

PIETRO BORIA

IL SISTEMA DEI TRIBUTI

Tomo II

Le imposte indirette



G. Giappichelli Editore

INDICE

pag.

Capitolo 1

TEORIA GENERALE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1.	La matrice europea dell'imposta sul valore aggiunto	1
1.1.	L'istituzione del tributo	1
1.2.	La neutralità quale principio ispiratore del tributo di matrice comunitaria	2
1.3.	La definizione del quadro normativo di riferimento attraverso i successivi provvedimenti comunitari	3
1.4.	La dialettica tra norme comunitarie e norme interne in materia di IVA	4
2.	Lo schema di applicazione del tributo	5
2.1.	Lo schema base di applicazione dell'IVA	5
2.2.	La centralità della detrazione e della rivalsa ai fini dello schema di funzionamento del tributo	6
2.3.	La pluralità di micro-sistemi di determinazione dell'imposta: le numerose deviazioni dallo schema base di attuazione dell'IVA	7
2.4.	Il ruolo centrale degli obblighi strumentali	8
3.	La natura giuridica ed il fondamento costituzionale dell'IVA	9
3.1.	Le diverse teorie circa la natura giuridica dell'IVA	9
3.2.	(Segue). L'IVA quale imposta sui consumi	10
3.3.	L'ibridismo concettuale dell'IVA	11
4.	Le relazioni con gli altri tributi	11
4.1.	Il rapporto con le imposte dirette	11
4.2.	Il rapporto con i tributi indiretti	12
4.3.	Le regole comunitarie in ordine al divieto di introduzione di tributi indiretti simili all'IVA. Il caso dell'IRAP	13

Capitolo 2

LA DISCIPLINA ORDINARIA DELL'IVA

1.	La distinzione delle varie categorie di operazioni rilevanti ai fini IVA	15
2.	Le operazioni imponibili. L'elemento oggettivo	16

	<i>pag.</i>
2.1. La nozione base di cessioni di beni	16
2.2. Gli atti assimilati alle cessioni di beni	17
2.3. Le fattispecie escluse dall'ambito delle cessioni di beni	19
2.4. Le prestazioni di servizi	19
2.5. Le esclusioni dalla categoria delle prestazioni di servizi	21
3. (<i>Segue</i>). Il requisito soggettivo	21
3.1. L'esercizio di imprese. La nozione generale di attività di impresa	21
3.2. Il principio di attrazione delle attività commerciali riguardanti società ed enti commerciali	22
3.3. Le società di godimento e le società senza impresa	23
3.4. L'esercizio di imprese per gli enti non commerciali e le associazioni	24
3.5. L'esercizio di attività di lavoro autonomo	25
3.6. Le esclusioni dall'area del lavoro autonomo: le collaborazioni coordinate e continuative	25
3.7. Inizio e cessazione dell'attività di impresa e di lavoro autonomo	26
4. La territorialità	27
4.1. Il requisito della territorialità	27
4.2. I criteri di territorialità delle cessioni di beni	28
4.3. I criteri di territorialità per le prestazioni di servizi	28
5. Le operazioni non imponibili	32
5.1. Le cessioni all'esportazione	32
5.2. Operazioni assimilate alle esportazioni	33
5.3. Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali	34
5.4. Altre operazioni non imponibili	34
6. Le operazioni esenti	35
6.1. Funzione e natura delle operazioni esenti	35
6.2. Le varie fattispecie di operazioni esenti	36
7. Le importazioni	38
8. Regole di ordine generale in materia di operazioni rilevanti ai fini IVA	39
8.1. Logica casistica nella individuazione delle operazioni imponibili	39
8.2. Le operazioni permutative	39
8.3. Cessioni e prestazioni accessorie	40
9. La base imponibile	40
9.1. La regola generale in tema di determinazione della base imponibile	40
9.2. Le esclusioni dalla base imponibile	41
10. Le aliquote di imposta	42
11. Il soggetto passivo	42
11.1. Soggetti passivi e contribuenti di fatto	42
11.2. L'individuazione spaziale dei soggetti passivi. La stabile organizzazione	43
11.3. L'identificazione diretta dei soggetti residenti in altri paesi della UE	43
11.4. Il rappresentante fiscale	44
11.5. L'inversione contabile (il c.d. <i>reverse charge</i>)	44
12. Il momento di effettuazione delle operazioni e l'esigibilità dell'imposta	45

