

Familjebeskattningen i Italien

Av skattejuristen Hans Liljesson

1. Det italienska skattesystemet

1.1 Den progressiva inkomstskatten: IRPEF

Det nuvarande systemet för direkt beskattning grundar sig på en skattereform 1973¹. Det finns två former av direkt skatt på fysiska personers inkomst, båda statliga. Viktigast är den progressiva inkomstskatten IRPEF, *imposta sul reddito delle persone fisiche*, som drabbar alla inkomstslag. Med vissa undantag enligt andra stycket nedan sammanläggs de olika förvärvskällornas nettoinkomster och från summan erhålles allmänna avdrag för bl.a. räntor på bostadslån, försäkringspremier, sjukvårdskostnader, studiekostnader, underhållsbidrag och periodiskt understöd. På den därefter återstående beskattningsbara inkomsten uträknas skattens bruttobelopp, *imposta lorda*, enligt skattetabellen i slutet av denna artikel. Från detta skattebelopp avräknas som *detrazioni d'imposta* dels vissa belopp för underhåll av familj, dels förvärvsavdrag för den som haft inkomst av eget arbete eller pension. Därefter återstår *imposta netta* dvs. den skatt som skall betalas för de tidigare nämnda inkomsterna.

I vissa fall undantas inkomst från beskattning enligt förfarandet ovan och blir föremål för särskild beskattning, *tassazione separata*. Detta gäller inkomster av engångsnatur för vilka skattskyldighet uppkommit under beskattningsåret men som hänför sig till tidigare år. Hit räknas bl.a. avgångsvederlag för anställda och handelsagenter, intäkter genom överlåtelse av rörelse samt viss aktieutdelning. Syftet är att engångsinkomsterna inte skall föranleda ökad skatteprogression och de beskattas därför separat. Därvid tillämpas den procentsats som enligt skattetabellen skulle ha gällt för den skattskyldiges genomsnittliga beskattningsbara inkomst under de två beskattningsåren närmast före det år då engångsinkomsten blev tillgänglig för lyftning. I avsaknad av beskattningsbar inkomst tillämpas lägsta procentsatsen i gällande skattetabell för IRPEF (12% vid 1989 års taxering). Vissa hithörande inkomster av engångsnatur kan dock på den skattskyldiges

begäran taxeras enligt förfarandet i föregående stycke vilket kan ha betydelse för möjligheten att avräkna utländsk skatt (7.1).

1.2 Den proportionella inkomstskatten: ILOR

Den andra direkta inkomstskatten är ILOR, *imposta locale sui redditi*. Skatten utgår proportionellt med 16,2% och drabbar huvudsakligen inkomst av rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet jämsides med IRPEF men i vissa fall på ett till 50% reducerat underlag om det gäller den skattskyldiges huvudsakliga arbetsinkomst. Vid taxering till IRPEF medges allmänt avdrag för ILOR som erlagts under beskattningsåret.

1.3 Arvsskatt m.m.

Allmän förmögenhetsskatt fanns i Italien senast åren 1940—47 och krav på dess återinförande återkommer regelbundet. Motståndarna till sådan skatt hänvisar till att kapitalbeskattning redan finns² bl.a. i form av skatterna på arv och gåva. Arv drabbas sålunda av skatt på *kvarlåtenskap* respektive arvslotter i kombination. Kvarlåtenskapsskatt utgår om behållningen överstiger belopp motsvarande 600 000 kr³. Exempelvis bröstarvinge, vars arvslott uppgår till detta belopp, betalar 9 000 kr i arvsskatt (300 000 kr skattefritt grundavdrag samt 3% på övriga 300 000 kr)⁴.

