

**UNIVERSITÀ DELLA VALLE D'AOSTA  
UNIVERSITÉ DE LA VALLÉE D'AOSTE**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E  
POLITICHE**

**CORSO DI LAUREA IN SCIENZE DELL'ECONOMIA E  
DELLA GESTIONE AZIENDALE**

**ANNO ACCADEMICO 2019/2020**

**TESI DI LAUREA**

**L'I.R.P.E.F. e il suo presupposto: dall'origine  
alle prospettive future**

**DOCENTE relatore:** Prof. Roberto Franzé

**STUDENTE:** 17 C05 559, Lucia Corrao

# Indice:

Introduzione.....	3;
1.L’I.R.P.E.F. e la sua origine.....	7;
2.Gli elementi dell’I.R.P.E.F.: il presupposto.....	26;
3.Presupposto dell’I.R.P.E.F.: il profilo oggettivo.....	37;
4.Presupposto dell’I.R.P.E.F.: il profilo soggettivo.....	69;
5.Considerazioni finali e prospettive future.....	84;
Bibliografia.....	94;
Sitografia.....	97.

## Introduzione:

Il totale dei redditi 2017 dichiarati in Italia ai fini I.R.P.E.F. tramite i modelli 770, Unico e 730 ammonta a 838.226 miliardi di euro. Un dato che è diminuzione di circa 5 miliardi rispetto ai redditi dichiarati nel 2016, dove erano pari a 842,977 miliardi, una riduzione che percentualmente rappresenta lo 0,56%.

Il gettito I.R.P.E.F. generato dai redditi sopracitati è pari a 164.701 miliardi di euro rispetto ai 163.378 miliardi dell'anno precedente. I dati riportati sono comprensivi sia di addizionale I.R.P.E.F. regionale e comunale, più precisamente l'89,84% del totale ha origine dal prelievo effettuato grazie all'I.R.P.E.F. ordinaria (147.967 miliardi di euro), il 7,25% del totale proviene dall'addizionale I.R.P.E.F. regionale (11.944 miliardi di euro) e infine il 2,91% dall'addizionale comunale (4.790 miliardi di euro), entrambe questi ultimi due dati sono in linea con quelli del 2016.

Volendo poi dare uno sguardo all'aspetto demografico, ossia su quanti siano effettivamente i cittadini investiti dall'onere di dover adempiere al pagamento di questo tributo, quello che possiamo affermare con certezza è che non sono il 100% dei cittadini residenti a pagare l'I.R.P.E.F. Su 60.483.973 cittadini residenti al 31/12/2017, quelli che hanno presentato la dichiarazione dei redditi, denominati "contribuenti dichiaranti", sono stati 41.211.336, in crescita di 339.256 dichiaranti rispetto al 2016. Dato che però si assottiglia ancora, quando si individuano coloro che prendono il nome di "contribuenti versanti" (coloro che versano almeno 1 euro di I.R.P.E.F.), essi sono 30.672.866, 108.822 unità in meno rispetto al 2016. Pertanto, possiamo affermare che sono poco più della metà dei cittadini (50,71%) coloro che figurano contribuenti versanti agli occhi del fisco italiano, ossia che hanno presentato una dichiarazione dei redditi positiva. Da questi dati possiamo evincere che ben il 49,29% degli italiani non possiede un reddito.

Di seguito una tabella che riassume le diverse fasce di reddito in cui si suddividono i contribuenti italiani tramite i dati forniti dal MEF sulle dichiarazioni I.R.P.E.F. 2017 e aggiornati al 2019.

