LEZIONE 1 **DIRITTO TRIBUTARIO DELL'IMPRESA** 25/02/2020

Il corso si concentrerà sulle imposte dirette inerenti l'imprenditore. Non tutti avete fatto tributario ma sicuramente avete fatto commerciale. Quindi saprete che l'esercizio dell'attività può svolgersi da imprenditore come singola persona fisica o come società.

Quindi si guarda l'imposizione fiscale sia come persona fisica che come società di persone e società di capitali. Sia dal punto di vista delle imposte dirette sia dal punto di vista delle imposte indirette.

Sapete dirmi la differenza tra imposte dirette e indiretta? La principale imposta diretta è l'irpef/Ires e indiretta è l'IVA.

Alla fine del corso preparerò una lista di domande che vi darò, per essere pronti all'esame e capire la preparazione.

L'esame è orale, non ci sono slide. Il diritto è l'applicazione di una norma generale ed astratta al caso di specie, concreto. Il giudice applica la norma al caso concreto. Noi cercheremo nel piccolo di fare lo stesso, quindi di applicare le norme che conosciamo alla realtà. Vi richiamerò sempre quali sono i testi di legge che serviranno ai fini dell'esame. Il primo testo che vi consiglio (ai frequentanti proprio non lo consiglio perché l'unico libro di testo necessario è il codice tributario e quindi la normativa tributaria che cito durante il corso e quindi il commento alla normativa. La normativa è il libro che vi serve. Il libro sono i vostri appunti. Uscendo dalle lezioni, il libro che consiglio è il "paparella" fino a pagina 404 mi sembra, ma andate a vedere il programma se vi interessa, ma lo consiglio in quanto è un ulteriore interpretazione della normativa. Non deve però essere la fonte essenziale degli studi in quanto quella è norma e serve ad elaborare la vostra interpretazione purchè sia giusta.

Torniamo alle imposte (dirette e indirette): si parla di **imposte dirette** perché inerenti direttamente la persona, si parla di imposte **indirette** perché colpiscono solo indirettamente la persona.

Il *presupposto* dell'imposta diretta è direttamente parametrata sulla persona, invece l'imposta indiretta è parametrata prima di tutto su un bene o un servizio.

Le principali imposte dirette sono 2, che si pongono a pari merito: IRPEF e IRES, (IRPEF: imposta sul reddito delle persone fisiche; IRES: imposte sul reddito delle società).

Quindi le prime 2 forme di imposte dirette sono quelle che colpiscono quindi il reddito prodotto direttamente dalle persone giuridiche. Reddito che si differenzia dal patrimonio in quanto il patrimonio è una misura statica e mentre il reddito è una misura dinamica. Quindi il patrimonio si possiede, il reddito si crea. Se voi avete 50.000 euro sotto il materasso, sono patrimonio o reddito? Patrimonio fin quando non li impiego, fin quando li lascio sotto il materasso. L'impiego del patrimonio può generare reddito: se io il patrimonio lo deposito in banca e mi genera un interesse, quell'interesse annuo mi genera reddito. Se voi avete un immobile, di per sé è statico, ma se voi lo date in locazione genera reddito, è dinamico. Il macchinario, un bene strumentale per l'esercizio d'impresa, se non utilizzato è statico, se viene impiegato per un bene merce (esempio viene lavorata la plastica) esce fuori un tubo di plastica che avrà un valore superiore al bene merce, alla materia elaborata tramite il bene strumentale. La differenza che ricavate è reddito. Il reddito è quel rendimento dinamico che deriva dall'impiego del patrimonio. E viene sottoposto a imposizione, attraverso le imposte dirette, in capo a colui (persona fisica o giuridica) che lo ha prodotto.

E di conseguenza, proprio perché dipende dalla persona, anche la sua tassazione verrà a modificarsi in base alle caratteristiche della persona stessa (applicazione del PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA): viene

parametrata al soggetto. Quindi l'imposizione diretta tiene in considerazione le caratteristiche delle persone.

Art 53 comma 2 Costituzione (**progressività**): più produco come reddito, maggiore sarà l'aliquota applicata sul maggio reddito.