2. Principerna för makars inkomstbeskattning

2.1 Den rättsliga grundvalen

I överensstämmelse med den före 10 mars 1975 gällande familjerättsliga lagstiftningen föreskrev skattelagen beträffande sammanlevande makar att mannen skulle deklarerat och beskattas för hustruns inkomster samt att hon följaktligen var skyldig uppge dessa för sin make. Genom en reform, som trädde i kraft från ovannämnda tidpunkt, anpassades de familjerättsliga reglerna till den i Italiens författning inskrivna principen om makars fullständiga jämställdhet i juridiskt hänseende. Skattelagens bestämmelser lämnades emellertid oförändrade. Ett antal processer mellan sammanlevande makar, som stod i begrepp att skiljas, aktualiserade därför vid samma tid också frågan om skattelagens överensstämmelse med författningen. Frågan kom därmed att underställas författningsdomstolen, *Corte Costituzionale*. Dess utslag blev avgörande för den fortsatta rättsutvecklingen och en sammanfattning av domen kan därför vara motiverad⁵.

Enligt domstolen måste varje fysisk persons skatteförmåga bedömas uteslutande med utgångspunkt från den inkomst över vilken han själv enligt lagen äger rättslig förfogandemöjlighet; det finns inga skäl anta att en person får sin skatteförmåga ökad på grund av andras — t.ex. makes — inkomster. I betraktande av skattens progressivitet finns heller inga skäl anta att två med varandra gifta personer skulle tillsammans äga större skatteförmåga än andra personer som bor till-

sammans. I de för domstolen aktuella sambeskattningsfallen medför skattens progressivitet att mannens egna inkomster drabbas av högre skatt än som skulle ha utgått om de hade beskattats separat. Det måste också vara fel att en person tvingas betala skatt för medel, som han inte rättsligt kan förfoga över och alltså inte kan använda för skattebetalningen. Domstolen kom därför till slutsatsen att skattelagens bestämmelser om sambeskattning stred mot författningens principer om allas likhet inför lagen och makars juridiska jämställdhet ⁶.

2.2 Gällande rätt

Med anledning av författningsdomstolens utslag ändrades skattelagen fr.o.m. 1976 så att makars inkomster alltid särbeskattas men med rätt för makarna att lämna gemensam självdeklaration, *dichiarazione congiunta*, om ena maken önskar erhålla avdrag i form av *detrazioni d'imposta* som den andre inte kan utnyttja eller om make med kvars katt vill kunna tillgodoräkna sig den andres överskjutande skatt ⁷.

För att de med gemensam deklaration eftersträvade rättsverkningarna skall inträda krävs att makarna i november beskattningsåret *gemensamt* inbetalat minst 92% av sin totala preliminära skatt för året. Det formella kravet på gemensam inbetalning gäller dock inte dem som ingått äktenskap under beskattningsåret. Italienska självdeklarationer lämnas under maj månad taxeringsåret.

2.3 Ena eller andra makens inkomst?

Före 1976 saknade det på grund av sambeskattningen nämnvärd betydelse ur ren skattesynpunkt vem av makarna en inkomst tillkom. Numera har detta fått stor betydelse och makarnas *egendomsordning* enligt civillagen blir i många fall utslagsgivande för beskattningen, detta i motsats till svensk rätt som i bestående äktenskap endast beaktar vem som har eller anses ha förvärvat äganderätten. Ett italienskt äktenskapsförord kan ändras när som helst och beskattningen av vissa inkomster kan sålunda flyttas över till andra maken utan de extra skattekonsekvenser som en äganderättsöverlåtelse kan ha. Vi begränsar oss här till att nämna de tre ordinära italienska egendomsordningarna: *comunione legale*, *comunione convenzionale* och *separazione dei beni*. Därutöver finns ett antal speciella "regimer" med varjehanda övergångsbestämmelser, vilket gör hela systemet invecklat och svåröverskådligt, inte minst när det sedan iklädes formen av skattebestämmelser ⁸.

3. De familjerättsliga avdragen

3.1 Underhåll och andra understöd — allmänt avdrag

Av domstol faställt underhåll till f.d. make är avdragsgillt till den del det inte avser barnens behov. För mottagaren är underhållet i motsvarande mån skattepliktigt. Ävenledes är av domstol fastställt understöd till de i civillagens art 433

uppräknade anhöriga⁹ avdragsgillt liksom också understöd till dessa personer enligt förpliktelse i testamente eller gåvobrev.