<b>Classi di Reddito complessivo in euro</b>	<b>Numero contribuenti</b>	<b>Numero versanti</b>	<b>Ammontare Irpef in migliaia di €</b>	<b>% Ammontare sul totale</b>	<b>% Contribuenti sul totale</b>
Zero od inferiore	1.017.044	10	0	<b>0,00%</b>	<b>2,47%</b>
Da 0 a 7.500	9.240.695	2.353.246	720.065	<b>0,41%</b>	<b>22,42%</b>
Fino a 7.500 compresi negativi	10.257.739	2.353.256	720.065	<b>0,41%</b>	<b>24,89%</b>
Da 7.500 a 15.000	8.364.569	6.235.054	7.091.451	<b>4,07%</b>	<b>20,30%</b>
Da 15.000 a 20.000	5.805.616	5.504.020	14.153.525	<b>8,12%</b>	<b>14,09%</b>
Da 20.000 a 35.000	11.721.602	11.542.151	56.957.541	<b>32,69%</b>	<b>28,44%</b>
Da 35.000 a 55.000	3.254.257	3.236.760	34.352.187	<b>19,71%</b>	<b>7,90%</b>
Da 55.000 a 100.000	1.340.111	1.335.441	29.105.884	<b>16,70%</b>	<b>3,25%</b>
Da 100.000 a 200.000	375.154	374.100	17.174.002	<b>9,86%</b>	<b>0,91%</b>
Da 200.000 a 300.000	53.997	53.857	4.922.115	<b>2,82%</b>	<b>0,13%</b>
Sopra i 300.000	38.291	38.227	9.773.375	<b>5,61%</b>	<b>0,09%</b>
<b>TOTALE</b>	<b>41.211.336</b>	<b>30.672.866</b>	<b>174.250.145</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
Elaborazioni di Itinerari Previdenziali su dati MEF, Agenzia delle Entrate; aggiornamento 28 marzo 2019					

Il totale delle entrate della Pubblica Amministrazione nel 2017 ammonta a 800 miliardi circa. Le voci più consistenti sono le imposte dirette, quelle indirette e i contributi sociali. L'I.R.P.E.F. come si può notare dai dati riportati si configura come un'importante fonte di gettito sul totale delle entrate a disposizione della Pubblica Amministrazione per il corretto funzionamento dell'apparato pubblico nella sua interezza, nello specifico rappresenta più del 20% sul totale. La mia scelta è ricaduta su questo argomento, perché esso rappresenta il fulcro del bilancio pubblico dello Stato italiano. Pertanto, è colui che determina un consistente e vitale finanziamento a tutte le numerose prestazioni redistributive che il nostro Paese offre alla collettività, senza questo tributo la Pubblica Amministrazione avrebbe serie difficoltà ad adempiere a suoi obblighi. Ad esempio, senza quest'imposta la P.A. avrebbe problemi nel pagamento delle prestazioni previdenziali, che come purtroppo sappiamo non riescono

ad autofinanziarsi con i soli contributi versati dagli occupati italiani, ma necessita invece di ulteriore liquidità e attinge anche dall'I.R.P.E.F. Un'ulteriore motivazione dietro la mia scelta è l'attualità del tema trattato, infatti è sempre più frequente imbattersi in dibattiti sull'argomento, ogni giorno sentiamo ripetere come sia necessaria una riforma di questo tributo, a seguito dei forti cambiamenti che hanno interessato il tessuto sociale italiano sia a seguito della crisi per del 2008-2011 e sia a seguito della forte crisi economica generata dal COVID-19. Inoltre, è indubbiamente un argomento che impatta nella vita di gran parte della popolazione di questo Paese che devono confrontarsi con questo tributo quando devono effettuare la consueta dichiarazione dei redditi, anche se può sembrare un tema tecnico e di nicchia.

Lo scopo dell'elaborato è quello di andare ad analizzare il tributo I.R.P.E.F. partendo dalla sua origine fino ai possibili cambiamenti a cui dovrà andare incontro nel suo futuro. Elemento caratterizzante di questa analisi è il focus su un aspetto in particolare, ossia il suo presupposto, che rappresenta l'elemento principale per comprendere la natura di questa imposta.