Mi spiego meglio, se tu hai un reddito di 10.000 euro, andrai a ricadere sul primo scaglione, hai un' imposizione del 23%, se tu sei tizio ed hai reddito di 10.000 ed hai due figli a carico, avrai un'imposizione parametrata alle caratteristiche della tua persona e quindi avrai la possibilità di avere delle detrazioni sull'imposta che dovrai versare dovuta al fatto che il legislatore sa che tu hai 2 figli e quindi sostieni diverse spese rispetto ad un'altra persona che produce lo stesso reddito ma non ha 2 figli. Se tu sei Berlusconi, e non avrai un reddito di 10'000 lo scaglione sarà più elevato. Ciò significa, che per ogni persona il reddito è parametrato sulle caratteristiche della persona stessa. È chiaro che in base al *principio di capacità contributiva*, a parità di caratteristiche, per tizio e caio l'imposizione diretta sarà la medesima.

L'imposizione indiretta passa prima di tutto sul bene o sulla prestazione e non riguarda le caratteristiche personali del soggetto. Se comprate un lapis, pagate l'iva indipendentemente che tu sia Berlusconi o che sia tizio con due figli a carico. Quindi indiretta che non è direttamente parametrata sulla persona. Lo stesso per quanto riguarda l'imposta di registro, imposta nata quando si doveva registrare un atto scritto e sulla registrazione di quell'atto si doveva pagare l'imposta commisurata al valore del bene compravenduto. Poi oggi l'imposta di registro è una vera e propria imposta, quindi essa avviene comunque. È un'imposta indiretta, se voi volete comprare una casa a forte dei marmi e che dobbiate pagare l'imposta, che voi siate tizio o Berlusconi, pagate la solita imposta.

Siccome il nostro è uno studio di diritto tributario dell'impresa, quindi si va ad analizzare prima di tutto le principali imposte dirette che riguardano l'imprenditore.

Partiamo dal presupposto che la nostra costituzione, originariamente, non prevedeva una tassazione di tutti i redditi (***principio di omnicomprensività***), ma è stata sostanzialmente introdotta solo agli inizi degli anni 70.

Prima degli anni 70, le persone venivano tassate solo per alcuni redditi. Il principale reddito che veniva tassato in capo alle persone fisiche (in capo alle persone giuridiche nasce nel 1984) concerneva i terreni e gli immobili. Perché la principale fonte di reddito delle persone fisiche italiane in quegli anni derivava dai fondi agricoli e dagli immobili intesi come costruzioni. Questo per due ordini di motivi: primo perché era la principale fonte di reddito e poi perché era molto più facile da determinarne il reddito. Oltretutto esiste ed esisteva già il catasto. I redditi mobili erano e sono tuttora di più difficile identificazione. Se, ad esempio, io ho una casa a Pisa l'agenzia delle entrate lo sa, se io vado in studio e faccio una consulenza e mi faccio dare i soldi in contanti, magari non lo scopre.

Negli anni 70, boom economico del dopo guerra, cresce l'industria e la necessità di tassare tutti i redditi, non solo per le persone fisiche ma anche per le persone giuridiche. Si configura *una **tassazione di carattere omnicomprensivo***, vengono emanati una serie di decreti del presidente della repubblica con cui si configura una tassazione su tutti i redditi prodotti dalle persone fisiche e giuridiche. Nascono negli anni 70 le 2 principali forme di reddito: IRPEF e IRPEG (IRPEG= Imposta sul reddito delle persone giuridiche).

Primo problema che nasce in quegli anni è quello di evitare la doppia imposizione: se voi siete titolari di una società (PERSONA GIURIDICA), poniamo una SRL, significa che avete delle quote di partecipazione in quella società; se abbiamo detto che a partire dal 54 ma con i dpr successivi (anni 70 e ss) diventa **soggetto passivo d'imposta**, cioè che subisce l'imposizione (mentre il soggetto attivo d'imposta è l'ente titolare) dell'imposta sul reddito prodotto da quella società.

Poniamo di essere soci di una società la cui attività consiste nella produzione di imbarcazioni, la vostra società ritrae un reddito annuo di 200.000 euro, sul presupposto che la società sia soggetto passivo d'imposta, significa che quel reddito verrà tassato in capo alla società stessa, quindi si applica un IRES del 24% che è l'aliquota. Significa che di 100.000, nelle casse della società, rimarranno una quota minore ovviamente. Quel reddito è il reddito che percepite voi soci? No, perché poi voi in qualità di soci voi percepirete un dividendo che rappresenterà per voi una fonte di reddito che essendo voi persone fisiche subirà un'altra tassazione. Allora ecco perché il legislatore si è posto il problema di evitare di quanto possibile la doppia imposizione. Il legislatore ha dovuto prevedere un correttivo alla doppia imposizione.

I correttivi potenziali sono plurimi, negli anni 70 era stato previsto l'istituto del credito d'imposta.