3.2 Underhåll av familj — avdrag från skatten

Schablonavdrag i form av *detrazioni d'imposta* är tillåtna i följande omfattning.

- För make vars på visst sätt beräknade inkomst inte överstiger 1 500 kr kan andra maken erhålla avdrag med 1 800 kr. Makes inkomst underkastad *tassazione separata* beaktas inte i detta sammanhang. Endast en av makarna kan erhålla detta avdrag.

- För varje underhållet omyndigt barn (under 18 år), studerande eller praktiserande barn under 27 år och arbetsförmöget barn oavsett ålder kan avdrag erhållas med 240 kr om barnets egen skattepliktiga inkomst inte överstiger 1 500 kr. Föräldrar kan erhålla samma avdragsbelopp var för sig oavsett om de är gifta, ogifta eller lever åtskilda. I vissa fall erhåller ena föräldern dubbla avdragsbeloppet och har andra föräldern avlidit är avdraget 1 800 kr för första barnet och 480 kr för varje följande.

- För underhåll av andra i civillagens art 433 uppräknade anhöriga kan utbetalaren erhålla avdrag med sammanlagt högst 480 kr. Mottagarens inkomst i övrigt får inte heller här överstiga 1 500 kr.

Av schablonavdragen beräknas 1/12 för varje månad eller del av månad som avdragsförutsättningarna föreläggat. Dessa skall styrkas med varjehanda intyg.

4. Beskattningen vid äktenskaps ingående och vid äktenskapsskillnad

4.1 Äktenskaps ingående

Som redan framgått (2.2) får gemensam deklaration lämnas även av makar som gift sig under beskattningsåret. Om makarnas egendomsordning — t.ex. *comunionione legale* — föreskriver att viss inkomst delas lika mellan makarna, sker beskattning enligt denna grund redan från dagen för äktenskapets ingående. *Detrazioni d'imposta* avseende den nyblivna maken (3.2) erhålles likaledes alltifrån äktenskapets ingående.

4.2 Äktenskapsskillnad m.m.

Makar som separerat eller är frånskilda kan inte lämna gemensam deklaration. I och med att makes eventuella rätt till avkastning av den andres tillgångar enligt gällande egendomsordning upphör vid äktenskapets upplösning bortfaller samtidigt skattskyldigheten härför. Underhållsbidrag till andra maken personligen är avdragsgillt resp. skattepliktigt redan efter dom på hemskillnad, *separazione provvisoria* (3.1). Barn, om vilka ena föräldern erhållit vårdnaden, berättigar denne till *detrazioni d'imposta* (3.2).

5. Beskattningen av barns inkomster

Föräldrar har avkastningsrätt, *usufrutto legale*, till de omyndiga barnens egendom utom i vissa undantagsfall (barnens egen arbetsinkomst, egendom erhållen med förbehåll). För avkastning som sålunda tillkommer föräldrarna deklarerar och inkomstbeskattas dessa, vanligen med hälften var. För övriga inkomster beskattas det omyndiga barnet själv¹⁰. Uppnår barnet myndig ålder under beskattningsåret eller inträffar annan ändring i omfattningen av föräldrarnas avkastningsrätt gäller detta i skattehänseende från dagen för ändringen.

Separat deklaration upptagande omyndigt barns personliga skattepliktiga inkomster lämnas av förmyndaren (föräldrarna). Har barnet blivit myndigt eller gift sig under maj månad lämnas deklarationen av barnet själv om inte förmyndaren hunnit göra detta före födelsedagen eller bröllopsdagen.

6. Inkomstbeskattningen vid dödsfall

Arvingarna inträder med solidariskt ansvar i den avlidnes skatteberättsliga situation vid dödsfallet¹¹. Detta medför i första hand att varje arvinge skall taxeras för sin andel¹² i den avlidnes obeskattade inkomster. Det ifrågavarande inkomstbeloppet beskattas hos arvingen som engångsinkomst enligt reglerna för *tassazione separata*¹³. Av den avlidne erlagd preliminärskatt tillgodoräknas arvingen i motsvarande proportion.