	<i>pag.</i>
12.1. Il momento di effettuazione delle operazioni	45
12.2. L'esigibilità dell'imposta	46
13. La rivalsa	47
13.1. Natura e funzione della rivalsa nella disciplina dell'IVA	47
13.2. Le controversie in tema di rivalsa	48
14. La detrazione	49
14.1. Regole generali sulla detrazione dell'imposta sugli acquisti	49
14.2. L'indetraibilità in presenza di operazioni esenti o escluse. Il <i>pro rata</i>	50
14.3. L'esclusione oggettiva del diritto alla detrazione	51
14.4. La rettifica della detrazione	52
15. La fattura	53
15.1. L'emissione della fattura	53
15.2. Natura giuridica ed efficacia probatoria della fattura	54
15.3. La fattura elettronica	55
15.4. L'autofattura	56
15.5. La fattura semplificata	57
15.6. Gli obblighi di fatturazione per il commercio al minuto	57
15.7. Scontrini e ricevute fiscali	58
15.8. Il documento di trasporto	59
15.9. La fatturazione per operazioni inesistenti	59
15.10. La dispensa per le operazioni esenti	60
16. La registrazione delle operazioni	60
16.1. La registrazione delle operazioni attive	60
16.2. La registrazione delle operazioni passive	61
16.3. La tenuta dei registri	61
16.4. Conservazione ed archiviazione delle fatture elettroniche	62
17. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta	62
18. La liquidazione ed il pagamento dell'imposta	63
18.1. La liquidazione ordinaria ed il versamento periodico del tributo	63
18.2. Il versamento dell'acconto IVA	64
18.3. La liquidazione dell'IVA nei gruppi di società	64
19. L'esercizio di più attività	65
19.1. La determinazione separata dell'IVA in caso di esercizio di più attività produttive	65
19.2. La disciplina della detrazione	66
19.3. La disciplina degli obblighi procedurali	67
20. Il rimborso dell'IVA	67
20.1. La disciplina generale dei rimborsi in materia di IVA	67
20.2. L'esecuzione dei rimborsi	68
20.3. I rimborsi a soggetti non residenti	70
21. Le presunzioni in materia di accertamento	71

Capitolo 3

L'IVA INTRACOMUNITARIA

1.	La disciplina IVA degli scambi intracomunitari mediante il regime transitorio	73
2.	La disciplina degli acquisti intracomunitari	75
2.1.	La nozione di acquisto intracomunitario	75
2.2.	Le fattispecie assimilate agli acquisti intracomunitari	76
2.3.	Operazioni non considerate quali acquisti intracomunitari	77
2.4.	Base imponibile ed aliquote	78
2.5.	Fatturazione e registrazione	79
2.6.	La auto-fatturazione	80
2.7.	Il rappresentante fiscale	80
2.8.	Il momento impositivo	81
3.	La disciplina delle cessioni intracomunitarie	81
3.1.	La nozione di cessione intracomunitaria	81
3.2.	Le operazioni assimilate alle cessioni intracomunitarie	83
3.3.	La base imponibile	83
3.4.	Fatturazione e registrazione	83
4.	Elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari	85
4.1.	Le modalità per la presentazione degli elenchi	85
5.	Le operazioni triangolari	87
5.1.	Considerazioni generali sulle operazioni triangolari nell'IVA intracomunitaria	87
5.2.	Le triangolazioni comunitarie	88
5.3.	Le triangolazioni nazionali (o interne)	90
5.4.	Le triangolazioni extra-UE	91

Capitolo 4

I REGIMI SPECIALI DELL'IVA

1.	I regimi speciali dell'IVA	95
2.	Il regime speciale dell'agricoltura	96
2.1.	La disciplina dell'IVA per i produttori agricoli	96
2.2.	L'ambito soggettivo	97
2.3.	Il regime di esonero delle imprese agricole minime	98
2.4.	Le imprese miste	98
2.5.	L'opzione per il regime ordinario dell'IVA	99
2.6.	Il regime speciale delle operazioni agricole connesse	99
3.	Il regime speciale dei beni usati	100
3.1.	L'ambito di applicazione del regime speciale dei beni usati	100
3.2.	La determinazione del margine	101
3.3.	L'opzione per la determinazione ordinaria dell'IVA	103

	<i>pag.</i>
3.4. Gli adempimenti richiesti dal regime speciale dei beni usati	103
4. Il regime speciale per le agenzie di viaggio e turismo	104
5. Il regime speciale per l'editoria	105
6. Il regime speciale per gli intrattenimenti e i giochi	106
7. Il regime speciale delle attività spettacolistiche	108
8. Il regime speciale per il commercio di rottami	109
9. Il nuovo regime forfettario riservato alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni	109