Credito d'imposta: ho un credito nei confronti dell'ente impositore. Quindi il credito sarà pari alle imposte già pagate dalla società proporzionali alla quota di partecipazione alla società stessa. Questo sistema funzionava ma aveva un unico problema (infatti vedremo che è un sistema che non si adopera più oggi): esso nasceva quando uno dei soggetti non era residente nel territorio dello stato. La competenza è dell'ordinamento nazionale, quindi per i residenti nel territorio dello stato si applica il **principio di MONDIALITA'** e per i non residenti si applica il principio di **TERRITORIALITA'**.

Se sei residente in Italia ed hai prodotto reddito fuori Italia, tale reddito viene tassato da tutte e due le parti. Se un cittadino tedesco, non residente, ha una casa all'isola d'elba, le paga in virtù del principio di territorialità. Anche qui nasce il *problema della doppia imposizione*.

Questo per dirvi che il credito d'imposta tra società, persone giuridiche e persone fisiche andava bene fin quando società e socio erano residenti in Italia, se però uno dei due si trovava con sede legale all'estero nascevano problemi nell'applicazione del credito d'imposta. Perché se 1 dei 2 era non residente, la potestà impositiva principale apparteneva allo stato estero di residente. Il credito d'imposta funzionava bene solo se società e socio erano residenti nel territorio dello Stato.

Allora per rendersi internazionale, il legislatore ha previsto con la **legge n 40 del 2003**, entrata in vigore nel 2004, ha previsto l'istituto della parziale esenzione dei dividendi.

Che significa? Significa che il dividendo percepito dal socio, sia esso residente o meno, quando percepito, è già parzialmente esentato dalla tassazione e si applica direttamente su questo. La percentuale di esenzione è diversa a seconda della natura del socio: se il socio è una società, ci sarà un'altra percentuale di esenzione, se il socio è una persona fisica con una partecipazione non maggioritaria ci sarà un'altra %.

Imposta sostitutiva (vale sostanzialmente per tutti i redditi di capitale): non rientra nel calderone delle imposte dirette. L'imposta sostitutiva è quella che si sostituisce all'imposta di carattere generale sul reddito, è quella che esce, che è autonoma e che riguarda la singola operazione. Percepisco un capitale o un dividendo, se l'imposta è sostitutiva significa che il dividendo subisce l'imposizione nel "momento in cui viene consegnato".

Esempio: interessi attivi sul conto, è un reddito che deriva dall'impiego di capitale. Normalmente se fate caso, subito dopo che vi danno gli interessi, se vi sottraggono una parte è a titolo impositivo, è un'imposta sostitutiva, che si applica direttamente a quel reddito. Cioè non aspettano la dichiarazione dei redditi ed il pagamento. Il lato negativo di un'imposizione a carattere sostitutivo: se voi pagate l'IRPEF, pagate un'imposta progressiva per scaglioni. Berlusconi preferisce l'imposizione proporzionale sostitutiva, perché abbassa il reddito complessivo finale da dichiarare e si ha il vantaggio di andare nello scaglione inferiore. Quindi la possibilità di andare nello scaglione inferiore ed avere un'imposizione progressiva inferiore.

Al fine di far fronte a questa difficoltà di risolvere il problema della doppia imposizione tra società e socio, la soluzione che ad oggi opera è quella della **parziale esenzione**: essa si differenzia in base alle caratteristiche del socio.

a) Se un socio sia a sua volta una società, vuol dire che i passaggi son 3 e non più 2 (tu sei socio di una società che è a sua volta socio di un'altra società); ha un'esenzione quasi totale, al 95%, e quindi si tasserà solo il 5%.
b) Se un socio è persona fisica, la % di esenzione minore
c) Se sono una persona fisica socia non imprenditrice avrò un'imposizione di carattere sostitutivo.

Detto questo, adesso bisogna entrare un attimo nel sistema delle imposte dirette dell'imprenditore. Dobbiamo distinguere a che seconda che sia persona fisica o giuridica e dobbiamo anche distinguere a seconda che la persona sia una società di persone o di capitali. Questa distinzione è importante ai fini fiscali.

Se sono una società di persone, non sarò un soggetto passivo IRES. -> L'IRES (imposta introdotta a partire dal 1° gennaio 2004) riguarda solo ed le società di capitali e gli enti commerciali e non.

Le società di persone non sono soggetti passivi IRES.

