

A12

Claudio Galateria

**I principi essenziali dell'imposta
sul reddito delle persone fisiche**





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVII
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-0977-9

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: dicembre 2017

7 Capitolo I

L'introduzione dell'IRPEF nel nostro sistema tributario

1.1. L'idea di un'Imposta personale sul reddito, 7 – 1.2. Il presupposto, 8 – 1.3. I soggetti passivi, 10 – 1.4. La base imponibile: qualificazione e determinazione, 14 – 1.5. La determinazione e liquidazione dell'imposta, 18 – 1.6. Il sistema della tassazione separata, 22 – 1.7. I soggetti non residenti, 25.

27 Capitolo II

Il reddito e la sua configurazione giuridica

2.1. La nozione di reddito: dalla configurazione economica alla configurazione giuridica, 27 – 2.2. Brevi cenni sulla nota tripartizione economica del reddito, 30 – 2.3. La configurazione giuridica del reddito nella legislazione precedente alla riforma degli anni '70: dal T.U. del 1877 al T.U. del 1958, 32 – 2.4. Dal T.U. del 1958 alla riforma degli anni '70, 35 – 2.5. Osservazioni sul reddito e la nuova imposizione di tipo personale, 37 – 2.6. Breve analisi delle norme positive di portata generale, 43 – 2.7. L'art. 6 del TUIR e la sua fondamentale funzione nel sistema IRPEF, 46.

49 Capitolo III

La determinazione di una categoria reddituale del reddito. L'esempio del reddito di lavoro dipendente

3.1. Gli elementi di una categoria reddituale, 49 – 3.2. La onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, 51 – 3.3. Evoluzione normativa del sistema di determinazione del reddito di lavoro dipendente, 53 – 3.4. L'evoluzione interpretativa sorta nella vigenza dell'art. 48, comma 1, TUIR ante 1-1-1998., 56 – 3.5. Riforma del reddito di lavoro dipendente, 57.

L'introduzione dell'IRPEF nel nostro sistema tributario

1.1. L'idea di un'Imposta personale sul reddito

L'Imposta sul reddito delle persone fisiche, meglio conosciuta come IRPEF, costituisce senza ombra di dubbio il tributo di maggiore importanza del nostro sistema impositivo; importanza che deriva oltre dall'entità del gettito che essa procura all'Erario, anche dalla "rivoluzione" che ha comportato la sua introduzione nel vecchio panorama della struttura impositiva sui redditi che fino a quel momento aveva visto applicarsi un sistema basato esclusivamente su imposte di tipo reale¹.

Con il D.P.R. n. 597 del 29-9-1973, emanato in forza della Legge delega 9 ottobre 1971 n. 825, viene infatti introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento, un sistema di imposizione sul reddito delle persone fisiche improntato su un tributo i cui presupposti impositivi non trovano più un nesso di collegamento diretto con le singole fonti di produzione del reddito, così come avveniva con le vecchie imposte reali, bensì su presupposti che individuano nel soggetto passivo persona fisica il punto di riferimento principale.

Sostanzialmente vengono ad assumere preminente importanza nella applicazione dell'imposta alcune situazioni di carattere personale, le quali vanno ad influire direttamente sulla determinazione quantitativa del tributo attraverso l'utilizzo di appositi strumenti previsti dalla normativa IRPEF: oneri deducibili, detrazioni d'imposta, riporto delle perdite, ecc.. In secondo luogo, il carattere della personalità dell'imposta viene ad evidenziarsi anche in relazione all'utilizzo di un sistema progressivo di aliquote a scaglioni, attraverso il quale il prelievo tributario trova una maggiore rispondenza con l'effettiva attitudine alla contribuzione del soggetto passivo. Tali principali carat-

1. A. BERLIRI, *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, 1978, Vol. II, p. 17 e ss.

teristiche dell'IRPEF tendono, pertanto, a rendere siffatto strumento di imposizione allineato con il principio costituzionale della capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione.

Per quanto concerne l'attuale disciplina dell'IRPEF, essa è contenuta nel Testo Unico delle Imposte Dirette (TUIR) emanato con D.P.R. 22-12-1986 N.917 articoli da 1 a 85, la cui entrata in vigore è avvenuta in data 1-1-1988.

1.2. Il presupposto

Il presupposto dell'IRPEF è contenuto nell'art. 1 del D.P.R. n. 917/96, il quale nell'individuare l'elemento oggettivo a cui riferirsi nella determinazione della base imponibile, fa espresso riferimento al possesso di redditi in denaro od in natura rientranti nelle categorie di cui al successivo art. 6; detta norma suddivide i redditi nelle seguenti categorie:

- a) redditi fondiari;
- b) redditi di capitale;
- c) redditi di lavoro dipendente;
- d) redditi di lavoro autonomo;
- e) redditi d'impresa;
- f) redditi diversi.

Da quanto è desumibile in prima analisi dal dettato normativo, risulta essere rilevante riuscire ad estrapolare la nozione attribuibile al termine "possesso" a cui il legislatore ha demandato il compito di creare il collegamento necessario ed essenziale fra soggetto passivo (persona fisica) e materia imponibile (reddito) al fine della perfetta realizzazione del presupposto impositivo.