Per raggiungere tale obiettivo ho ritenuto necessario strutturare questo scritto partendo con un capitolo iniziale intitolato "L'I.R.P.E.F. e la sua origine". Esso illustrerà tutto il percorso che ha dato vita al tributo in questione. Per raggiungere questo obiettivo il capitolo partirà dalle imposte che esistevano prima della nascita dell'I.R.P.E.F., descrivendole e contestualizzandole nel periodo in cui esse erano in vigore. Il passo successivo sarà quello di analizzare il contesto storico in cui si verifica la nascita di tale imposta e studiare tutti i principali atti normativi che hanno condotto al d.p.r che ha consentito l'entrare in vigore dell'I.R.P.E.F. Il risultato finale del primo capitolo sarà quello di aver fornito una panoramica storico-normativa del contesto in cui l'I.R.P.E.F. ha avuto origine e del fisco italiano in generale.

Il capitolo successivo introdurrà il tema centrale dell'interno elaborato: il presupposto d'imposta. Qui verrà descritto e analizzato il significato di tale concetto, utilizzando i riferimenti normativi e le interpretazioni fornite da studiosi della materia, che consentiranno di cogliere l'essenza del concetto di presupposto d'imposta, come elemento essenziale nella corretta analisi e comprensione del tributo secondo la dottrina. Tutto ciò sarà propedeutico per la redazione dei due capitoli successivi.

Nei due capitoli successivi, infatti, verrà approfondito il tema del presupposto dell'I.R.P.E.F. esaminando dettagliatamente quest'ultimo prima tramite il suo profilo oggettivo e successivamente sotto il profilo soggettivo. Nell'ambito del presupposto oggettivo l'analisi si fonderà sullo studio del concetto di reddito, che andrà distinto dal concetto di patrimonio. Inoltre, si analizzeranno le diverse categorie di reddito che vengono contemplate dal Testo Unico delle imposte sui redditi, quando si parla di I.R.P.E.F. Nell'ambito del presupposto soggettivo verrà definita la relazione che intercorre tra il reddito e il soggetto passivo, qui il concetto centrale che verrà illustrato e studiato è quello di possesso del reddito.

Il quinto e ultimo capito del mio elaborato cercherà di fornire una panoramica delle criticità del sistema impositivo ai fini I.R.P.E.F. attuale possiede e delle sue prospettive future. Qui l'obiettivo prefissato è quello di affrontare il tema in un'ottica fattuale e concreta. Verranno infatti riportate dichiarazioni e ipotesi formulate da diversi parti sociali, che serviranno a illustrare quelle che sono considerate le principali criticità del sistema impositivo italiano in ambito I.R.P.E.F e utili a individuare anche proposte di riforma concrete e lungimiranti. All'interno di questo capitolo la riflessione essendo basata principalmente sull'attualità e sul futuro, avrà come filo conduttore la crisi economica causata dal COVID-19. Infatti, il rinnovato fermento sul tema della riforma dell'I.R.P.E.F. è stato principalmente causato dalla profonda crisi economica, che ha visto un crollo del PIL italiano pari all'8,8%, secondo quanto si apprende dai dati pubblicati del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Nella parte conclusiva del capitolo elaborerò anche una riflessione personale sull'esigenza di cambiamento, aggiungendo anche un tocco provocatorio sul finale.

# 1.L'I.R.P.E.F. e la sua origine:

I.R.P.E.F è l'acronimo di Imposta sul Reddito per le Persone Fisiche, è l'imposta simbolo della grande riforma tributaria del 1971/1974. Prima di definire cosa sia un'imposta, bisogna partire domandandosi cosa sia un tributo. Il tributo è una prestazione patrimoniale che trova la sua fonte in un'obbligazione giuridica, concetto che nel corso del capitolo analizzeremo nel dettaglio. Nel complesso possiamo individuare quattro caratteristiche, che ci consentiranno di arrivare a formulare una definizione più particolareggiata del tributo. La prima è insita nella sua fonte, un'obbligazione legale. La seconda è il suo carattere coattivo, il fatto che nasca da un'obbligazione consente l'imposizione del pagamento di quest'ultima. La terza è rappresentata dalla ricchezza manifesta, perché essa è generata da un comportamento economico ben preciso (es. ho un reddito). Infine, essa è uno strumento con cui la collettività finanzia la spesa pubblica. In conclusione, il tributo è un'obbligazione pecuniaria destinata a finanziare beni e servizi pubblici. Essa trova la sua fonte in fatto economico e per l'appartenenza ad una collettività.

