, gli scontrini: compro acqua, sorge obbligazione, non mi viene fatto lo scontrino, si occulta l'obbligazione sorta.

si ha quando si evita di far sorgere l'obbligazione tributaria, ciò significa che si pongono in essere dei comportamenti che fanno sì che l'obbligazione non sorga, e si raggiungono gli stessi risultati che l'avrebbero fatta sorgere. Chi elude non viola alcuna disposizione. evita semplicemente di realizzare il

presupposto della tassazione più onerosa (sorge meno onerosa), o a volte la evita completamente (non sorge l'obbligazione), seguendo un percorso alternativo-anomalo.

Esempio: Tizio pur non pagare per l'attraversamento del ponte (presupposto) fa il giro largo e raggiunge lo stesso obiettivo. (Aggiramento del lago = aggiramento della norma)

Chiariti i due concetti fondamentali, vediamo come evadono le grandi imprese e le piccole imprese, cercando di coglierne le differenze, e successivamente vediamo cosa accade con l'elusione che tempo fa era legittima, oggi si è deciso in ambito tributario che non è più legittima. (Aggiramento della norma)

Considerando l'evasione, bisogna dire che può essere analizzata facendo riferimento alle entrate, componenti positive di reddito, ma anche riferendoci alle uscite, componenti negative di reddito. Ragionando dal lato delle entrate occulto lo scontrino, ragionando dal lato delle uscite provo a gonfiare le mie spese/occultarle (esempio scrivania).

C'è da dire tuttavia, che nel caso dell'occultamento del corrispettivo, ciò avviene in particolar modo se ci riferiamo ad un piccolo negoziante, proprietario egli stesso del negozio, e non avviene quasi mai nella grande organizzazione quale il supermercato, dotato di un importante impianto contabile mediante il quale la proprietà controlla l'organizzazione (il cassiere).

Nel caso invece del "gonfiare le spese" è necessaria la simmetria, elemento chiave dell'auto-determinazione dei tributi. Cioè? Io posso gonfiare le spese qualora ho di fronte un fornitore "furbetto" come me, se trovo di fronte un fornitore onesto io non posso gonfiarle. Per quello si parla di simmetria. Riferendoci all'elusione, vi sono tre elementi fondamentali, al verificarsi dei quali l'elusione viene considerata abuso di diritto, quindi illegittima:

Se non si hanno valide ragioni economiche per aver effettuato l'operazione che fa verificare tali tre elementi, si parla di elusione = abuso di diritto.

Con il termine soggetti passivi vengono solitamente identificati i soggetti portatori di capacità contributiva che sono obbligati dalla norma tributaria ad adempimenti economici, [redacted].  
Possono essere soggetti passivi persone fisiche, persone giuridiche (spa/srl/sapa) e anche soggetti privi di personalità giuridica quali associazioni non riconosciute e società di persone (ss/snc/sas).  
Il concetto di soggetto passivo si è evoluto durante il tempo di pari passo con l'evoluzione del sistema tributario, passato da sistema d'ufficio a sistema di auto-determinazione dei tributi.

- [redacted] (IN SENSO STRETTO): Soggetto inciso dall'onere tributario, è il contribuente, soggetto obbligato in quanto ha posto in essere fatti indici di capacità contributiva. Paga il tributo, non lo versa. (Esempio sistema IVA)
- [redacted] (IN SENSO LATO): Soggetto obbligato al versamento del tributo anche se non è lui stesso a porre in essere il fatto indice di capacità contributiva: versano l'imposta per fatti riferibili ad altri; sono:
  - o [redacted] "Per responsabile d'imposta si intende un soggetto che è tenuto, per legge, al pagamento di un tributo insieme ad altri, per fatti e situazioni riferibili a questi ultimi, ed ha diritto di rivalsa."  
Si tratta di un soggetto obbligato al versamento dell'imposta *solidalmente* ai contribuenti principali, per fatti indici di capacità contributiva riferibili soltanto a questi altri. Si tratta di un caso di solidarietà dipendente, vi è l'obbligato principale (contribuente principale colui che ha posto in essere il presupposto) e l'obbligato dipendente (responsabile d'imposta, esempio notaio che stipula atto diventa responsabile d'imposta)

Dunque troviamo un caso di obbligazione solidale in materia tributaria: l'adempimento integrale di un coobbligato libera tutti gli altri.

Ha il diritto di rivalsa: ciò consiste nella possibilità di rivalersi con gli obbligati principali dell'obbligazione per il pagamento dei tributi che nascono per situazioni riferibili a loro stesso.

*"Il diritto di rivalsa, nel diritto tributario, è il diritto del soggetto passivo del tributo di richiedere ad un altro soggetto una somma di danaro pari al tributo di cui è debitore."*

NB: [redacted] diversamente da quella dipendente, vede tutti i soggetti sullo stesso piano, con il presupposto di imposta che si riferisce in modo unitario a tutti i soggetti. NBB: Tuttavia, in entrambi i casi di solidarietà il fisco può chiedere indipendentemente il pagamento a chi vuole, non vi è alcun obbligo di preventiva escussione, nessun debitore può pretendere che ne venga attaccato un altro prima di lui.

In caso di solidarietà paritetica, l'obbligato che ha versato la totalità dell'obbligazione ha diritto di regresso sugli altri obbligati per l'importo pari alla loro quota di competenza (regresso=rivalsa in caso di soggetti tutti sullo stesso piano). NE caso del responsabile d'imposta, come detto ha il diritto di rivalsa per l'intero importo versato nei confronti dell'obbligato principale.

- [redacted] Il sostituto d'imposta, nell'ordinamento italiano, è un soggetto (pubblico o privato) che per legge sostituisce in tutto o in parte il contribuente (cioè il cd. sostituito, ovvero chi pone in essere il presupposto d'imposta) nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, trattenendo le imposte dovute dai compensi, salari, pensioni o altri redditi erogati e successivamente versandole allo Stato o ad una pubblica amministrazione italiana. Dunque è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti riferibili a quest'altri. L'introduzione della figura del sostituto d'imposta risponde a tre esigenze:
  - 1) La prima riguarda la semplificazione dei rapporti del fisco con la pluralità dei contribuenti
  - 2) La seconda concerne il rafforzamento della garanzia patrimoniale
  - 3) La terza si concretizza nell'interesse alla sicura riscossione del tributo.

[redacted]: il sostituto d'imposta (DATORE DI LAVORO) preleva l'imposta sul sostituito (LAVORATORE) utilizzando lo strumento della RITENUTA. Così facendo egli trattiene parte dello stipendio a titolo di imposta. Il contribuente di fatto rimane il lavoratore, quello di diritto il sostituto, che non è inciso dal tributo ma è obbligato a versare l'imposta allo stato.

Approfondimento RITENUTA prof → RITENUTA = STRUMENTO IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA:

Chi è che deve effettuare le ritenute? In passato erano solo i grandi datori di lavoro, quali le società di capitali S.p.A., uniche soggette a bilancio; oggi invece devono effettuare le ritenute tutti i soggetti tenuti alla redazione delle scritture contabili, che rappresentano una traccia che lo Stato può controllare, siano essi enti pubblici o privati. A chi si applicano le ritenute? Si applicano a tutti i soggetti passivi di fatto che altrimenti non riuscirei a controllare. Su cosa applico le ritenute? Le applico sull'ammontare erogato-percepito, dunque sul salario/pensione ecc. La ritenuta segue il principio della CASSA, del percepito. Le imprese non subiscono ritenute, vanno per COMPETENZA.

R [redacted]: Il sostituto è tenuto OBBLIGATORIAMENTE ad effettuare la ritenuta nel momento in cui corrisponde la somma al sostituito.

Il legislatore imponendo tale rivalsa obbligatoria si assicura che il peso economico dell'imposta resti a carico di chi ha posto in essere il fatto indice di capacità contributiva.

E [redacted] Uno stesso soggetto può essere soggetto passivo di fatto (andare a ristorante e pagare iva) e soggetto passivo di diritto (capo studio avvocati, applica ritenute ai dipendenti).

Esistono due tipologie di sostituzione, o meglio due tipologie di ritenute:

**[REDACTED]** La sostituzione a titolo d'imposta comporta l'applicazione di un'aliquota fissa su un determinato provento, che viene così sottratto alla sua inclusione, nel reddito complessivo del percettore. (somma sottratta al reddito ad opera del sostituto d'imposta; somma che rappresenta l'intera imposta dovuta)  
 E' una ritenuta prevista in specifici casi, come per i compensi corrisposti a lavoratori autonomi non residenti, sui dividendi, ed altri redditi di capitale spettanti ai non residenti, oltre che sulle vincite. La particolarità di tale ritenuta è che esaurisce l'obbligazione tributaria, motivo per il quale il sostituto non deve dichiarare i redditi soggetti a ritenuta, in quanto il prelievo estingue l'obbligazione a titolo definitivo.  
 In passato l'aliquota era fissa al 30%, ritenuta troppo alta è scesa e per esempio sui titoli di stato è del 12,5% mentre per gli altri strumenti finanziari del 27%.

Conseguenze dell'inadempimento del sostituto:

**[REDACTED]**: sostituto è l'unico obbligato nei confronti della legge, il fisco può agire solo nei confronti di quest'ultimo, sul quale ricadono tutte le conseguenze;  
**[REDACTED]** il fisco può agire anche nei confronti del sostituto, come responsabile d'imposta. Sorge infatti un'obbligazione solidale dipendente, dove il sostituto è l'obbligato principale ed il sostituto è l'obbligato dipendente. Il sostituto, una volta effettuato il pagamento si rivarrà sul sostituto dato che il peso economico dell'imposta dovrebbe gravare su quest'ultimo.

**[REDACTED]**: Nella sostituzione a titolo d'acconto il sostituto è soggetto passivo di un autonomo obbligo di versamento di un acconto. Le ritenute in tal caso costituiscono un acconto sull'imposta che sarà dovuta, calcolata successivamente sui redditi complessivi percepiti nel periodo d'imposta. Chi subisce la ritenuta acquisisce nient'altro che un credito nei confronti del fisco pari all'importo della ritenuta, che sarà indicato nella dichiarazione dei redditi e sarà DETRATTO dal debito di imposta di quell'anno.  
 Ecco che la ritenuta, nonostante si presenta come prelievo anticipato, in tal caso NON esaurisce in alcun modo l'obbligazione tributaria, ma è richiesta un'attività del sostituto. (La somma prelevata non rappresenta l'intera imposta, come nel caso precedente, ma una parte)  
 La funzione di tale ritenuta consiste nel poter riscuotere anticipatamente il prelievo prima del termine del periodo di imposta, oltre a permettere di tracciare la ricchezza dei lavoratori. La misura delle ritenute è quantificata da un'aliquota spesso fissa, variabile per i redditi di lavoro dipendente.