Nell'evidenziare che il concetto di possesso in materia di imposte sui redditi è stato, ed è tuttora, argomento di disputa in sede dottrina, in quanto risulta essere di difficile individuazione quando riferito alla mutevole ed indefinita natura del bene "reddito", è possibile in linea di principio identificarlo con quella situazione giuridica attraverso la quale si può attribuire ad un soggetto la disponibilità di un reddito nel momento in cui tale disponibilità non sia meramente transitoria bensì definitiva; ciò anche in correlazione con la disciplina contenuta nel Codice Civile il quale all'art. 1140, e seguenti, individua

l'istituto del possesso. La definitività è inoltre elemento atto a creare un ambito di legittimità costituzionale nel rispetto del principio della capacità contributiva che mal si presterebbe ad essere riferito a situazioni di possesso reddituale estemporanee².

Sicuramente però, il semplice riferimento alla definizione di "possesso" estrapolabile dal Codice Civile, non può trovare una piena e precisa corrispondenza nella normativa tributaria riguardante l'imposizione sui redditi, soprattutto se si pone l'attenzione sulle diverse tipologie di reddito su cui si basa l'imposizione; esse, infatti, rivelano nel loro sistema di determinazione e di attribuzione al soggetto passivo, fattispecie di varia natura che mal si prestano ad essere ricondotte dentro qualsivoglia canone predeterminato.

Ne deriva, pertanto, che il riferimento al concetto di "possesso" utilizzato dal legislatore nella norma sull'IRPEF che individua il presupposto, deve essere considerato alla stregua di un principio generale ed astratto il cui profilo in termini di maggior precisione, viene ad evidenziarsi nella disciplina che regola la definizione e la determinazione delle singole categorie di reddito.

Per quanto concerne la definizione di reddito, si precisa che con l'entrata in vigore del TUIR, avvenuta come detto in data 1-1-1988, tale problematica si è praticamente svuotata di contenuti. Questo perché la nuova normativa è stata strutturata nel senso di considerare redditi esclusivamente delle fattispecie tipiche senza più alcun riferimento, pur se residuale, a generiche fonti reddituali indefinite, che invece trovavano una loro collocazione normativa nell'abrogato D.P.R. N.597/73.

In particolare ci si riferisce all'art. 80 dell'abrogata disciplina, a cui il legislatore aveva attribuito la funzione di considerare nel reddito complessivo soggetto ad IRPEF, qualsiasi reddito diverso da quelli tipici espressamente disciplinati. La norma così strutturata automaticamente imponeva all'interprete un elevato sforzo ricostruttivo intorno alla nozione di reddito, in particolare ogniqualvolta le fattispecie di reddito si presentavano non precisamente collimanti con le categorie reddituali tipicizzate. Fra l'altro, occorre osservare, che nella vigenza della norma si è assistito nella sostanza alla pressoché totale inapplicabilità della stessa, con la conseguenza di indirizzare la riforma della disciplina IRPEF di cui al TUIR vigente, verso l'estrema tipicizzazione delle fattispecie reddituali al di fuori delle quali,

2. A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Ed. UTET, 1991, p. 575 e ss.

conseguentemente, non vi può essere individuazione alcuna di altre forme reddituali.

Allo stato attuale, pertanto, risulta di maggior interesse non tanto la ricerca di una nozione unitaria di reddito, che come abbiamo visto in funzione della nuova struttura normativa introdotta con il TUIR risulta ormai essere fine a se stessa, quanto, invece, individuare efficacemente gli elementi caratterizzanti le singole tipologie di reddito, onde permettere all'interprete una più agevole procedura di confronto delle fattispecie reali con quelle tipicizzate dal legislatore al fine di verificare l'esistenza del presupposto, e conseguente assoggettabilità, o meno, all'IRPEF.

Dalla conformazione delle categorie reddituali previste dal TUIR³, è possibile comunque individuare, pur nella estrema eterogeneità delle fattispecie disciplinate, una sorta di bipartizione generale delle tipologie di reddito che si caratterizzano in funzione della fonte di provenienza. Nel premettere che l'attuale struttura normativa dell'IRPEF evidenzia principalmente tipologie reddituali che vedono quale fonte di provenienza attività preordinate da parte del soggetto passivo, e da cui pertanto si può addivenire ad una nozione di "reddito prodotto", viceversa è possibile riscontrare la presenza di configurazioni reddituali che prendono in considerazione eventi i quali, prescindendo pressoché totalmente da qualsiasi attività volontaria destinata a produrre nuova ricchezza, pongono in risalto esclusivamente l'effetto della percezione di entrate pecuniarie, costituendo una tipologia reddituale identificabile quale "reddito entrata".

1.3. I soggetti passivi

La norma che individua la soggettività passiva dell'IRPEF⁴ è contenuta nell'art. 2 del TUIR; detta norma sancisce espressamente che soggetti passivi destinatari della obbligazione tributaria nascente dal possesso di redditi sono le persone fisiche, comprendendo dal punto di vista dell'elemento territoriale sia le persone residenti nel territorio dello Stato, sia quelle non residenti.

3. M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Ed. Giuffrè, 1993, p. 1 e ss.

4. R. LUPI, *Diritto Tributario—parte speciale*, Ed. Giuffrè, 1996, p. 43 e ss.