Dopo aver definito cosa è un tributo, è necessario definire la differenza che intercorre tra imposta e tassa, molto spesso questi due termini vengono confusi tra loro, ma in realtà in Diritto Tributario questi due termini hanno un significato completamente diverso e il principale carattere che li differenzia è la divisibilità/indivisibilità del servizio offerto alla collettività da parte dello Stato. La tassa è quel tributo che il soggetto è tenuto a liquidare quando usufruisce di un servizio divisibile<sup>1</sup>, ossia facilmente individuabile e ascrivibile ad un singolo contribuente. Si configura quasi come un corrispettivo per il servizio pubblico utilizzato. L'imposta invece è quel tributo che viene istituito dall'Ente pubblico per il finanziamento dei servizi indivisibili<sup>2</sup>, dove non è possibile quantificare con precisione il valore del servizio ascrivibile al singolo contribuente.

---

<sup>1</sup> Le tasse universitarie sono un esempio.

<sup>2</sup> Le spese per la difesa e la giustizia sono un esempio.

L'I.R.P.E.F. è un'imposta personale, progressiva e periodica sul reddito, divenuta nel corso degli anni la più importante imposta sia per ammontare di gettito<sup>3</sup>, sia per la realizzazione degli obiettivi perequativi<sup>4</sup>. Quest'imposta riveste un ruolo di centrale importanza all'interno nel nostro sistema impositivo. L'importanza è sia legata alla vasta platea di contribuenti che ogni periodo d'imposta sono investiti nel pagamento di quest'ultima e l'elevato gettito da essa generato, sia perché la disciplina che regola l'I.R.P.E.F. ha al suo interno diversi punti di riferimento che consentono di studiare e comprendere al meglio altre forme di imposizione. Il gettito generato dall'I.R.P.E.F. rappresenta oltre il 20% del totale delle risorse da cui la Pubblica Amministrazione attinge per poter provvedere all'assolvimento dei doveri che ha nei confronti dei suoi cittadini. La vasta platea obbligata al pagamento dell'imposta di cui ho parlato prima, ammonta a 30.672.866 soggetti<sup>5</sup>. Da questi due semplici dati si può evincere come ad oggi l'I.R.P.E.F. sia il fulcro del fisco italiano, ma prima della sua istituzione con la riforma varata negli anni '70 come si strutturava il sistema impositivo nel nostro Paese? Cerchiamo di risalire all'origine di ciò che ha dato vita a questo tributo.

Il sistema impositivo "pre-I.R.P.E.F." si fondava su quattro principali imposte, che andavano a colpire i redditi dei cittadini dell'epoca. Queste imposte erano di tipo reale, ossia che colpiscono il reddito/patrimonio secondo criteri oggettivi che non prendono in considerazione la situazione economica del singolo contribuente utilizzandola come discriminante nell'imposizione. Sono inoltre caratterizzate dall'utilizzo di un'aliquota proporzionale, ciò significa che la percentuale che si applica sulla base imponibile per quantificare l'ammontare dell'obbligazione in capo al contribuente è costante, non varia al crescere/diminuire del reddito/patrimonio. Più precisamente le quattro imposte sono: l'imposta sui terreni, l'imposta sul reddito agrario, l'imposta sui fabbricati e l'imposta di ricchezza mobile.

