

La determinazione dell'imponibile e dell'imposta nell'irpef e nell'ires

Università Carlo Cattaneo - Liuc

anno accademico 2016/2017

corso di diritto tributario

prof. Giuseppe Zizzo

lezione 8

oggetto della lezione

- la determinazione del reddito complessivo
- le perdite derivanti da attività commerciali
- i gruppi e le società a ristretta base proprietaria
- gli oneri deducibili
- la determinazione dell'imposta
- le detrazioni
- i crediti d'imposta
- la tassazione separata
- la dichiarazione

la determinazione del reddito complessivo

- soggetti “non commerciali”:
 - persone fisiche: somma dei redditi delle categorie di cui all’art.6
 - enti non commerciali: somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi (art.143, c.1-2)
- soggetti “commerciali”:
 - il reddito complessivo si determina unitariamente come reddito d’impresa

le perdite

- le perdite derivanti dall'esercizio di arti o professioni, anche se esercitate attraverso società semplici o associazioni professionali, nonché quelle derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità semplificata sono scomputabili dal reddito complessivo del periodo d'imposta in cui sono conseguite

le perdite

- le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali (non in contabilità semplificata):
 - per le persone fisiche e per gli enti non commerciali (salvo il caso di applicazione dell'IRI), possono essere computate in diminuzione soltanto da redditi d'impresa nell'esercizio in cui si sono prodotte e nei successivi ma non oltre il quinto (art.8, c.3), salvo quelle dei primi tre esercizi, le quali sono riportabili senza limiti di tempo a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva (artt.8, c.3, e 84,c.2)

le perdite

- per le società di capitali e gli enti commerciali, possono essere computate in diminuzione dei redditi degli esercizi successivi ma nei limiti dell'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi (art.84, c.1), salvo quelle dei primi tre esercizi, le quali sono utilizzabili senza limiti (art.84, c.2)

le perdite

- le perdite delle società di persone e quelle delle associazioni professionali (salvo il caso di applicazione dell'IRI):
 - sono imputate ai soci ed associati in proporzione alla quota di partecipazione agli utili (eccezione per le società in accomandita semplice) (art.8, c.2)

le perdite

- quelle delle società di persone “commerciali” possono essere computate in diminuzione soltanto da altri redditi di partecipazione (e forse anche da redditi d’impresa) dei soci nell’esercizio in cui si sono prodotte e nei successivi ma non oltre il quinto (art.8, c.3) salvo quelle dei primi tre esercizi, le quali sono riportabili senza limiti di tempo a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva (artt.8, c.3, e 84,c.2).

le perdite

- Se si applica l'IRI, le perdite sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi.

le perdite

- il diritto al riporto delle perdite delle società di capitali, degli enti commerciali e delle società di persone “commerciali” si perde (di regola) quando (artt.84, c.3, e 8, c.3):
 - . la maggioranza dei diritti di voto viene trasferita o comunque acquistata da terzi;
 - . nel periodo del trasferimento, o nei due successivi o anteriori, viene modificata l’attività principale di fatto svolta nei periodi in cui si sono prodotte le perdite

il consolidato nazionale

- determinazione ai fini ires in capo alla società o ente controllante residente (a certe condizioni, anche non residente) di un'unica base imponibile in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili positivi e negativi della controllante e delle controllate partecipanti, con determinate rettifiche (artt.117-129)
- la partecipazione al consolidato nazionale:
 - . ha carattere opzionale tanto per la controllante quanto per le controllate;
 - . dura tre anni salvo rinnovo
 - . è esclusa per le controllate non residenti

il consolidato nazionale

- i redditi e le perdite delle controllate partecipanti, calcolati da ciascuna di esse secondo le regole ordinarie, si consolidano integralmente, indipendentemente dalla quota di partecipazione direttamente o indirettamente posseduta nelle stesse dalla controllante

il consolidato mondiale

- determinazione in capo alla società o ente controllante residente di un'unica base imponibile in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili (redditi e perdite) della controllante e di quelli delle controllate non residenti (artt.130-142)
- la partecipazione al consolidato mondiale:
 - . ha carattere opzionale per la controllante, che deve essere la società di grado più elevato del gruppo, e carattere obbligatorio per le controllate non residenti (principio all in all out);
 - . dura cinque anni salvo rinnovo