Cosa sono le società di persone? Sono trasparenti, nelle società di persone è preponderante la persona, l'elemento del socio. E quindi per questo motivo, la società di persone non è soggetto passivo IRES e non è neanche soggetto passivo IRPEF. Quindi la società di persone è trasparente: cioè si applica il **principio di trasparenza**, in forza del quale il soggetto passivo nelle società di persone sono i soci che subiranno l'imposizione per i redditi prodotti dalla società di persone. E quindi l'imposta che si applica alla società di persone dipende dalla qualità del socio: se è persona fisica (allora IRPEF) o se una società di capitali (allora IRES).

N.B: Le società di persone non sono soggetti passivi di imposte dirette, MA sono però soggetti passivi di imposte indirette.

Siamo giunti però fin qui perché il nostro ordinamento è sempre rimasto in un "limbo" in quanto nel 2003, quando il ministro delle Finanze era Tremonti, l'idea era quella di riformare il sistema nato negli anni 70 in cui esisteva irpef ed irpeg e modificando queste e introducendo rispettivamente l'IRI e l'IRES. Fatta la legge, nonostante ciò, ancora c'è l'IRPEF, perché la riforma è stata eseguita in parte in quanto è caduto il governo. E l'IRES è stata adeguata al sistema.

Detto questo, ci siamo detti che le principali imposte dirette sono l'irpef e l'ires. Allora io imprenditore sarò soggetto passivo di un'imposta diversa a seconda che io eserciti l'attività direttamente come persona fisica o per tramite della società di capitale.

L'imprenditore individuale subirà l'imposizione del proprio reddito prodotto nell'esercizio dell'attività d'impresa in virtù del principio dell'omnicomprensività e quindi il reddito d'impresa andrà a sommarsi ai redditi prodotti dall'imprenditore.

Le persone fisiche producono sostanzialmente 6 tipi di reddito che vengono riconosciuti nelle 6 categorie nel quale si suddividono tutti i redditi. Ci riferiamo all'Art 6 del dpr 917/1986, il quale è quello che disciplina le imposte dirette. Esso si suddivide in 3 titoli (titolo = suddivisione principale che attiene alla legge dello stato)

-titolo 1: IRPEF

-titolo 2: IRES

-titolo 3: DISPOSIZIONI COMUNI SOGGETTI PASSIVI IRPEF E IRES

Ma come fa il DPR del 86 a disciplinare irpef e ires entrati in vigore nel 2004? Perché le modifiche legislative intervenute dopo hanno operato attraverso la modificazione dell'originario del testo unico delle imposte dirette, altrimenti noto come il dpr 917/1986. Quindi attraverso una nuova normativa che modificava quella norma.

Ad oggi noi studiamo il titolo primo, IRPEF, il quale riguarda (non l'imprenditore) qualsiasi persona fisica in quanto essa può produrre una serie di redditi e tutti i redditi che una persona fisica può produrre vanno a ricadere convenzionalmente in una serie di categorie che hanno la pretesa di ricomprendere tutti i redditi di tutte le persone fisiche nel territorio dello stato. E tali categorie dirette sono 6:

1) Fondiario che si suddivide in:
- **di terreni**
- **di fabbricati**, a sua volta si divide in agrario e dominicale.

Il reddito di fabbricati riguarda i beni immobili costruiti o potenzialmente costruibili, i redditi di terreni sono inerenti ai terreni. All'interno dei redditi di fabbricati, il dominicale è inerente al proprietario e l'agrario compete a su chi esercita l'attività sul fondo.

Seguendo la pertinenza di un immobile, il giardino di casa è un reddito di fabbricati, la costruzione rurale rientra nel reddito di terreni perché è tale e strumentale all'esercizio.

2) Redditi di capitale: sono gli **interessi** e i **dividendi**.
Attenzione a non confondere dividendi e plusvalenze: le plusvalenze rientra nella categoria 6 "Redditi diversi".
3) Di lavoro dipendente
4) Di lavoro autonomo
5) Esercizio dell'attività d'impresa
6) Redditi diversi: per il principio di omnicomprensività, rientrano per esclusione tutti gli altri redditi che non rientrano nelle categorie precedenti.

Il legislatore agisce dopo, quindi non può prevedere altre categorie ora.

A noi interessa la quinta categoria, ciò non vieta che dei soggetti possono produrre tutte questi tipi di reddito. Io che svolgo attività di lavoro autonomo, ho proprietà e lavoro all'università, se voi andaste a prendere la mia dichiarazione dei redditi, vedreste che ho diversi redditi. Poniamo che in virtù del principio di mondialità avessi una casa in Corsica, questa rientrerebbe nella sesta categoria perché non iscritta al catasto che è italiano.

master COPY
master COPY COPISTERIA