Capitolo 5

LE ACCISE ED I DAZI DOGANALI

1. Le accise	111
1.1. Le accise come tributi armonizzati nel mercato unico europeo	111
1.2. Il presupposto delle imposte di fabbricazione e di consumo	112
1.3. I soggetti passivi. La traslazione della prestazione tributaria sul consumatore finale	114
1.4. Base imponibile ed aliquote	114
1.5. Modalità di applicazione e di determinazione delle accise	115
1.6. La circolazione dei prodotti soggetti ad accisa	116
1.7. I controlli e l'accertamento delle accise	117
1.8. Cenni sulla disciplina delle principali accise	117
2. I dazi doganali	119
2.1. Origine e funzione dei dazi doganali. L'abbattimento delle barriere doganali nell'Unione europea	119
2.2. Le fonti normative. Il territorio doganale	120
2.3. Diritti doganali e diritti di confine	120
2.4. Il presupposto dei dazi doganali	121
2.5. La dichiarazione doganale	122
2.6. I regimi doganali	122
2.7. I soggetti passivi degli obblighi doganali	124
2.8. La determinazione dei dazi doganali	125
2.9. L'applicazione del tributo	125
2.10. La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di dazi doganali e tasse ad effetto equivalente	126

Capitolo 6

L'IMPOSTA DI REGISTRO

1. Profilo storico evolutivo del tributo	129
2. I caratteri del tributo	130

	<i>pag.</i>
2.1. L'oggetto dell'imposta: gli atti soggetti a registrazione	130
2.2. Natura giuridica del tributo quale imposta d'atto	131
3. I soggetti passivi	132
3.1. Distinzione tra soggetti passivi del tributo e soggetti tenuti alla registrazione	132
3.2. Le varie figure di soggetti passivi del tributo	133
4. La registrazione	134
4.1. Registrazione in termine fisso e in caso d'uso	134
4.2. Atti non soggetti a obbligo di registrazione e registrazione volontaria	135
4.3. Gli adempimenti necessari per la registrazione e la competenza territoriale	136
4.4. Registrazione d'ufficio	138
4.5. La registrazione a debito	138
4.6. La registrazione per via telematica	139
4.7. Effetti secondari della registrazione	140
5. L'applicazione del tributo	140
5.1. L'inquadramento dell'atto da registrare nelle categorie individuate dalla legge. (Modifiche all'art. 20, D.P.R. n. 131/1986)	140
5.2. La rilevanza della pluralità di disposizioni negoziali contenute in un unico atto sottoposto a registrazione	141
5.3. Atti plurimi riferiti ad una medesima vicenda giuridica	142
5.4. Norme antielusive e presunzioni legali	143
5.5. La registrazione degli atti invalidi	144
6. Alternatività tra IVA e imposta di registro	145
7. Determinazione delle basi imponibili	146
8. Agevolazioni ed esenzioni	148

Capitolo 7

L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE E L'IMPOSTA DI DONAZIONE

1. Il profilo storico dell'imposta su successioni e donazioni	151
2. L'imposta sulle successioni	152
2.1. Presupposto e fattispecie imponibili	152
2.2. La territorialità dell'imposta	154
2.3. I soggetti passivi	156
2.4. Aliquota e base imponibile	157
3. L'imposta di donazione	159
3.1. Considerazioni introduttive in merito alla disciplina normativa dell'imposta di donazione	159
3.2. Il presupposto dell'imposta	160

Capitolo 8

I TRIBUTI STATALI MINORI

1.	L'imposta di bollo	165
1.1.	Le origini del tributo	165
1.2.	Il presupposto dell'imposta di bollo	166
1.3.	Gli atti assoggettati ad imposta di bollo	167
1.4.	L'efficacia degli atti che non scontano l'imposta di bollo	167
1.5.	I soggetti passivi	168
1.6.	La liquidazione ed il pagamento del tributo	168
2.	Il contributo unificato sugli atti giudiziari	170
2.1.	Natura della prestazione tributaria	170
2.2.	La procedura di attuazione del contributo unificato	171
3.	Le imposte ipotecarie e catastali	172
3.1.	Lineamenti evolutivi	172
3.2.	L'imposta ipotecaria	173
3.3.	L'imposta catastale	175
4.	L'imposta sulle assicurazioni	175
5.	La tassa sulle concessioni governative	177
6.	I diritti camerali	178
7.	Il canone di abbonamento radiotelevisivo (il c.d. canone RAI)	181

Capitolo 9

LA FISCALITÀ LOCALE

1.	La fiscalità regionale	183
1.1.	I caratteri della fiscalità regionale	183
1.2.	Il sistema dei tributi regionali	184
1.3.	L'addizionale regionale all'IRPEF	184
1.4.	L'imposta e la tassa sulle concessioni regionali	186
1.5.	La tassa regionale di circolazione di veicoli a motore	186
1.6.	Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti speciali	187
1.7.	La compartecipazione al gettito IVA	188
1.8.	Altri tributi regionali	188
2.	La funzione fiscale in Comuni, Città Metropolitane e Province	188
2.1.	Caratteri generali della fiscalità comunale e provinciale	188
2.2.	Il sistema dei tributi comunali e provinciali	189
2.3.	L'imposta municipale unica	191
2.4.	La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP)	193
2.5.	Il canone per la occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP)	194
2.6.	La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU)	195