---

<sup>3</sup> Il totale del gettito IRPEF generato nel 2018 è di 164,701 miliardi di euro (Osservatorio IPRE, 2019)

<sup>4</sup> Perequazione, in diritto, significa un atto che abbia lo scopo di eliminare le discriminazioni e/o sanare eventuali svantaggi subiti (Wikipedia, 2020)

<sup>5</sup> Dati aggiornati al 2019 su dichiarazione dei redditi del 2018 (Osservatorio IRPE, 2019)

L'imposta sui terreni o fondiaria era un'imposta diretta, speciale e reale e veniva percepita come un peso del fondo stesso, intrinseco. Il soggetto passivo d'imposta<sup>6</sup> era, in via di principio, il proprietario del fondo. Qualora questo apparteneva a più persone, allora l'obbligazione gravava solidalmente su tutti, prendendo il nome di obbligazione solidale passiva, ossia che ciascun debitore ha l'obbligo di eseguire la prestazione interamente. Azione che libererà interamente anche gli altri soggetti passivi. L'oggetto dell'imposta era costituito dai terreni di coltivazione, tanto se producevano effettivamente un reddito, quanto se avessero le capacità per poterlo produrre. L'imposta sui terreni non colpiva in maniera indistinta tutto il reddito prodotto, ma bensì il reddito dominicale, ossia l'entrata che si ottiene dal solo possesso del terreno.

L'imposta sul reddito agrario ossia quella che ricade sulla parte di reddito prodotta grazie all'ausilio di attività agricole, ad esempio la coltivazione diretta del terreno. Concetto che si distingue dal reddito dominicale, in quanto non deriva dal possesso del terreno ma bensì dall'entrata prodotta grazie alla sua lavorazione.

L'imposta sui fabbricati era un'imposta diretta e reale. L'imposta colpiva il reddito netto di tutte le costruzioni, compresi i fabbricati industriali, con esclusione delle costruzioni rurali destinate all'abitazione dei coltivatori. L'accertamento del reddito avveniva con il sistema della dichiarazione. La caratteristica di questo tributo era il fatto che si scostava dal sistema catastale, perché non si tassava la rendita media ordinaria, ma il reddito effettivo.

L'imposta sulla ricchezza mobile era un'imposta diretta e personale che si basava sulla dichiarazione dei redditi che ogni contribuente era tenuto a compilare. Nella dichiarazione si dovevano indicare tutti i redditi non fondiari. I redditi da sottoporre ad imposizione erano i redditi ipotecari, gli stipendi, le pensioni, gli assegni di qualsiasi specie ecc. Più in generale venivano compresi i redditi non fondiari che si producevano nello Stato, o comunque provenienti da persona domiciliata o residente in quest'ultimo. I redditi venivano suddivisi in tre categorie: nella prima rientravano quelli perpetui (concorrevano solo il capitale), la seconda comprendeva quelli

---

<sup>6</sup> Con il termine soggetto passivo si indica colui che, investito da un'obbligazione tributaria, è tenuto al pagamento del tributo in virtù di un atto o un fatto che genera capacità contributiva e che la legge ha ritenuto significativo normare.

temporanei misti, che facevano riferimento ad attività di industria e commercio (concorrevano il capitale e la mano d'opera); infine la terza catalogava quelli temporanei inerenti ai redditi professionali e stipendi (concorrevano la sola opera dell'uomo) e quelli in cui concorrevano i vitalizi e le pensioni. Le tre suddivisioni sopracitate utilizzavano come criterio di distinzione, la natura del reddito e venivano effettuate per poter consentire una differente tassazione decrescente a seconda della categoria in cui il reddito veniva catalogato. Andavano poi a completare il sistema tributario dell'epoca, l'imposta sulle società, che come suggerisce il nome stesso andava a colpire il reddito prodotto dalle società di capitali e l'imposta complementare progressiva sul reddito, era un'imposta personale, diretta e progressiva che aveva l'obiettivo di andare a tassare i redditi delle persone fisiche già interessati da imposte reali. Essa fu istituita con il Regio Decreto del 30 dicembre 1923, n.3062 e più precisamente colpiva il reddito complessivo del contribuente, comprendendo tutti i redditi già considerati ai fini dell'imposta sui terreni, dei fabbricati e della ricchezza mobile in un sistema basato sull'imposizione diretta a carattere reale. Essa costituiva uno degli strumenti per attuare i principi costituzionali di progressività e personalità dell'imposta, che diverranno, come vedremo poi in seguito i caratteri fondanti dell'I.R.P.E.F.