**[REDACTED]**  
 - Sostituto opera ritenuta ma non la versa: il sostituto adempie all'obbligazione di ritenuta ma non all'obbligazione di versamento. Il sostituto, in sede di dichiarazione, DETRAI legittimamente le ritenute subite; il solo fatto di averle subite gli attribuisce il titolo a portarle in detrazione. Egli addirittura potrebbe non essere a conoscenza del mancato versamento.

Il sostituto è l'unico soggetto sanzionabile, il fisco quindi oltre al versamento delle ritenute mancanti e gli interessi su esse maturati, imporrà una sanzione.

**[REDACTED]** Il sostituto scomputa l'imposta ritenuta; Il sostituto non scomputa la ritenuta e si rende debitore verso il fisco per l'intera imposta dovuta, incluse le mancate ritenute d'accordo non versate e non operate.

NE **[REDACTED]**: Articolo 23 del DPR 600 specifica quali sono i soggetti sostituiti d'imposta in materia di imposte sui redditi: imprenditori individuali, esercenti arti e professioni, società ed altri enti soggetti ad IRES assimilati a società (università), curatori fallimentari e amministratori di condominio.

Dopo aver analizzato i soggetti passivi, oggi vediamo i soggetti [redacted] cioè coloro che agiscono per lo Stato nell'ambito dell'attuazione del prelievo.

L'amministrazione finanziaria soggetti attivi è titolare della potestà applicativa delle norme tributarie e si avvale di alcuni organi ausiliari nella sua applicazione.

In tale contesto bisogna immediatamente distinguere [redacted]

Tale potere si traduce nella possibilità da parte del soggetto attivo di emanare atti potenzialmente vincolanti per il destinatario, cioè atti avente valore provvedimento, che dunque diventano definitivi se non impugnati entro i termini, atti che servono per attuare il prelievo. Differenza tra gli atti dei soggetti ausiliari, i quali non incidono nella sfera giuridica del destinatario.

(C'è chi sostiene che il soggetto attivo sia il destinatario del gettito tributario)

L'attività amministrativa in campo tributario è affidata alle [redacted] enti pubblici economici soggetti ai poteri di indirizzo e di vigilanza del MEF, ministero economia e finanze, dal quale dipendono. In passato il [redacted] è stato privato del potere di attuare il tributo, e oggi ha solo poteri di indirizzo.

Le agenzie (agenzie fiscali) sono [redacted]

- 1) [redacted] applica tributi doganali; si occupa dell'amministrazione, della riscossione e dei contenziosi relativi ai diritti doganali e alla fiscalità legata agli scambi internazionali e alle accise sulla produzione;
- 2) [redacted] Governa il catasto (inventario di tutte le proprietà immobiliari, proprietari/valore immobile), fissando le rendite catastali (reddito medio che l'agenzia attribuisce al singolo immobile) degli immobili;
- 3) [redacted]: Amministra i beni immobiliari dello Stato;
- 4) [redacted] Amministra tutti i tributi statali, eccetto quelli doganali e le accise.

Al vertice di tale agenzia vi è un direttore generale da cui dipendono le direzioni regionali, che si suddividono poi in quelle provinciali. I compiti operativi sono svolti dagli uffici dell'agenzia delle entrate che hanno il compito di controllare le dichiarazioni, svolgere indagini, emettere accertamenti, disporre rimborso e formare i ruoli delle riscossioni.

Ha inoltre il compito di perseguire il massimo adempimento degli obblighi fiscali attraverso l'assistenza ai contribuenti e i controlli volti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione.

NB: Sovranità territoriale fondamentale per l'individuazione del potere. Se mi arriva un avviso, a me che sono di Roma, dell'Agenzia di Milano, è carta straccia, l'agenzia non ha il potere. Stessa cosa vale in caso di interpello, che risulta valido solo che richiesto all'agenzia di competenza.

Tuttavia con quest'ultimi c'è stato un problema in quanto si affidava il potere non solo alle agenzie, ma anche a società X S.r.l., convenzionata per esempio con la regione per l'attuazione del prelievo.

Dunque è nata la distinzione che sostiene che per i tributi erariali il soggetto attivo è chi ha il potere di emanare atti avente valore provvedimento, mentre per i tributi non erariali, la società convenzionata non può essere soggetto attivo, dunque in quel caso il soggetto attivo è identificato come il destinatario del gettito.

Equitalia, che verrà abolita dal 01/07/2017, è una società italiana a totale controllo pubblico, incaricata della riscossione dei tributi su tutto il territorio, con l'eccezione della Sicilia. È partecipata al 51% dall'Agenzia delle Entrate e al 49% dall'INPS.

L'agente della riscossione, oltre ad essere legittimato a ricevere i versamenti diretti delle principali imposte, in ipotesi di omesso adempimento provvedere a riscuotere coattivamente.

tipico esempio della Guardia Di Finanza GDF.

Essendo un soggetto ausiliario ha poteri di controllo ma non poteri istruttivi (li vedremo meglio dopo), dunque non può emettere atti avente valore provvedimento.

Distinzione dei poteri interni alla GDF: PG (Polizia giudiziaria) e CDS (Codice della strada) hanno solitamente il basco verde, non hanno poteri tributari ma se vogliono possono arrestarci. Poteri tributari appartengono alla PT (Polizia tributaria). Oltre ai soggetti ausiliari abbiamo delineato anche dei soggetti intermedi, che svolgono funzioni pubbliche, i cd CAF, prima CAAF, che hanno il compito di fare la dichiarazione, svolgendo anche controlli preliminari, così da evitare la presenza di errori.

La [redacted] di cui abbiamo parlato inizialmente si attua a mezzo di operazioni materiali, quali atti, provvedimenti ecc. Questi hanno lo scopo di determinare quanto il soggetto passivo deve versare a titolo di tributo, ed anche di controllare se tale soggetto abbia correttamente adempiuto ai suoi doveri dichiarando e versando quanto realmente dovuto, costringendo in caso contrario ad integrare il versamento e a versare le sanzioni dovute. [redacted]

- 1) [redacted] Ha luogo sia mediante l'emanazione di atti provenienti dal contribuente, mediante i quali accerta e liquida l'imposta, sia con atti provenienti dal fisco che accertano autoritariamente l'effettivo imponibile dovuto emettendo avvisi di accertamento che rettificano quanto dichiarato o accertano quanto totalmente non dichiarato. Spetta all' [redacted].
- 2) [redacted] (Controllo-Indagine): Svolgimento di operazioni di indagine e atti istruttori volti ad appurare fatti costituenti reato, evasione, illeciti. Spetta ENTRATE/GDF
- 3) [redacted]: Si concreta nell'emanazione di atti amministrativi sanzionatori a fronte di trasgressioni della legge tributaria.
- 4) [redacted]: Potere di riscuotere quanto dovuto, incassando tributi e sanzioni. Spetta ENTRATE/EQUITALIA
- 5) [redacted] Tale potere mira ad assicurare l'imparzialità e l'uniformità dell'azione amministrativa, allo scopo di garantire il buon funzionamento dell'apparato amministrativo e la più efficiente utilizzazione delle risorse umane/materiali.

Ciò ci permette di delineare una semplice divisione dei poteri dei soggetti attivi-ausiliari:

- [redacted]: Classicamente chiamati poteri di accertamento. Fase di accertamento oggi grava sui contribuenti, dunque l'agenzia può esclusivamente controllare l'esatto adempimento del tributo, andando a verificare il presupposto a monte. Ma per fare ciò ha bisogno di esercitare i poteri istruttori.
- [redacted] Controllo (fase liquidazione e riscossione), per esempio mi metto fuori il negozio e chiedo lo scontrino. (Sono della polizia tributaria ed ho tale potere)  
Occorre tuttavia distinguere tali poteri in base al luogo in cui viene esercitato:
  - [redacted]o: Tale potere necessita che io inviti il contribuente (instaura il contraddittorio, invito a comparire per difendere la mia posizione), spiego il perché dell'invito e chiedo a quest'ultimo i documenti di cui ho bisogno, se non li ha con se ha un limite di 15 gg per consegnarli. Qualora non fornisce le informazioni richieste è come se tali documenti non esistessero. L'agenzia può inoltre inviare dei questionari al contribuente: non rispondere comporta l'applicabilità dell'accertamento con metodo induttivo extracontabile (dopo lo vedremo)
  - [redacted] La prima grande distinzione riguarda i locali adibiti esercizio di impresa/altri professioni, e locali adibiti abitazione del soggetto. Nel primo caso l'esercizio dei poteri rientra in ambito tributario, nel secondo vi è la riservatezza del domicilio, serve l'autorizzazione del procuratore della repubblica. Occorre distinguere tuttavia ulteriori ambienti: Se si tratta di un'impresa devo distinguere locali aperti al pubblico e non. Se sono aperti al pubblico, nel negozio, si può esercitare il potere di controllo; se il locale non è aperto al pubblico invece devo esibire l'autorizzazione all'accesso rilasciata dal comandante della GDF. Nel caso di altre professioni non basata l'autorizzazione per entrare, è necessaria la presenza del professionista/suo delegato.

\_\_\_\_\_ è un procedimento amministrativo che ricomprende numerosi atti e numerose attività messe in campo sia dal contribuente che dal fisco.

Il primo punto dell'accertamento \_\_\_\_\_ presentata dal contribuente. Spesso il procedimento amministrativo si conclude al compimento di questo unico atto se l'amministrazione non avvia nessun controllo su quanto dichiarato o avvia un controllo che non rileva irregolarità. Infatti non tutte le dichiarazioni sono sottoposte a controllo \_\_\_\_\_. LE: esso è selettivo e avviene secondo criteri individuati dall'amministrazione. Solo il controllo matematico-automatico avviene su ogni dichiarazione. Dunque il procedimento inizia con la dichiarazione, mediante la quale il contribuente assolve ad un obbligo impostogli dalla legge. \_\_\_\_\_ Segue una \_\_\_\_\_ scaturita da un'analisi della dichiarazione o da una segnalazione o da un'indagine della GDF. Infine abbiamo la \_\_\_\_\_: il procedimento si conclude con la notifica di un atto impositivo (avviso di accertamento) o senza l'emanazione di nessun provvedimento.

L'attuazione delle leggi di imposta segue uno schema preciso, ed è affidata il più delle volte agli stessi contribuenti, sui quali gravano obblighi di dichiarazione, di tenuta della contabilità e di auto-liquidazione e riscossione-versamento del tributo. Nella disciplina della maggior parte delle imposte, i contribuenti devono presentare una dichiarazione all'amministrazione finanziaria. La dichiarazione è un'obbligazione formale che in caso di tributi periodici, va presentata per ciascun periodo in cui si verifica il presupposto.