För sin andel i inkomster, som hänför sig till den oreglerade kvarlåtenskapen och avser tiden efter dödsfallet, beskattas varje arvinge genom provisorisk separat taxering med tillämpning av den lägsta procentsatsen i gällande skattetabell för IRPEF. När arvet tillträtts ändras den provisoriska taxeringen så att arvingen eftertaxeras som för egen *ordinarie* inkomst för de år till vilka inkomsten hänför sig, i förekommande fall inklusive dödsåret och med påförande jämväl av ILOR. Därmed är den slutliga skatten i det aktuella mellanhavandet mellan arvingen och fiscus fastställd.

Efter dödsfall lämnas deklaration för "dödsboet" som vanligt i maj eller, om dödsfallet inträffat 1/2—31/5, senast den 30/11 s.å. Gemensam deklaration kan därvid inte förekomma även om makarna erlagt preliminärskatt gemensamt enligt föreskrifterna härom. Efterlevande erhåller allmänt avdrag för begravningskostnader med högst 5 000 kr för varje avliden anhörig som avses i civillagens art 433.

7. Internationella aspekter

7.1 Avräkning av utländsk skatt för "residenti"

Har i Italien bosatt skattskyldig haft utländsk inkomst som beskattats i utlandet och som ingår i hans sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor, får den

utländska skatten på ifrågavarande inkomst avräknas från *imposta netta* intill ett belopp motsvarande så stor del av den italienska skatten som den utländska inkomsten utgör av de sammanlagda inkomsterna. Detta överensstämmer med vad som brukar föreskrivas i italienska dubbelbeskattningsavtal och så även i avtalet med Sverige, art 24 p. 4.

Avräkningsbestämmelserna kompletteras bl.a. med föreskriften att begäran om avräkning måste göras i deklarationen för det beskattningsår varunder den utländska skatten erlagts som definitiv. Eftersom inkomst i utlandet inte drabbas av ILOR avräknas utländsk skatt endast från IRPEF. För makar sker avräkning alltid separat för var och en oaktat *imposta netta* påföres makarna gemensamt i händelse av gemensam deklaration.

7.2 Skattskyldighetens omfattning för "non residenti".

Utanför Italien bosatta personer är enligt T.U. art 20 skattskyldiga till IRPEF för vissa uppräknade inkomster från italiensk källa och kan härför åsättas såväl ordinarie som separat taxering. Motsvarande skattskyldighet gäller i tillämpliga delar enligt T.U. art 117 beträffande ILOR. Av de i det föregående nämnda allmänna avdragen kan *non residenti* endast dra av ILOR och räntor. Avdrag för underhåll av familj (3.2) kan inte erhållas¹⁴.

Gemensam deklaration kan lämnas även av *makar* som är bosatta utomlands om föreskrifterna beträffande gemensam preliminärskattebetalning iakttagits; praktisk betydelse har sådan deklaration dock endast om åtminstone ena maken är bosatt i Italien.

Barns bosättning utomlands inverkar inte på kvarstannande föräldrars skattskyldighet hemma i Italien för inkomsterna av barnets egendom. I konsekvens härmed påverkas då inte heller föräldrars rätt till det allmänna avdraget för barns studiekostnader eller till "underhållsavdraget" (3.2).

Arvinges skattskyldighet i Italien för den avlidnes där skattepliktiga inkomster gäller även om den avlidne var bosatt utomlands, detta eftersom arvingen anses inträda i den avlidnes skatterättsliga situation. Nämnda skattskyldighet begränsas således inte heller för det fall att även arvingen är bosatt utomlands. För inkomster av kvarlåtenskapen efter dödsfallet, vilka inte juridiskt kan tillräknas den avlidne, blir däremot skattskyldigheten helt beroende av arvingens egen status och bosättning.