	<i>pag</i>
2.7. La tariffa di igiene ambientale (TIA) e la Tassa sui rifiuti (TARI)	19
2.8. L'imposta comunale sulla pubblicità	19
2.9. I diritti sulle pubbliche affissioni	20
2.10. L'imposta di scopo	20
3. I tributi provinciali	20

Capitolo 10

L'IMPOSIZIONE SULLA GESTIONE DEL RISPARMIO COLLETTIVO

1. L'imposizione diretta sulla gestione del risparmio collettivo	20
1.1. L'eterogeneità dei micro-sistemi di tassazione delle forme di gestione collettiva del risparmio	20
1.2. Sintesi delle forme di gestione collettiva del risparmio	20
1.3. I diversi modelli di imposizione delle gestioni collettive del risparmio	20
2. I fondi mobiliari	20
2.1. Gli organismi di investimento collettivo del risparmio	20
2.2. L'imposizione sui proventi prodotti dalla gestione collettiva del risparmio	20
2.3. L'imposizione sui proventi erogati ai partecipanti al fondo di investimento	20
3. I fondi immobiliari	21
3.1. L'ambito applicativo	21
3.2. Il regime tributario del fondo immobiliare	21
3.3. Il ruolo della SGR ai fini IVA	21
3.4. Il regime tributario degli apporti al fondo immobiliare	21
3.5. La disciplina fiscale dei proventi erogati ai partecipanti al fondo immobiliare	21
4. Le società di investimento immobiliare quotate (SIIQ)	21
4.1. Ambito applicativo	21
4.2. L'esercizio dell'opzione	21
4.3. La tassazione del reddito delle SIIQ	21
4.4. La tassazione degli apporti alla SIIQ	21
4.5. Il trattamento fiscale dei dividendi distribuiti ai soci: l'imposta sostitutiva	21
5. I fondi pensione	21
5.1. L'ambito applicativo	21
5.2. Il regime fiscale dei fondi pensione	21
5.3. Il regime dei versamenti al fondo pensione	21

Capitolo 11

LE AGEVOLAZIONI ALLE IMPRESE PER LA RICERCA
E L'INNOVAZIONE INDUSTRIALE

1.	La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata	221
1.1.	Le finalità dell'agevolazione alla ricerca e alla innovazione industriale	221
1.2.	L'innovazione come infrastruttura qualificante del nuovo mercato globale	222
1.3.	La disciplina del diritto tributario internazionale relativa alla promozione fiscale della ricerca industriale	223
1.4.	La nozione di ricerca del Manuale di Frascati	224
1.5.	La disciplina del diritto nazionale in merito alle agevolazioni fiscali per le attività di ricerca	225
1.6.	Altre fonti normative in ordine alle agevolazioni tributarie della ricerca industriale	226
2.	La logica promozionale	226
2.1.	I principi promozionali sottesi all'attività di ricerca delle imprese	226
2.2.	Riconoscibilità di tipiche agevolazioni fiscali nelle fattispecie relative agli incentivi tributari per la ricerca delle imprese	227
3.	La nozione di ricerca	227
3.1.	Assenza di una definizione legislativa di ricerca	227
3.2.	L'innovazione quale elemento caratteristico della ricerca di impresa	228
3.3.	Innovazioni di prodotto e innovazioni di processo	229
3.4.	Individuazione delle attività di ricerca tutelate dalle fattispecie di agevolazione fiscale	229
3.5.	Le tipologie di ricerca secondo la scienza aziendalistica	231
3.6.	Indeterminatezza a priori delle attività di ricerca	232
3.7.	La ricerca rilevante ai fini fiscali come "procedura tipizzata"	233
3.8.	I parametri oggettivi di riconoscimento della ricerca	234
3.9.	La congruità dell'attività di ricerca	235
4.	Le varie fattispecie di agevolazione fiscale della ricerca	236
4.1.	La <i>patent box</i>	236
4.2.	Il <i>Bonus</i> ricerca	237
4.3.	L'iper-ammortamento	239
4.4.	Ammissibilità di un utilizzo congiunto delle varie agevolazioni fiscali da parte della medesima impresa	239
5.	La determinazione dei benefici tributari e il sindacato in sede di accertamento tributario	240
5.1.	Vari modelli di determinazione del beneficio tributario nelle fattispecie di agevolazione alla ricerca	240
5.2.	Il sindacato sull'esistenza di attività di ricerca	240
5.3.	Il sindacato sui criteri di determinazione del beneficio tributario	241
5.4.	Il recupero del beneficio fiscale non spettante	242