\_\_\_\_\_: Sistema di auto-determinazione dell'imposta e auto-liquidazione della stessa. Il contribuente in sede di dichiarazione determina la base imponibile, ed egli stesso auto-liquida l'imposta mediante il modello F24. NBB: \_\_\_\_\_ è un insieme di più dichiarazioni presentate in modo semplificato ed unificato. È una dichiarazione unificata annuale, presentabile dai contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare. Per i lavoratori dipendenti c'è il 730, dichiarazione dei redditi semplificata. Il datore di lavoro deve liquidare gli acconti dovuti al lavoratore, se quest'ultimo è a debito trattiene l'imposta dovuta in busta paga e la versa al fisco, se è a credito il rimborso avviene con riduzione ritenute in busta paga.

\_\_\_\_\_ (Recuperando dati dichiarazione dall'anagrafe tributaria)

Tale controllo è finalizzato a verificare l'esattezza numerica dei dati dichiarati; l'amministrazione:

- Corregge errori materiali/di calcolo dei contribuenti
- Riduce le detrazioni di imposta, deduzione dal reddito e i crediti di imposta indicati in misura superiore alla legge o non spettanti in base a quanto dichiarato
- Controlla che i versamenti siano tempestivi e corrispondenti a quanto dichiarato

Qualora risulta che l'importo auto-liquidato è inferiore a quanto dovuto non viene emesso un avviso di accertamento, ma si procede direttamente con la riscossione.

Il risultato viene comunicato al contribuente con un \_\_\_\_\_ che lo invita a versare la maggiore somma: se versa quanto richiesto la sanzione è ridotta di 1/3, evitando l'iscrizione a ruolo; altrimenti si procede scaduti 30 giorni al versamento integrale con sanzione piena. In tal caso il ruolo (lista debitori) viene trasmessa all'agente della riscossione, Equitalia per intenderci, che invia le cartelle di pagamento: se non si paga entro 60 giorni si procede con l'esecuzione forzata.

Alla liquidazione informativa può seguire il controllo formale (36ter) entro due anni dalla data di presentazione della dichiarazione. In tale tipologia di controllo non vengono controllate tutte le dichiarazioni, ma solo alcune voci, di alcune dichiarazioni.

Esempio l'agenzia controlla detrazione di imposta per figli a carico non utilizzata legittimamente dal contribuente. Ecco che in sede di controllo formale il contribuente/sostituito d'imposta è invitato a fornire chiarimenti in ordine ad alcuni elementi della dichiarazione, in tal caso detrazioni, e deve dunque trasmettere i documenti che li giustificano. (Invito al contraddittorio, in tal caso obbligatorio)

Dopo aver invitato il contribuente a portare i documenti necessari, si procede con la verifica. In esito a tale controllo gli uffici possono non rilevare nessuna anomalia, oppure:

- Escludere lo scomputo di ritenute non documentate
- Escludere le detrazioni di imposta non spettanti
- Escludere le deduzioni di reddito non spettanti
- Quantificare effettivamente i crediti di imposta
- Correggere gli errori materiali di calcolo

In ragione di ciò emettono un avviso bonario che indica i motivi che hanno dato luogo a tale rettifica degli imponibili o di altri dati dichiarati. La procedura in caso di avviso bonario è la stessa della liquidazione automatica-informatica.

L'amministrazione finanziaria (soggetti attivi) e la GDF (ausiliari) possono procedere al controllo sostanziale delle dichiarazioni, per accertare che la dichiarazione non sia infedele o incompleta, o accertare il reddito di ufficio in caso di omissione o nullità della dichiarazione stessa.

Il controllo sostanziale consiste dunque nell'accertamento che si distingue dai controlli formali perché prevede una sfera valutativa e interpretativa delle norme, è insito in questo tipo di controllo un'attività investigativa e di analisi dei fatti economici.

- [redacted]: Non viene presentata alcuna dichiarazione, o viene presentata oltre 90gg dalla scadenza.
- [redacted]: Non redatta sugli stampati conformi a quelli ministeriali e/o non sottoscritta; è sanabile (torna valido) qualora il contribuente si presenta a sanare l'atto;
- [redacted]: Un reddito non è indicato nel suo esatto ammontare
- [redacted]: È omessa l'indicazione di una fonte reddituale;

Nei primi due casi l'amministrazione emette un accertamento d'ufficio: accerta il reddito globale con metodo sintetico per le persone fisiche, ed induttivo extracontabile per il reddito di impresa o lavoratore autonomo. (accertamento tributo) Negli ultimi due casi l'amministrazione procede con un accertamento in rettifica per la parte di imposta dovuta non versata, ovviamente maggiorata da interessi e sanzioni.

La forma principale attraverso cui avviene il controllo (sostanziale) dei contribuenti è la VERIFICA, consistente in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso in un luogo, seguono ispezioni documentali e altri controlli (una volta entrati, e abbiamo visto in precedenza la differenza tra i vari locali, avvengono le ispezioni documentali su libri contabili e documenti, avente per oggetto la regolarità della contabilità.

Si prosegue con le verifiche che servono appunto a verificare la corrispondenza tra realtà fattuale e documentale, andando a vedere se quanto scritto nei documenti corrisponde alla realtà).

(Quando inizia verifica il contribuente dev'essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata, accessi ispezioni e verifiche devono avvenire in maniera tale da recare meno turbativa alla clientela se avvengono durante l'orario di esercizio attività – Art 12 stato contribuente)

L'iter si conclude con il [redacted] che sintetizza i dati rilevati.

Dopo il rilascio il contribuente può comunicare entro 60gg osservazioni e richieste che verranno valutate.

L'avviso di accertamento verrà emanato dopo 60gg, salvo casi d'urgenza.

Il contribuente può manifestare l'adesione al PVC ottenendo una riduzione sulle sanzioni:

- Contribuente può presentare adesione al verbale di costatazione che da luogo ad un accertamento parziale. (Rateizzazione pagamento)

- L'ufficio notifica al contribuente un invito al contraddittorio, nel quale viene indicata la pretesa fiscale: il contribuente può aderire versando la prima rata entro il 15esimo giorno, in tal modo subita sanzioni pari a 1/6 del minimo. (Rateizzazione)
- Infine il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione, chiedendo all'ufficio di formulare una proposta.

Se non avviene nulla di tutto ciò viene emesso l'avviso di accertamento, ovviamente non prima del termine dei 60 giorni (art.12 statuto del contribuente).

1. Redditi per i quali non c'è obbligo contabile (redditi fondiari, lavoro dipendente, di capitale, diversi per persone fisiche ed enti non commerciali) → Vale per le persone fisiche ed anche per quelle che esercitano imprese/lav. autonomi, ma solo se serve a rettificare redditi non dichiarati provenienti da redditi senza obbligo contabile:

- [redacted] (Art 38 DPR 600 comma 1,2,3): Metodo applicato dall'Agenzia se è a conoscenza di una fonte specifica di reddito che il contribuente non ha dichiarato. Può venirne a conoscenza in base a dati/info reperibili presso l'anagrafe tributaria o presso dichiarazioni degli anni precedenti del contribuente, inoltre può farlo a patto che vi siano presunzioni semplici, ma gravi precise e concordati. Tale metodo ricostruisce l'imponibile considerandone le singole componenti, con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie.
- [redacted] (Art 38 DPR 600 commi successivi): L'agenzia in tal caso non è nelle condizioni di individuare la fonte di reddito non dichiarata, tra le 6 categorie, quindi il legislatore ha previsto che l'Agenzia non va a ricostruire il singolo reddito, come nel metodo precedente, ma ricostruisce il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese sostenute dal contribuente spesso per l'acquisto di beni/servizi e per il loro mantenimento. Dato il suo carattere fortemente presuntivo, l'accertamento sintetico non è ammesso per qualsiasi scostamento, ma solo quando l'agenzia ritiene che il reddito complessivo sia maggiore di quanto dichiarato di 1/5. (CONTRADDITTORIO OBBLIGATORIO prima di emettere avviso di accertamento, per tale modalità di accertamento)
  - Accertamento basato sulle spese per spese globali: tenore di vita
  - Accertamento basato sulle spese per investimenti
  - Redditometro come indicatore di capacità contributiva che fissa dei coefficienti per calcolare il reddito.

[redacted] (redditi di lavoro autonomo esercenti arti e professioni, reddito di impresa) → Vale per persone fisiche quali lavoratori autonomi o esercenti attività d'impresa:

- [redacted] (Art 39 DPR 600 comma 1): Accertamento effettuato andando a ricostruire il reddito d'impresa o del lavoratore autonomo mediante i dati di bilancio. Ovviamente presuppone che la contabilità sia attendibile.
- Me [redacted] (Art 39 DPR 600 comma finale): Via di mezzo tra il metodo Analitico Contabile e Induttivo puro. Come il metodo Analitico contabile parte dalle scritture contabili, tuttavia tale accertamento può prevedere che alcune voci di costo/ricavo vengano rideterminate sulla base di presunzioni semplici, purché siano gravi precise e concordanti e su gravi incongruenze come per esempio discordanze tra prezzo di vendita e valore del bene. (Incongruenze tra ricavi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche del bene, derivanti dagli studi di settore (62 Senis DL 331 del 93)) (OBBLIGO CONTRADDITTORIO)
- [redacted] E' un metodo estremo, opposto al metodo analitico contabile. L'Agenzia ricostruisce il reddito dell'impresa/lav. Autonomo prescindendo dalla contabilità/bilancio.

Ciò avviene quando il reddito di impresa non è indicato nella dichiarazione, nonostante le scritture siano perfette, oppure quando vi sono gravi irregolarità nella struttura/contenuto delle scritture contabile oppure quando il contribuente non ha inviato i documenti richiesti dall'Agenzia o non ha risposto al questionario.

NB: [redacted] previste Art 6 TUIR :

- 1) Fondiario
- 2) Capitale
- 3) Lav. Autonomo
- 4) Lav. Dipendente
- 5) Impresa
- 6) Diversi

Determino [redacted] sommando tali categorie.

NBB: Avviso al contraddittorio non sempre obbligatorio nella giurisprudenza interna. Lo è per UE e diritto internazionale. Obbligatorio quando si utilizzano modalità di accertamento basandosi su presunzioni/studi di settore.

NBBB: Presunzioni legali quando sono stabilite dalla legge, e possono essere assolute (no prova contraria), relative (si prova contraria) miste (prova contraria ammessa a determinate condizioni). Presunzioni semplici, ragionamento presuntivo che non trova origine in nessuna norma: se il percorso è logico e coerente e gli elementi sono gravi precisi e concordanti si può utilizzare. Presunzione semplicissima manca dei requisiti di gravità concordanza e precisione.

L'avviso di accertamento è l'atto conclusivo del procedimento amministrativo di controllo sostanziale. E' un atto IMPOSITIVO emanato dall'amministrazione finanziaria nel caso in cui un imposta non viene adempiuta correttamente da un contribuente; dunque non sempre presente come conclusione del procedimento amministrativo, in quanto se non vi sono anomalie nel controllo di un contribuente il controllo di conclude automaticamente, senza il bisogno di tale atto.