8. Avslutande anmärkning

Ett utmärkande drag hos den gällande italienska familjebeskattningen är att den systematiskt sett nära anknyter till de olika civilrättsliga regelkomplexen inom familjerätten och att den är strängt underordnad författningens jämlikhetsprinciper. Den har därmed också allmänt sett undgått den kritik för orättvisa och godtycklighet som eljest brukar riktas mot det nuvarande skattesystemet och som

återspeglas i det betydande skatteundrandragandet¹⁵. Familjebeskattningen är dock utan tvekan komplicerad, inte minst när det gäller att tillämpa de olika varianterna av makars egendomsordning. Det är förklarligt om en italiensk självdeklaration med tillhörande bilagor ibland kan framstå som en tegelstensroman — och att den får lämnas i maj.

Skattetablell IRPEF för 1988 (belopp omräknade i Kr.)

Beskattningsbar inkomst	Skatt (<i>imposta lorda</i>)
0 — 30 000	0 + 12% inom skiktet
30 000 — 55 000	3 600 + 22% ” ”
55 000 — 140 000	9 100 + 27% ” ”
140 000 — 250 000	32 050 + 34% ” ”
250 000 — 500 000	69 450 + 41% ” ”
500 000 — 750 000	171 950 + 48% ” ”
750 000 — 1 500 000	291 950 + 53% ” ”
1 500 000 — 3 000 000	689 450 + 58% ” ”
3 000 000 —	1 559 450 + 62% ” ”

Källa: Raffaele Rizzardi *Guida rapida fiscale* (1988)

Noter

- 1 *Decreto del Presidente della Repubblica 29-9-1973 n. 597*. Där ej annat framgår hänför sig de i artikeln redovisade skattereglerna till beskattningsåret 1988, intagna i skattelagen *Testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 22-12-1986 n. 917* (förk. T.U.). En svensk översikt av den italienska skattelagstiftningen finns i Prop. 1982/83:81 s. 63—64.
- 2 Alessandro Franchini m.f. *L'imposta patrimoniale* (1987)
- 3 Av praktiska skäl omräknas i denna artikel alla belopp till kronor efter kursen 100 lire=0,50 kr. Förslag till valutareform föreligger innebärande att 1 000 lire fr.o.m. 1989 blir 1 lira.
- 4 Se Tommaso Lamedica *Imposta sulle successioni e donazioni* (1987).
- 5 Corte Costituzionale, sentenza 15-7-1976 n. 179.
- 6 Jfr vad gäller västtysk skatterätt Leif Mutén ”Den författningsstridiga sambeskattningen” i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1957 s. 183 ff.
- 7 Gemensam deklARATION kan dock medföra den nackdelen att makarna blir solidariskt betalningsansvariga för den gemensamt debiterade skatten.
- 8 Calogero Vinci & Mario Gagliardi *Famiglia e fisco* (1987) s. 37 ff.
- 9 Underhållsskyldiga är i ordningsföljd enligt *Codice Civile* art 433: 1) make 2) barn och adoptivbarn samt dessas närmaste avkomlingar 3) föräldrar och deras närmaste ascenderter; adoptanter 4) styvbarn 5) styvföräldrar 6) hel- och halvsyskon, i första hand helsyskonen.
- 10 Liknande regler i schweizisk rätt, se Skattenytt 1986 s. 502 och Danielle Yrsin *L'imposition du couple et de la famille* (1984) s. 32 ff.
- 11 Emmanuelle Azzolina *Imposta sul reddito delle persone fisiche* (1987) s. 4.
- 12 Efterlevande make ärver hälften av kvarlåtenskapen om den avlidne efterlämnat ett barn men en tredjedel om barnen är fler (*Codice Civile* art 581).
- 13 Avdrag synes därvid kunna erhållas för ev. arvs- och kvarlåtenskapsskatt.
- 14 Italiensk skattelag skiljer sig i detta hänseende markant från fransk, jfr Skattenytt 1986 s. 202.
- 15 Alessandro Franchini a.a.s. 111 ff.