il consolidato mondiale

- i redditi e le perdite delle controllate non residenti si consolidano solo per la quota di partecipazione direttamente o indirettamente posseduta dalla controllante, e sono rideterminati da questa secondo le regole italiane
- dall'imposta dovuta sono ammesse in detrazione, tra l'altro, le imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dalle controllate

la tassazione per trasparenza delle società di capitali

- il reddito delle società residenti soggette ad ires, al cui capitale partecipino soltanto altre società residenti soggette ad ires (a certe condizioni anche non residenti), ciascuna con una percentuale di diritti di voto e di partecipazione agli utili non superiore al 50% e non inferiore al 10%, può essere, su opzione, imputato ai soci, indipendentemente dalla distribuzione, in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione agli utili (art.115)
- l'opzione:
 - . è irrevocabile per tre anni
 - . deve essere esercitata da tutte le società

la tassazione per trasparenza delle società di capitali

- la stessa opzione per la tassazione per trasparenza può essere esercitata dalle società a responsabilità limitata rientranti nell'ambito di applicazione degli studi di settore e con soli soci persone fisiche (in numero non superiore a 10, o a 20 se cooperative) (art.116)

la deduzione o la detrazione per gli oneri

- dal reddito complessivo delle persone fisiche e degli enti non commerciali si deducono una serie di oneri (artt.10 e 146)
- alcuni oneri, prima deducibili, ora danno diritto ad una detrazione (art.15), in considerazione del carattere “regressivo” della deduzione

la deduzione o la detrazione per gli oneri

- la deduzione o la detrazione è consentita (ampia discrezionalità del legislatore):
 - perché trattasi di spese personali essenziali (come le spese mediche, funebri, di istruzione);
 - perché si intende dare un incentivo a certi impieghi delle risorse (come gli interessi sui mutui per l'acquisto della prima casa, i premi assicurativi sulla vita e contro gli infortuni, i contributi a forme pensionistiche complementari)
 - perché si tratta oneri obbligatori (contributi previdenziali e assistenziali, assegni periodici di mantenimento al coniuge separato o divorziato)

la determinazione dell'imposta

- l'imposta lorda si determina
 - nell'irpef: applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le seguenti aliquote: del 23% sino ad euro 15.000; del 27% oltre euro 15.000 e sino ad euro 28.000; 38% oltre euro 28.000 e sino ad euro 55.000; del 41% oltre euro 55.000 e sino ad euro 75.000; 43% oltre euro 75.000;
 - nell'ires: applicando al reddito complessivo netto l'aliquota del 24%

la determinazione dell'imposta

- l'irpef è un'imposta progressiva a scaglioni aggiuntivi (l'aliquota marginale si applica solo alla parte di reddito rientrante nel relativo scaglione e non a tutto il reddito)
- l'ires è un'imposta proporzionale

la determinazione dell'imposta

- l'imposta netta si ottiene sottraendo all'imposta lorda, sino a concorrenza del suo ammontare, le detrazioni d'imposta (artt.13, c.2, e 78)
- dall'imposta netta si sottraggono i crediti sui redditi esteri, nonché le ritenute d'acconto subite e i versamenti in acconto effettuati (artt.13, c.3, 22 e 79)

la determinazione dell'imposta

- se la somma di crediti, ritenute e versamenti in acconto supera l'importo dell'imposta netta il soggetto può (artt.22, c.2, e 80):
 - riportare l'eccedenza al periodo d'imposta successivo;
 - chiederne il rimborso

i crediti d'imposta

- se alla formazione del reddito concorrono redditi prodotti all'estero:
 - . le imposte estere assolute su tali redditi sono ammesse in detrazione sino a concorrenza della quota di imposta italiana imputabile ai medesimi (art.165)

la tassazione separata

- si applica, in via opzionale, a determinati redditi a formazione (anche solo normalmente) pluriennale (art.17), come:
 - quelli ricollegabili alla cessazione di attività lavorative (non necessariamente a carattere dipendente);
 - quelli conseguiti per effetto della cessione o liquidazione di aziende possedute da più di 5 anni, o della liquidazione di società se la partecipazione è posseduta da più di 5 anni

la tassazione separata

- serve a temperare la progressività dell'irpef
- i redditi soggetti a tassazione separata non concorrono a formare il reddito complessivo, ma sono tassati autonomamente:
- in generale, con l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del biennio precedente