"Il contribuente deve liquidare automatica il tributo come imposto dalla legge: se il contribuente omette in tutto o in parte questo obbligo l'amministrazione deve agire determinato in maniera autoritaria il debito di imposta. Non esiste discrezionalità ne nell'emanare o meno tale atto, ne sul contenuto dello stesso".

Ciò che accumuna l'atto impositivo, dall'atto di accertamento con rettifica, è il VALORE PROVVEDIMENTALE: L'atto diventa definitivo se non impugnato entro i termini (60gg).

Per avere tale valore l'atto deve avere determinate caratteristiche quali la forma scritta, il soggetto attivo, il destinatario, l'argomento (motivazione), la data ed il termine entro il quale è impugnabile.

Ecco che è di fondamentale importanza analizzare [redacted] composto da [redacted]

- 1) [redacted]. Si indica l'imponibile accertato, le aliquote applicate, le imposte liquidate, le detrazioni/deduzioni/ritenute d'acconto e crediti di imposta. Non tutti vi sono sempre, l'importante è che vi sia la determinazione dell'imponibile accertato. Tale parte include anche le sanzioni collegate al tributo.
- 2) [redacted] (motivazioni):
  - a. Presupposti di fatto
  - b. Ragioni giuridiche per cui è stato emesso l'avviso

Questi due elementi devono essere collegati da parte dell'ufficio il quale deve spiegare perché sulla base di quei presupposti di fatto si applicano determinate norme riguardanti la pretesa che si sta facendo.

La motivazione ha dunque due funzioni: la prima riguarda informare il destinatario del perché si sta avanzando la pretesa, la seconda riguarda il giudice, in quanto quando l'atto viene impugnato, egli valuta la fondatezza di quest'ultimo basandosi sulla motivazione.

dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui l'atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma è la modalità con cui l'avviso di accertamento viene ad esistenza: l'atto di imposizione esiste ed esplica i suoi effetti in quanto notificato al destinatario. Se manca la notifica l'atto è giuridicamente inesistente.

Quali sono questi effetti? L'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi e IVA è un titolo esecutivo. L'avviso deve contenere l'intimazione ad adempiere entro 60 gg dalla notifica: decorso tale termine la riscossione verrà affidata all'agente della riscossione che potrà in essere la procedura di esecuzione forzata.

- Se non impugna l'avviso di pagamento il contribuente può versare le somme entro il termine dei 60gg beneficiando della riduzione delle sanzioni di 1/3.
- Può presentare istanza di accertamento con adesione: consente al contribuente di beneficiare di una riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo e il ridimensionamento del tributo. Si evita l'insorgere di una lite tributaria, consiste in un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti ad un giudice. Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio. Se le parti raggiungono tale accordo i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione sottoscritto da entrambe le parti. La procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo.
- Può accettare una proposta di accertamento con adesione ricevuta dal fisco nell'invito a comparire: l'ufficio tramite un invito può invitare il contribuente a tentare una forma di accordo. L'invito a comparire ha carattere informativo.
- Può versare 1/3 delle sanzioni e fare ricorso entro il termine di 60gg impugnando così l'avviso di accertamento per la parte concernente il tributo.

Può avvenire per via del contribuente che chiede all'ufficio di formulare una proposta dopo ispezioni e verifiche, oppure dopo la notifica di un avviso di accertamento.

Inoltre può esserci nel caso in cui il fisco invia un invito a comparire al contribuente, se a tale contraddittorio emerge un accordo viene emesso un avviso di accertamento con adesione, che ha lo stesso contenuto di un normale avviso di accertamento ma non viene notificato.

- Il contribuente ha una riduzione della pretesa del fisco, sia in termini di sanzioni che di imposta (spesso), ed inoltre può beneficiare del pagamento dilazionato.
- Il fisco si avvantaggia del fatto che l'accettazione preclude l'impugnazione: permette di regolare subito la posizione una volta avvenuto il versamento.

L'accertamento con adesione infatti nasce definitivo: L'ufficio non può modificarlo ed il contribuente non può proporre ricorso.

Il versamento delle somme dovute può essere effettuato tramite i modelli di versamento F23 o F24, in base al tipo di imposta. Pagamento che dev'essere fatto in un'unica soluzione, entro i 20 gg successivi alla redazione dell'atto oppure in forma dilazionata in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo, 12 rate trimestrali se le somme superano i 51.000 euro circa.

= Inefficacia giuridica. Riguarda i casi in cui gli atti non contengono gli elementi essenziali del provvedimento, non è sottoscritto, è intestato ad un oggetto inesistente, non è notificato, è privo di motivazione/parte dispositiva. Nullo anche quando viene emesso da un ufficio che non ha POTERE IMPOSITIVO.

= Atti che ricadono in tutti gli altri casi espressi dalla legge non ricedenti nei primi due punti dell'articolo 21 TIUR septies che riguarda la nullità dell'atto.

= Non sono invalidanti a meno che non colpiscano il contenuto dell'atto.

# DIRITTO TRIBUTARIO

PROF. Massimiliano Giorgi

Il sistema delle imposte sui redditi si compone di due imposte, l'IRPEF che colpisce le persone fisiche, e l'IRES che colpisce tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, quindi persone giuridiche ed altri enti. Entrambe sono imposte dirette, che colpiscono direttamente il reddito, in particolare l'IRPEF è progressiva per scaglioni, mentre l'IRES è proporzionale (27,5% prossima al 24% lg.stab, nonostante ciò è costituzionale in quanto l'importante è il criterio di progressività, art53, chi ha di più contribuisce in maniera maggiore).

I soggetti passivi, ovvero i debitori sostanziali dell'obbligazione tributaria sono diversi:

- **[redacted]** Tutte le persone fisiche ed i soggetti che rientrano nei casi di trasparenza fiscale (soci di società di persone)
- **[redacted]** Colpisce le società di capitali ed i soggetti collettivi in genere. Tali soggetti passivi sono classificati all'interno di **[redacted]** dall'articolo 73 del TUIR:
  - o **[redacted]** residenti fiscalmente in Italia;
  - o **[redacted]** ale, fiscalmente residenti in Italia;  
DISCIPLINA UNITARIA NEL DETERMINARE L'IMPONIBILE: TUTTI I RICAVI SONO CONSIDERATI REDDITO DI IMPRESA → ATTRAZIONE AL REDDITO DI IMPRESA
  - o **[redacted]** residenti fiscalmente in Italia. La loro attività non è commerciale ma istituzionale, ad esempio l'università'. Tuttavia tale attività è fiscalmente irrilevante e non dà luogo a reddito tassabile, per questo non vale la regola di "attrazione al reddito di impresa"; Solo il reddito proveniente da attività non fiscalmente irrilevanti verrà tassato
  - o **[redacted]** rientrano sia enti commerciali che non commerciali, sia società di persone che di capitali.

NB: Un soggetto è **[redacted]** in Italia se per la maggior parte del periodo di imposta ha sede legale, dell'amministrazione o l'oggetto della sua attività principale nel territorio dello Stato.

- 1) **[redacted]**
  - a. Un **[redacted]** è fiscalmente residente in Italia se per la maggior parte del periodo di imposta ha una sede legale, dell'amministrazione o l'oggetto della sua attività principale nel territorio dello Stato Italiano;
  - b. Un **[redacted]** è residente fiscalmente in Italia se per la maggior parte del periodo di imposta è iscritto all'anagrafe della popolazione residente. Per contrastare fittizi trasferimenti di residenza in paradisi fiscali si considerano residenti in Italia anche i soggetti cancellati dalle anagrafi ed emigrati in stati a regime fiscale privilegiato: è onere del soggetto provare che a seguito del trasferimento non ha conservato in Italia né la dimora abituale né il centro dei suoi affari ed interessi.  
**[redacted]** domicilio, nel diritto privato italiano, corrisponde al luogo in cui una persona "ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi" (articolo 43); Residenza è un concetto del diritto civile, legato al luogo in cui una persona ha la dimora abituale  
→ Sono tassati in Italia tutti i redditi del soggetto, ovunque prodotti.
- 2) **[redacted]** (collegamento REDDITI TRANSNAZIONALI)  
→ Sono tassati in Italia i redditi prodotti in Italia.  
Si stabiliscono criteri di collegamento che fissano il legame che debba esserci per determinare i redditi prodotti in Italia, li analizziamo a seconda del tipo di reddito prodotto:
  - a. **[redacted]**: Il criterio utilizzato per tale tipologia di reddito è quello della STABILE ORGANIZZAZIONE (Art 162 TIUR – **20 Lezione**): Si considera prodotto in Italia il reddito mediante una stabile organizzazione, ovvero una base fissa di affari tramite cui l'impresa

esercita la sua attività.

i. **[REDACTED]** Punto di vista oggettivo → si tratta di una sede fissa di affari, che sia una succursale, un ufficio o un cantiere. “Fissa” nello spazio, tuttavia non per forza immobile, basta che sia legata al territorio. “Fissa” nel tempo, significa che deve rimanere così per la maggior parte del periodo di imposta;

Punto di vista soggettivo: Devono esserci delle persone

ii. **[REDACTED]** tratta del soggetto che agisce per conto dell’impresa non residente, concludendo contratti che impegnano quest’ultima.

**[REDACTED]**: Svolgimento dell’attività di lavoratore autonomo in Italia, il reddito prodotto in Italia è tassato in quanto frutto di un attività svolta in Italia.

**[REDACTED]**: Corrisposti da soggetti residenti in Italia o da una stabile organizzazione qui residente.

**[REDACTED]** Svolgimento dell’attività in Italia

**[REDACTED]** Localizzazione dell’immobile in Italia

f. **[REDACTED]** Derivano da beni qui localizzati o da plusvalenze derivanti da partecipazioni in società residenti.

Per evitare la DOPPIA IMPOSIZIONE, dato che il soggetto non residente è tassato sia in Italia dal Fisco nazionale sia dal Fisco del paese di origine, così come l’italiano all’estero è tassato sia in loco per il reddito prodotto fuori dai confini che in Italia per tutti i redditi ovunque prodotti, sono stati ideati due strumenti:

- **[REDACTED]** Trattati bilaterali stipulati tra stati, i quali possono prevedere criteri di collegamento che prevalgono sulla normativa nazionale;
- **[REDACTED]**: Viene riconosciuto un credito di imposta per i redditi prodotti all’estero;

**[REDACTED]** L’ordinamento tributario italiano adotta il principio del “*reddito mondiale*” (c.d. *Worldwide income taxation*), in virtù del quale, ai fini dell’imposizione diretta, i soggetti residenti in Italia ai fini fiscali sono assoggettati ad imposizione nel nostro Paese per i redditi ovunque prodotti. Nei confronti dei non residenti viene, invece, applicato il principio della “fonte”, in virtù del quale vengono sottoposti ad imposizione in Italia i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato.

In caso di **[REDACTED]** derivante cioè da beni o attività localizzate in uno Stato, da soggetti fiscalmente residenti in un altro Stato, si può verificare un concorso delle pretese impositive dello Stato di residenza e dello Stato della fonte. In tali casi il reddito è soggetto a doppia imposizione giuridica internazionale. Per risolvere il concorso delle pretese impositive, ogni Stato può concludere con altri Stati convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. Con tali convenzioni gli Stati concordano i criteri (della “residenza” o della “fonte”) per definire, in relazione alle singole categorie di reddito transnazionale (redditi fondiari, interessi, dividendi, canoni, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi diversi), quale sia lo Stato che ha la potestà impositiva. La Convenzione può prevedere espressamente che la potestà impositiva sia attribuita in via esclusiva ad uno Stato. In tal caso le norme interne dell’altro Stato sono disapplicate ed il reddito non è ivi soggetto ad alcuna tassazione. Oppure può prevedere che uno dei due Stati debba eliminare la doppia imposizione, riconoscendo al titolare del reddito un credito d’imposta per l’importo prelevato nell’altro Stato.

**NBE** **[REDACTED]** a → Si presumono residenti in Italia le società che sono controllate da soggetti residenti nel territorio dello stato, o che sono amministrate da un organo di gestione composto per la maggior parte da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

La DOPPIA IMPOSIZIONE non riguarda solo i redditi transnazionali, in primis è un problema riguardante l’IRPEF e l’IRES che devono COORDINARSI mediante dei SISTEMI DI COORDINAMENTO affinché tale DOPPIA IMPOSIZIONE venga eliminata.

Per quale motivo sorge il problema della [redacted]?

Lo capiamo con un esempio: Il reddito di un'impresa (società commerciale) è soggetto ad IRES, tuttavia quando tale reddito arriva ai soci, sotto la forma di dividendi, tale reddito sarà soggetto ad IRPEF.

Ecco che si parla di DOPPIA IMPOSIZIONE in quanto il reddito in questione viene tassato due volte.

In passato vi era un semplicissimo sistema di coordinamento, che sosteneva che la società rimaneva soggetta ad IRES, pagando dunque l'imposta sul reddito prodotto; il socio o l'eventuale società controllante che riceve il dividendo, pagherà IRPEF/IRES andando a scomputare l'imposta già versata precedentemente dalla società. Si tratta di un sistema molto simile a quello delle ritenute a titolo di acconto.

Il problema sorge quando aderiamo alla CE, tale sistema di coordinamento viene meno, in quanto se il socio della società residente che aveva prodotto reddito ed era soggetta ad IRES, era un non residente, quest'ultimo non era soggetto ad IRPEF e quindi non si poteva andare a scomputare nulla.

Ecco che sono nati due [redacted]

- [redacted]: Società che produce reddito viene considerata trasparente; si va dunque a tassare solamente il socio. TIPICO DELLE SOCIETÀ DI PERSONE. I redditi prodotti dalla società sono dunque imputati ai soci come redditi di partecipazione in base alla loro quota nella società. Sono dunque assoggettati ad IRPEF insieme agli altri redditi del soggetto passivo persona fisica, o a IRES se il soggetto passivo è un'altra società. La società è dunque trasparente, assoggettata solo ad obblighi formali di tenuta della contabilità e di dichiarazione, ma non di liquidazione e versamento dell'imposta che ricadono in capo ai soci.
- [redacted] Tasso la Società senza tassare il socio o l'eventuale società controllante. Tuttavia non può limitarsi a considerare i dividendi tale sistema: Se la società vale 100, e ci sono due soci, ognuno dei quali possiede il 50% quindi 50. La società viene tassata per gli utili che produce, i soci non vengono tassati, ne ricevono utili. Se la società domani varrà 1000, il singolo socio che non è stato tassato si ritrova con 500 in mano, non più 50. Dunque devo applicar tale sistema anche alla plusvalenza, in tal caso 450, derivante a seguito di cessione di partecipazioni. NB: Considerando tale sistema però, sembrerebbe che a pagare sia solo il primo soggetto passivo, la prima società'. Nel senso che se la società è italiana, paga IRES, tuttavia se poi distribuisce gli utili in Francia, Olanda e così via, non pagherebbero. Ecco che si passa da ESENZIONE a ESENZIONE INCOMPLETA. Questo perché la circolazione degli utili di impresa all'interno della CE ha portato all'adozione di una direttiva chiamata "MADRE-FIGLIA" mediante la quale gli stati ripartiscono la potestà impositiva dei dividendi che girano. (Aliquota 5%)

[redacted] è l'imposta sul reddito delle persone fisiche, ed il presupposto di imposta di tale tipologia di imposta altro non è che il possesso dei redditi in denaro o in natura.

Tuttavia nei TUIR non troviamo una definizione di reddito generale: vi è la definizione delle singole categorie reddituali che compongono il reddito complessivo (Art 6 TUIR).

Le nozioni di reddito tassabile sono [redacted]

- 1) [redacted]: un'entrata ha natura di reddito se deriva da una fonte produttiva. Questo è il concetto adottato dal nostro sistema impositivo, salvo qualche eccezione in cui si considera il reddito entrata
- 2) [redacted] (diverso dalla distinzione che da il prof): qualsiasi entrata viene considerata reddito. Tale principio si applica
  - a. Reddito di impresa: Qualsiasi entrata concorre a formare l'imponibile
  - b. Reddito di lavoro dipendente: Qualsiasi entrata riconducibile al rapporto di lavoro è tassabile
  - c. Redditi diversi: vincite e premi sono entrate che vanno tassate
- 3) [redacted]: Viene tassato il reddito in base ai consumi effettuati. Forma che non trova concreta applicazione

I redditi possono avere struttura [redacted]

Per proventi in natura si intendono i beni e i servizi ricevuti, tassati sulla base di un valore monetario a cui vengono associati, il cosiddetto valore normale del bene, ovvero il corrispettivo mediamente pagato per ottenere il bene/servizio al quale ci riferiamo in condizioni concorrenziali. (Esempio Frige benefit lavoratori dipendente).

I redditi sono suddivisi in 6 categorie: a ciascuna di esse corrispondono una diversa metodologia di determinazione dell'imponibile. Alcuni redditi sono tassati quando percepiti, secondo il principio di cassa, altri invece sono tassati nel momento in cui giungono a maturazione, cioè per competenza (esempio impresa). Il reddito inoltre è tassato al netto dei costi sostenuti per produrlo: tuttavia non sempre i costi sono dedotti nel loro ammontare effettivo.

NB: Nel sistema IRPEF troviamo tutte e 6 le categorie tranne [redacted] che si trova nella disciplina dell'IRES (Ex IRPEG). All'interno dell'IRES tuttavia non assume rilevanza solo il reddito di impresa ma anche tutte le altre categorie. (Esempio immobile di Tizio da vita a reddito fondiario soggetto a IRPEF, Immobile di S.r.l. da vita a reddito fondiario soggetto a IRES).

- 1) [redacted] (Accettano utilizzo forfettizzazioni per la difficoltà di controllo):  
Sono i redditi inerenti a immobile, o meglio ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato, iscritti al catasto edilizio o al catasto dei terreni. Il reddito viene determinato sulla base delle tariffe d'estimo (stima), in maniera forfettaria.

[redacted] Reddito dovuto dal proprietario terriero in ragione del possesso della terra (se non lo usi vieni tassato ugualmente, anche in tal caso si stima il valore del terreno come avviene per gli immobili - viene tassato il reddito astrattamente ritraibile dal bene);

- b. [redacted]: Reddito dell'impresa agraria derivante dall'esercizio di attività agricole e attività connesse (silvicoltura, allevamento, coltivazione del fondo);  
(Caso particolare = Il reddito agrario entra nel reddito di impresa se si superano i limiti di produzione, quando bestiame è allevato con mangimi che eccedono di  $\frac{1}{4}$  quelli previsti dalla coltivazione del fondo)

[redacted]: È un reddito medio ordinario determinato secondo le tariffe d'estimo (Rendita catastale forfettizza il reddito medio ritraibile dall'immobile, in base alla zona ecc.).

Qualora il fabbricato viene locato, ad un valore > rendita catastale, abbandonano la forfettizzazione e tasso il canone di locazione. (Caso particolare che esce dall'ordinario, si utilizza altro sistema)

Non producono reddito fondiario gli immobili che non producono un reddito autonomo, quindi non sono tassati i terreni/immobili strumentali per l'attività di impresa o di lavoro autonomo.

Ovviamente sono reputati tali se utilizzati esclusivamente dal possessore per l'attività commerciale o di lavoro autonomo.

La tassazione avviene per [redacted] reddito catastale è un reddito figurativo che non avrà mai manifestazione monetaria.

Non vi è nessuna deducibilità dei costi: il reddito presunto dal catasto è già netto.

- 2) R [redacted] (Accettano utilizzo forfettizzazioni):  
Tali redditi di capitale più che essere definiti vengono elencati: in generale si tratta comunque di tutti i redditi riferibili all'investimento di capitale:
- Proventi derivanti dalla partecipazione in società ed enti (dividendi)
  - Interessi e altri proventi derivanti da altre forme di investimento di capitale: obbligazioni, titoli similari
  - Proventi dalla gestione di patrimoni per conto di terzi

- d. Proventi pronti contro termine
- e. Redditi corrisposti da assicurazioni sulla vita e di capitalizzazione

NB: Non rientrano in tale tipologia di redditi le plusvalenze (redditi diversi) ed interessi non derivanti da crediti di capitale quali interessi moratori ecc.

Tassazione avviene per [ ]: si tassa la somma percepita nel periodo di imposta. Tassazione al LORDO, non sono deducibili costi quali commissioni bancarie ne perdite.

Oggi il numero di persone che acquista strumenti finanziari è largamente aumentato rispetto al passato, ecco che nessuno di questi soggetti dichiara più tali redditi, ma si utilizzano sistemi alternativi: Si applica direttamente l'imposta sostitutiva alla banca/intermediario, che diventa il contribuente di diritto: sia in caso di risparmio gestito che in caso di risparmio amministrato. In tale specifico caso, non avviene la tassazione per cassa bensì per COMPETENZA: Intermediari/Banca come le imprese hanno scritture contabili, quindi utilizzano il principio di competenza.

I dividendi creano problemi di doppia imposizione dato che è già tassato il reddito in capo alla società che l'ha prodotto. Sono stati detassati solo i dividendi percepiti dai soggetti passivi IRES, per i soggetti passivi IRPEF invece la doppia imposizione è eliminata solo in parte, in quanto rimane la tassazione su una parte del reddito percepito sotto forma di dividendo.

In particolar modo:

- Persona fisica che percepisce il dividendo con partecipazioni qualificate: Sul 49,72% dei dividendi percepiti si applica l'aliquota progressiva IRPEF
- Persona fisica che percepisce il dividendo con partecipazioni non qualificate: ritenuta a titolo di imposta del 20%/26%

NB: Partecipazione qualificata (67 TUIR):

Quotata nei mercati regolamentati: Possesso > 2% dei diritti voto / > 5% capitale sociale  
Non quotata: Possesso > 20% diritto voto / 25% capitale sociale

- 3) [ ]: Sono quei redditi che derivano dai rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri. Sono sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo di acconto se percepiti da residenti, a titolo di imposta se percepiti da non residenti.

Vi rientrano:

- Redditi di lavoro dipendente pubblico e privato
- Somme che il datore di lavoro deve corrispondere a seguito di sentenza di condanna per crediti di lavoro/interessi
- Redditi da lavoro a domicilio quando vi è subordinazione del lavoratore/imprenditore
- Pensioni riconducibili ad un precedente rapporto di lavoro
- TFR

[ ]: Tassare solo i salari non era sufficiente, si iniziano a tassare anche i redditi in natura (fringe benefit) che venivano dati al dipendente come "remunerazione aggiuntiva". Tali redditi in natura altro non sono che vantaggi concessi in aggiunta alla normale retribuzione e comprendono telefonino aziendale, auto aziendale, contributi scolastici, assicurazioni mediche ecc. Sono quantificati in base al valore normale, e non sono tassati se non superano il valore di 258,23 euro per periodo di imposta.

[ ]: Non sono tassabili gli assegni familiari dovuti per legge, i contributi che il datore di lavoro versa all'INPS, i ticket mensa fino a 5,29 al giorno, somme per frequenza asilo nido ecc.

Redditi assimilati lavoratore dipendente (50 TUIR): Borse di studio, indennità parlamentari, vitalizi, remunerazioni sacerdoti, gettoni di presenza per pubbliche funzioni ecc.

TASSAZIONE PER CASSA.

(RIMBORSI COMPRESI NELLA BASE IMPONIBILE)

- 4) **R** [redacted]: Categoria residuale, se non è lavoratore dipendente e non è reddito di impresa è reddito di lavoro autonomo, sempre che l'attività da cui deriva il reddito sia esercitata per professione abituale. Difatti sono redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni svolte non occasionalmente (53 TIUR).  
 Avvocato/Medico/Ingegnere, se non sono dipendenti studio/ospedale sono lavoratori autonomi. (hanno obbligo contabile, sono deducibili spese risultati in contabilità)  
 Anche l'artista rientra in tale categoria, e l'esercizio dell'attività in maniera continuativa deriva dall'inserimento nella materia del diritto di autore:  
 Il diritto d'autore è l'istituto giuridico che ha lo scopo di tutelare i frutti dell'attività intellettuale attraverso il riconoscimento di una serie di diritti (di carattere morale e patrimoniale) all'autore originario dell'opera. L'esercizio in forma esclusiva di questi diritti da parte dell'autore permette a lui e ai suoi aventi causa di remunerarsi per un periodo limitato nel tempo attraverso lo sfruttamento commerciale dell'opera. In particolare, il diritto d'autore è una figura propria degli ordinamenti di civil law (tra i quali la Francia e l'Italia), mentre in quelli di common law (come gli Stati Uniti e la Gran Bretagna), esiste l'istituto parzialmente diverso del copyright.

Tassazione per CASSA, nel caso di diritto di autore vi è un imponibile del 75% ed una deduzione pari al 25% dei costi sostenuti.

Chi produce tale reddito? Abbiamo due criteri per distinguere chi lo produce:

- **Soggettivo**: riferito a delle qualità' del soggetto. Ci sono alcuni soggetti che per definizione producono sempre e solo reddito d'impresa come le società.
- **Oggettivo**: Sei un soggetto diverso dalle società, allora vado a vedere cosa realmente fai, quale attività eserciti. In tal caso rientrano nel reddito di impresa coloro che esercitano le attività' incluse nel 2195 cc: *"Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti."*

Abbiamo reddito d'impresa a fronte di un soggetto che svolge non occasionalmente una delle attività comprese anche se non organizzate in forma di impresa (requisito organizzazione);  
 E per le attività non elencate nel precedente articolo? Per le attività non elencate si ha produzione di reddito d'impresa se tali attività sono organizzate in forma d'impresa.

NB: **Organizzazione** = Impiego coordinato dei fattori produttivi, cioè l'impiego di capitale e lavoro. L'imprenditore nello svolgere la sua attività crea un complesso produttivo, il quale complesso produttivo è formato da persone e da beni strumentali che possono essere macchinari, locali, materie prime, merci.

NBB: Ricordarsi caso particolare reddito agrario che rientra nel reddito d'impresa. (Mangimi acquistati per oltre ¼ di quelli detraibili dal terreno esco dal reddito agrario)

Tassazione: [redacted]

- 6) [redacted] (art 67 TUIR): Si parla quando ci riferiamo a tale categoria delle PLUSVALENZE IMMOBILIARI derivanti dalla cessione di immobili non nel contesto di attività di impresa.
- Plusvalenze realizzate mediante la cessione del terreno edificabile
  - Plusvalenze realizzate da cessione di azioni e obbligazioni, quindi il capital gain. In tale contesto le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate concorrono alla formazione

del reddito complessivo, mentre le non qualificate sono soggette ad imposta sostitutiva del 20%/26%.

- Plusvalenze realizzate dalla cessione di unità immobiliare, entro i 5 anni

- Plusvalenze realizzate a seguito della cessione dell'abitazione principale
- Plusvalenze realizzate da immobili acquistati per investimento, se sono passati più di 5 anni
- Plusvalenze da cessione di immobili acquistati per successione/donazioni

Rientrano in tale categoria i redditi derivanti dallo svolgimento occasionale di attività di impresa o lavoro autonomo, ed anche i premi e le vincite (lotterie).

Accoglie nozione di reddito prodotto, come le altre 5 categorie, ma accoglie anche la nozione di reddito entrata, derivante dal mero passaggio del tempo. Valore residuale.

Tassazione: Data l'eterogeneità dei redditi ricompresi e dato che le modalità di determinazione di questi ultimi non sono uniformi, tali redditi sono tassati al momento del realizzo secondo il principio di CASSA.

### LA SOMMA DI TUTTI I REDDITI DA VITA ALLA

Base imponibile lorda che per i soggetti residenti corrisponde alla somma di tutti i redditi, ovunque prodotti, mentre per i soggetti non residenti corrisponde ai redditi prodotti in Italia.

Per quantificare la base imponibile lorda occorre qualificare i singoli redditi aggregandoli secondo le categorie di appartenenza. Poiché vi sono cui risultato potrebbe essere una perdita, il reddito complessivo è una somma algebrica di elementi positivi e negativi. (In particolare si deducono per interno le perdite dell'imprenditore individuale o esercenti arti/professioni)

Dal reddito imponibile lordo si deducono gli ONERI DEDUCIBILI: spese mediche in caso di invalidità permanente, assegni periodici corrisposti all'ex coniuge, contributi versati per forme pensionistiche complementari. Dopo aver dedotto dal reddito complessivo gli oneri si applicano alla base imponibile netta le ALIQUOTE per SCAGLIONI. Da tale calcolo si ottiene L'IMPOSTA LORDA.

Dall'imposta lorda si sottraggono 3 tipologie di

- 1) Per carichi di famiglia: a chi ha famigliari a carico
- 2) Per lavoratori dipendenti e pensionati, redditi di lavoro autonomo e di impresa minimi (ricavi sotto i 30.000): se il reddito non supera un certo ammontare viene attuata in via forfettaria la detrazioni dei costi.
- 3) Per oneri: sono ammesse nella misura del 19% le detrazioni per diverse spese sostenute:
  - i. Spese sanitarie
  - ii. Interessi passivi su mutui
  - iii. Spese funebri
  - iv. Spese di istruzioni
  - v. Premi assicurazioni sulla vita
  - vi. Spese veterinarie
  - vii. Spese per badanti
  - viii. Affitti pagati per la prima casa

Dallo scomputo delle detrazioni si ottiene L'IMPOSTA NETTA, alla quale vanno sottratti eventuali crediti di imposta, ritenute a titolo di acconto.

Si vede dunque il SALDO: se è a debito va versata la differenza, e poi fare la dichiarazione; se risulta essere a credito l'importo può essere portato in detrazione al periodo successivo o si può chiedere il rimborso in sede di dichiarazione.

### **17 Lezione: "NO LEZIONE"**

**18/19 Lezione.**

PRIMO principio di determinazione reddito d'impresa è il PRINCIPIO DI DERIVAZIONE (Art. 83 TUIR): Si parte dal risultato civilistico (Bilancio, Conto Economico = risultato netto costi-ricavi), e poi si apportano variazioni in +/- previste dalle norme tributarie.

Le norme tributarie permettono l'applicazione di tali variazioni, in quanto il bilancio civilistico risulta essere "falsato" da un punto di vista fiscale da quelle che sono le sottostime-sovrastime.

Principio fondamentale bilancio civilistico – PRUDENZA: si possono indicare gli utili realizzati, non quelli attesi. Discorso diverso per le perdite che devono essere indicate sia se ci sono sia se sono probabili.

Tali norme e variazioni danno vita all'imponibile fiscale, e rispondono ad ulteriori principi:

1. [redacted] (Art 109, comma 5 TUIR): Le spese e le altre componenti negative (costi) possono essere dedotti se inerenti all'attività dell'impresa, cioè se il costo affrontato è utile/funzionale per l'attività di impresa.  
Esempio 1 costo auto aziendale deducibile se utile all'attività di impresa, quindi se la uso per lavoro, non per viaggi di piacere.  
Esempio 2 quattro Monet per albergo di lusso, deducibile in quanto è funzionale all'attività, se lo compro per una trattoria viene meno l'utilità.  
Nel caso dell'esempio dell'auto nascono problemi giudiziari di fatto, nel senso io so cosa dice la norma, tuttavia per applicarla devo andare a vedere caso per caso quella che è la realtà dei fatti. (Interpretazione = Giudizio di fatto)
2. [redacted] (Art 109, comma 1 TUIR): In primis ci chiediamo cosa significa competenza, e perché tale principio sia opposto al principio di CASSA. Il principio di CASSA riguarda la manifestazione finanziaria, immediata. Il principio di COMPETENZA riguarda la manifestazione economica, si registrano le transazioni in base a quando si verificano, indipendentemente dal verificarsi dei pagamenti.  
Ecco che le componenti +/- concorrono a formare il reddito di impresa nell'esercizio di COMPETENZA.  
○ [redacted]
3. [redacted] Dopo aver identificato il costo da imputare (INERENZA), e aver capito quando (COMPETENZA) devo stabilire QUANTO effettivamente imputare. Per questo c'è il principio di effettività: bisogna esser certi che si andrà a sostenere quel costo e dev'essere certo il suo ammontare. Se il costo è incerto o non conosco l'ammontare non potrà essere imputato al periodo d'imposta ma se ne riparlerà quando il costo sarà certo/effettivo.  
Esempio perdita su credito: Fiscalmente svaluto i crediti in modo forfettario. Qualora il debitore fallisse e c'è la certezza di ciò, posso imputare il componente negativo di reddito al periodo di imposta. (IMPUTAZIONE CE)

Analizzati tali principi possiamo dedicarci all'[redacted]

Quando parliamo di IRES parliamo di reddito delle società dunque reddito di impresa (Art.55 – vedi sopra).

NB: Per società ed enti commerciali, il reddito, da qualunque fonte provenga, per il principio dell'ATTRAZIONE del reddito di impresa viene considerato REDDITO D'IMPRESA: Se la società possiede un immobile, il reddito che ne deriva non sarà reddito fondiario, o meglio sarà reddito fondiario soggetto ad IRES, dunque andrà a concorrere al reddito complessivo, determinato sulla base del bilancio d'esercizio.

Ma a cosa corrispondono tali variazioni apportate al reddito di conto economico civilistico?

[redacted] Costi indeducibili o deducibili parzialmente; Ricavi da assumere con valori maggiori;

VARIAZIONI IN DIMINUZIONE DEL REDDITO: Elementi positivi non tassabili quali i dividendi, per i quali è previsto un regime fiscale particolare, oppure per elementi positivi la cui tassazione avviene in seguito;

## COMPONENTI POSITIVE – COMPONENTI NEGATIVE

## 1) COMPONENTI POSITIVE DI REDDITO:

- a. **RICAVI** (Derivanti dalla gestione caratteristica): Sono qualificati come ricavi:
- i. I corrispettivi da cessioni di beni e servizi prodotti o commercializzati dall'impresa;
  - ii. Corrispettivi da cessione di materie prime, utili per realizzare i prodotti che l'impresa produce;
  - iii. Indennità conseguite a titolo di risarcimento, che sostituiscono i mancati ricavi;
  - iv. I contributi in conto esercizio spettanti per norma di legge: spesso tali contributi sono erogati per integrare mancati ricavi di imprese che operano a prezzo politico;
  - v. Corrispettivi da cessione di azioni e quote di partecipazioni inclusi nell'attivo circolante;

TUTTO IL RICAVO CONCORRE PER INTERO ALLA TASSAZIONE, NON E' FRAZIONABILE. VALE PRINCIPIO COMPETENZA.

Sono qualificate come plusvalenze:

- i. Realizzate con la cessione di beni strumentali, azienda o ramo di azienda;
- ii. Risarcimento a seguito di perdita o danneggiamento del bene strumentale;

La plusvalenza viene quantificata come la differenza tra due valori dello stesso bene in momenti diversi: il primo valore (di norma maggiore del secondo per far sì che vi sia plusvalenza) è il corrispettivo (incasso) derivante dalla vendita del bene, in mancanza del quale si utilizza il valore normale; il secondo valore riguarda invece il VALORE FISCALMENTE RICONOSCIUTO, dato dalla differenza tra il costo di acquisto del bene e l'ammortamento fiscale, componente negativa di reddito; Per tale valore vige il PRINCIPIO DI CONTINUITA' per il quale tali valori non possono essere modificati tra un esercizio ed un altro altrimenti modificherebbero il reddito.

E' possibile frazionare l'imputazione della plusvalenza in 5 esercizi a partire da quello di realizzo, a quote costanti, a patto che il bene sia stato detenuto almeno 3 anni. Ciò avviene per due ragioni: Plusvalenze sono componenti pluriennali di reddito, ed in secondo luogo si desidera incentivare l'autofinanziamento realizzato mediante il reinvestimento della plusvalenza. (Tassazione ordinaria)

Tuttavia le plusvalenze possono derivare anche da partecipazioni, le quali possono aumentare di valore.

Ecco che bisogna analizzare il REGIME della PEX (Participation Exemption), ossia il regime di esenzione fiscale sulle plusvalenze e sui dividendi da partecipazioni: Il reddito delle società di capitali è destinato ai soci: in tal caso si pone il problema di evitare la doppia imposizione, problema che si pone sia per i dividendi che per le plusvalenze (Trasparenza e sistema del credito d'imposta visti in passato).

Dal 01/01/2004 tale regime sostituisce il meccanismo del credito di imposta per i dividendi e le plusvalenze: La società IRES versa l'imposta dovuta sull'utile che ha prodotto (27,5% che diventerà 24% con la legge di stabilità 2016). Tale utile, qualora venga distribuito ai soci sotto forma di dividendi prevede diversi regimi di tassazione, a seconda che il socio sia una persona fisica o una società, ed a seconda che la partecipazione sia qualificata o non qualificata.

██████████ soggetto passivo IPREF che percepisce il dividendo. In tal caso bisogna distinguere la tipologia di partecipazione:

- Partecipazione qualificata: Base imponibile pari al 49,72% dei dividendi, alla quale si applicano le aliquote progressive IRPEF. Il 50,28 è esente.
- Partecipazione non qualificata: Imposta sostitutiva applicata con ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui dividendi con aliquota del 20%.

██████████: Base imponibile pari al 49,72% dei dividendi, alla quale si applicano le aliquote progressive IRPEF. Il 50,28 è esente.

██████████: Esclusione della tassazione del 95% dei dividendi. Sono tassati il 5% dei dividendi percepiti.

██████████: Le plusvalenze delle società di capitali sono esenti nella misura del 95%. Tale regime si applica se sono rispettate 3 condizioni:

- L'esenzione è accordata solo per le partecipazioni durevoli: devono essere state possedute per almeno 12 mesi;
- Le partecipazioni devono essere iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie nel bilancio;
- La partecipata non deve aver sede in uno stato a regime fiscale privilegiato

Sono tassabili se non sussistono tali condizioni, e vengono tassate secondo il regime ordinario della plusvalenza derivante da cessione beni strumentali.

c. ██████████: Servono a correggere, in prima battuta, gli errori di imputazione temporale delle componenti positive di reddito (principio di competenza).

Sono:

- i. Conseguimento di ricavi a seguito di costi dedotti o passività iscritte in bilancio negli esercizi precedenti;
- ii. Conseguimento di maggiori ricavi rispetto a quelli computati nell'esercizio di competenza;
- iii. Insussistenza sopravvenuta di componenti negative dedotte in precedenti esercizi quale per esempio riscossione di un credito reputato in passato inesigibile per il quale era stato imputato il costo della perdita.

2)

a. ██████████: Sono integralmente deducibili, solo alcuni fringe benefit incontrano dei limiti: alcuni sono deducibili entro determinati parametri come spese vitto e alloggio in trasferta, altri non sono deducibili.

b. ██████████: Sono previsti limiti alla deducibilità degli interessi passivi per contrastare la sottocapitalizzazione e stimolare le imprese ad un raggiungimento di un giusto equilibrio tra capitale proprio e capitale di debito.

Sono deducibili per l'importo degli interessi attivi, qualora gli interessi passivi siano maggiori sono deducibili entro il limite del 30% del ROL (risultato operativo lordo gestione caratteristica, A-B valore produzione – costo produzione).

Esempio: Eccedenza 40.000. ROL = 100.000. 30% ROL = 30.000

30 mila deducibili, 10 mila non deducibili vengono rinviati ai periodi di imposta futuri.

NB: Banche e assicurazioni non sono soggetti a tali limiti di deducibilità in quanto la loro attività tipica non giust ██████████

██████████ assumono rilievo solo quando realizzate a seguito di cessione di un bene per un valore inferiore a quello fiscalmente riconosciuto del bene. Non sono frazionabili.

- d. **[redacted]**: Sono l'opposto delle sopravvenienze attive, sono deducibili:
- i. In caso di mancato conseguimento di ricavi che hanno concorso a formare il reddito;
  - ii. In caso di sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio nei precedenti esercizi (eliminazione di un credito a causa dell'autorità giudiziaria, fallimento creditore)
- e. **[redacted]** Le perdite sono componenti negative che riguardano beni strumentali/crediti. Sono deducibili solo se risultano da elementi certi e precisi.
- f. **[redacted]** Sono deducibili solo gli accantonamenti espressamente indicati dalla legge. Sono ammessi in deduzione:
- i. Accantonamenti a fondo TFR;
  - ii. Accantonamento per svalutazione crediti, con notevoli limiti. Accantonamento deducibile per le 0,50% del valore nominale dei crediti. 100.000 deduco 500.

**[redacted]** costi la cui utilità si estende a più esercizi devono essere ripartiti nei diversi esercizi in cui sono utilizzati.

L'ammortamento avviene solo per i beni materiali, strumentali all'esercizio dell'impresa. Le quote di ammortamento ai fini fiscali, sono diverse dalle quote di ammortamento civilistiche: sono calcolate in base ai coefficienti definiti da regolamenti ministeriali per ciascun settore economico ed in base alla tipologia del bene. Tali coefficienti esprimono il consumo fisico e l'obsolescenza tecnologica.

Se la quota di ammortamento imputata in bilancio è superiore a quella fiscalmente ammessa si genera una variazione in aumento per differenza. (Dovevo ammortizzare 50 ma ho ammortizzato 100).

Le quote di ammortamento sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene: nel primo esercizio, la quota di ammortamento dev'essere ridotta a metà.

- h. **[redacted]**: Spese di manutenzione e trasformazione:
- i. Possono essere patrimonializzate andando ad incrementare il valore del bene sul quale poi viene calcolato l'ammortamento;
  - ii. Possono non essere patrimonializzate: la quota deducibile nell'esercizio in cui sono state sostenute è pari al massimo al 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili. Eccedenza ammortizzabile a quote costante per i 5 anni successivi.  
Esempio totale impianti 1.000.000. Spese = 60.000  
Deducibile un massimo di 50.000. i 10.000 eccesso 2.000 per i prossimi 5 anni.

Qualcosa su **[redacted]**

Il codice civile definisce il gruppo dando una definizione di società controllata come la società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea.

A proposito di gruppo è importante analizzare **[redacted]** tra impresa italiana ed estera facenti parte dello stesso gruppo. Vi è appunto una norma che opera qualora un'impresa italiana ceda beni ad un'impresa estera controllata ed applichi prezzi inferiori al valore normale, comprimere così gli utili a favore della consociata, oppure quando l'italiana acquista da una controllata estera ad un prezzo maggiore del prezzo normale.

Ai fini fiscali dunque si tiene conto, in luogo dei prezzi pattuiti, del valore normale, ossia il prezzo di libera concorrenza: si considera il prezzo pattuito da imprese per operazioni analoghe.

L'impresa italiana deve dunque apportare delle variazioni in aumento al suo reddito.

Si applica tale norma:

- Impresa italiana e società non residenti che controllano/sono controllate dall'italiana
- Impresa italiana ed estera controllate dalla stessa società
- Società non residenti ed imprese italiane quando le estere svolgono attività' di prima commercializzazione per le italiane.

La tassazione consolidata colpisce il risultato del gruppo visto come un'unità economica. Le diverse società che lo compongono conservano la loro soggettività, sia ai fini della determinazione del reddito sia ai fini della responsabilità.

Il consolidato fiscale non è basato su quello civilistico, e non rilevano i rapporti tra le società.

Il reddito di ciascuna società, compresa la capogruppo, confluisce nel reddito complessivo, dando luogo al risultato complessivo del gruppo, pari alla somma algebrica dei risultati reddituali di tutte le società.

Si ottiene dunque il reddito complessivo globale su cui la controllante è debitrice di imposta.

Dunque i risultati delle partecipate sono imputate alla controllante, all'opposto della TRASPARENZA, in cui i redditi erano imputati ai partecipanti.

è dunque un'alternativa all'opzione per la trasparenza.

Dipende dalla volontà del gruppo. Tuttavia l'opzione del consolidato, richiedere per essere esercitata:

- Esercizio coincidente per tutte le società
- Opzione per il consolidato va esercitata congiuntamente dalla capogruppo e da almeno una controllata
- Comunicazione dell'opzione all'agenzia delle entrate

Opzione irrevocabile e valida per tre esercizi sociali.

La consolidante è debitrice in base al reddito complessivo del gruppo. Essa è tenuta a versare gli acconti e a liquidare l'imposta dovuta in base alla dichiarazione. Le consolidate rispondono solo per la parte di debito fiscale di loro competenza da ricollegare al reddito complessivo. Ciascuna controllata deve corrispondere alla capogruppo i mezzi finanziari per assolvere il tributo in ragione della quota parte del debito unitario e lei imputabile, qualora non venissero forniti la controllante ha il diritto di rivalsa.

Il consolidato cessa, se nel corso del triennio, viene meno il rapporto di controllo o se non viene rinnovata l'opzione.

## **20 Lezione: "Fine imposte redditi: stabile organizzazione" → VEDI REDDITI TRANSNAZIONALI**

L'IVA o meglio l'imposta sul valore aggiunto è un'imposta ideata in sede europea, ed è stata introdotta in tutti gli stati membri dell'unione in base ad un modello tracciato nel 1967 da due direttive comunitarie, con lo scopo di rimuovere gli ostacoli per la libera circolazione dei beni/servizi in modo tale da poter realizzare un mercato unico interno, di libera concorrenza:

- Direttiva 11 aprile 1967, n.227;
- Direttiva 11 aprile 1967, n. 228;

È stata introdotta in Italia con il DPR n. 633/1972:

in seguito tale DPR è stato più volte integrato e modificato con lo scopo di adeguarne la disciplina alle direttive della Comunità Europea.

è dunque un'imposta sul consumo finale di beni e servizi all'interno dell'UE. Il presupposto dunque consiste nel consumo finale di beni e servizi; laddove non vi sia consumo non può essere legittimamente prelevata l'imposta. L'IVA grava esclusivamente sul consumatore in proporzione al prezzo finale del bene, ed è NEUTRALE rispetto al numero di passaggi, per cui non interferisce con l'organizzazione dell'impresa.

Come si fa a colpire esclusivamente il consumo finale di beni e servizi? Vi sono due

- 1) **Il sistema addebito**: Sistema che lascia al consumatore finale tutto l'importo da pagare. "Teoricamente" facile come sistema ma praticamente impossibile, sia per motivi di controllo sia per il fatto che l'Erario riscuote solo alla fine
- 2) **Il sistema addebito/detrazione**: L'imposta si applica a tutti i passaggi, e si sterilizza l'applicazione della stessa mediante lo strumento della detrazione. *Sistema preferibile* anche per via della riscossione anticipata da parte dell'Erario.  
(Si parla di imposta sul consumo ma in realtà l'imposta viene prelevata in uno stadio precedente al consumo)

Dunque per la corte di giustizia

- Si applica in modo GENERALE alle operazioni aventi ad oggetto consumo di beni e servizi
- È proporzionale al corrispettivo di beni e servizi
- Riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione
- Gli importi sono detratti dall'imposta dovuta cosicché il tributo si applica solo al valore aggiunto, il peso dell'imposta grava solo sul consumatore finale

Il sistema addebito/detrazione viene tradotto all'interno del PRINCIPIO DELLA NEUTRALITÀ: L'imposta è dovuta da ciascun soggetto passivo formale (imprenditore per esempio), il quale tuttavia può detrarla. Ad ogni passaggio lo Stato deve incassare l'IVA.

Dunque abbiamo l'imprenditore che acquista materie prime, pagando l'IVA (a credito), e incassa l'iva sulle vendite effettuate verso i distributori (a debito). Versa dunque il saldo all'erario. Il distributore quindi paga l'iva sugli acquisti di prodotti (a credito) ed incassa l'iva sulle vendite al consumatore (a debito), versando anche lui il saldo all'erario. Alla fine del gioco ecco che l'IVA incide solo sul consumatore finale, che non ha il diritto di detrarre l'iva: su di lui grava l'onere di pagare l'importo.

Vi sono dunque soggetti passivi formali, quali imprenditori/distributori (soggetti passivi di diritto, hanno solo obblighi), e soggetti passivi sostanziali, quali i consumatori finali (incisi dal tributo).

L'IVA esistono quando si realizzano 3 requisiti:

- 1) **Art 2/3 DPR 633 del '72**: In ambito comunitario è soggetto ad IVA colui che cede beni (2) /presta servizi (3) stabilente, e a titolo oneroso. Ciò comporta il trasferimento della proprietà/o altro diritto reale di godimento, per quel che riguarda i beni. (diritto civile).  
In ambito comunitario non è necessario tale trasferimento in quanto basta che il soggetto si comporti come se fosse il proprietario. (regola assimilazione)  
In merito ai servizi, le prestazioni di servizi sono trasporto, locazione, assicurazione; la norma comunitaria sostiene che tutto ciò che non rientra nei beni è prestazione di servizi (regola assimilazione)
- 2) **Art 4/5 DPR 633 del '72**: Le operazioni devono essere effettuate da persone fisiche-giuridiche che operano nell'esercizio di impresa (4) o arti e professioni (5, in maniera stabile e autonomo e abituale).  
Requisito identico a quello dell'imposta sui redditi d'impresa. L'IVA ha come soggetti passivi gli imprenditori, che svolgono l'esercizio di impresa e producono reddito di impresa (presupposto imposta sui redditi), ovvero coloro che svolgono l'attività descritta nel 2195. Chi altro esercita attività di impresa ai fini IVA, oltre all'imprenditore? Sicuramente le attività non commerciali se esercitano cessioni di beni/servizi, quali per esempio gli enti pubblici: se prestano servizi sono comunque soggetti ad IVA.

3) T [redacted] (Art 7 DPR 633 del '72): I beni oggetto della cessione devono trovarsi nel territorio dello Stato. Per i servizi c'è la territorialità dei soggetti che li offrono (residenza).

Territorio CE = Somma territorio stati membri

F [redacted]

[redacted] dipende da chi riceve il servizio: Se sono privati, dipende dalla residenza di chi offre il servizio, se si tratta di due imprese, business to business, dipende dal luogo del committente (chi si impegna all'acquisto). Se impresa italiana acquista servizio da impresa cinese, l'italiana deve applicarsi l'imposta con l'auto fatturazione (emissione fattura a carico del compratore, si registra sia nel registro fatture ricevute (acquisti) che nel registro fatture emesse (vendite), i due registri obbligatori)

L'articolo successivo (Art 8 DPR) fa riferimento alle operazioni INTRA-UE ed EXTRA-UE:

Il trasferimento di beni all'interno della comunità non è soggetto a controlli fiscali e tassazione doganale. Gli scambi intracomunitari sono regolati dal principio di tassazione nel paese di destinazione. Sono quindi tassati a carico del compratore nel paese di arrivo.

Dal momento che [redacted] le esportazioni fuori UE sono esenti. (Esportazione non viene considerata cessione del bene, ma movimentazione di quest'ultimo, non imponibili). [redacted]

Le importazioni sono operazioni imponibili, l'iva sulle importazioni è un tributo doganale, applicato secondo le leggi doganali (iva accertata, liquidata e riscossa secondo tali norme).

La base imponibile è il valore della merce determinato secondo le disposizioni doganali.

[redacted] È il momento in cui scatta l'esigibilità d'imposta in quanto l'operazione di "consumo" oggetto del presupposto si reputa effettuata:

- Cessione immobili = Momento stipula atto
- Beni mobili = Emissione della fattura/pagamento del corrispettivo prima della consegna
- Servizi = Pagamento del corrispettivo

[redacted] È costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente. (colui che cede)  
[redacted] 22% ordinaria, 10% ridotta, 4% ulteriormente ridotta.

[redacted] (Art. 18): Il soggetto passivo (cedente) ha il diritto di rivalersi sul cessionario (il beneficiario della cessione): Il debito verso l'erario l'erario è neutralizzato dalla rivalsa.

Tuttavia la rivalsa oltre ad essere un diritto è anche un obbligo: è obbligatorio emettere la fattura con addebito della rivalsa. Ciò realizza un interesse fiscale, per cui la mancata emissione della fattura e addebito della rivalsa è sanzionata.

*"Nella disciplina prevista dall'art.18 DPR 633/72 in materia di IVA, per diritto di rivalsa si intende il diritto, che è anche un obbligo, per un soggetto passivo di imposta di addebitare l'IVA ai propri clienti, aggiungendola al corrispettivo pattuito."*

[redacted] Tale diritto ha per oggetto l'imposta addebitata al soggetto passivo. Quest'ultimo ha dunque il diritto di sottrarre dall'imposta relativa alle sue operazioni, l'imposta a lui precedentemente addebitata a titolo di rivalsa.

L'IVA detraibile altro non è un credito, che viene portato in detrazione all'iva da versare su fatture emesse. Tale diritto, insieme al diritto di rivalsa, realizza la neutralità dell'imposta.

**Pro-rata:** Quando non vi è un legame preciso tra acquisti legati ad operazioni che danno il diritto alla detrazione, e attività che non danno diritto alla detrazione, la quota di IVA detraibile è calcolata in modo forfettario: si utilizza il criterio della pro-rata (% forfettaria di detrazione). La detrazione è così proporzionale alle operazioni che danno diritto alla detrazione, sul totale delle operazioni.

% detrazione = OPERAZIONI DIRITTO DETRAZIONE ANNO X / OPERAZIONI DIRITTO DETRAZIONI ANNO X + OPERAZIONI ESENTI ANNO X