Ad oggi possiamo affermare che in tutti i sistemi tributari delle economie avanzate l'imposta personale riveste un ruolo centrale, questo è motivato sia dall'elevato gettito che essa comporta e sia perché è strumento di redistribuzione del reddito, andando quindi ad esaudire il principio di progressività che è alla base di una corretta azione redistributiva da parte dell'apparato pubblico. L'imposta personale mette al centro non i singoli redditi prodotti, ma l'individuo o la famiglia che lo riceve. Si mettono al centro dei criteri soggettivi nella determinazione dell'obbligazione che investe il cittadino nel pagamento, non più oggettivi come abbiamo visto prima nelle imposte reali. L'utilizzo di criteri soggettivi consente di tener conto di tutti gli elementi personali del contribuente, ad esempio i carichi familiari o le persone con handicap presenti nel nucleo familiare. Tutto ciò consente una discriminazione tra le diverse fasce di reddito, che tenga conto di alcuni fattori personali che influiscono fortemente sulla ricchezza. Ciò consente di evidenziare come due nuclei familiari con 30.000 euro di reddito ognuno, ma uno è formato da un singolo componente in buona salute e l'altro è

composto da 4 componenti e monoreddito, con una moglie a carico e due figli minorenni a carico, abbiano necessità completamente diverse e debbano essere tassati in maniera differenti, data la differente ricchezza dei due casi presi in esame. Da questo semplice esempio si può dedurre come agiscono i criteri soggettivi nella determinazione d'imposta.

Il dibattito sull'imposta progressiva, che è quando l'ammontare dell'obbligazione aumenta più che proporzionalmente all'aumentare della base imponibile, nasce nel Settecento e diventa più turbolento nel corso dell'Ottocento dove si susseguono numerose argomentazioni pro e contro.

Molto interessante e utile è la sintesi in materia fornita dal rapporto stilato nel 2008 dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalla Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze "Ezio Vanoni" intitolato "Libro Bianco - L'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie", dove descrive accuratamente ciò che avviene nella discussione inerente alla progressività d'imposta. Al suo interno va ad evidenziare le due principali argomentazioni a sostegno di un'imposta progressiva. *"Chi ha di entrata 50 ducati o manco, non può con questa entrata supplire alle necessità, e se di questi ha a pagare una decima, bisogna che stremi alle spese che gli sono necessarie; il mediocre che ha di entrata 100 o 150 ducati, ha il panno più largo, e paga una decima e un quarto, una decima e mezzo col resecare le spese della comodità, ma non si restringe nelle cose necessarie; colui che ha di entrata 250 o 300 ducati, sebbene paga il quarto o il terzo della sua entrata, non solo non restringe le spese necessarie, ma neanche manca delle comodità, spende quelli che avrebbe dissipato in spese superflue o accumulati nella cassa"* Francesco De' Guicciardini<sup>7</sup> (1483- 1540) nel brano "La decima scalata in Firenze nel 1497" contenuto nei manoscritti inediti. Questa citazione è utile per introdurre la prima delle due principali motivazioni a favore della progressività d'imposta, ossia la teoria che si fonda sulla distinzione tra consumi necessari e superflui. Dove per consumi necessari si intendono quelli indispensabili per la sopravvivenza di un essere umano e che non vanno colpiti dalla tassazione. Trattamento differente invece riguarda quelli superflui, che come suggerisce il nome, fanno riferimento alla soddisfazione di bisogni di carattere

---

<sup>7</sup> Scrittore, poeta e politico italiano. Nato a Firenze 1483-1540 (Wikipedia, 2020)

secondario. Tornando alla citazione di Guicciardini, quello che si sostiene è che chi ha un reddito che a malapena è sufficiente per soddisfare i propri bisogni primari non può essere tassato su quella porzione di reddito come un altro soggetto che possiede un reddito superiore alla soglia di sopravvivenza. Da qui si evince l'idea che la parte di reddito necessaria<sup>8</sup> a soddisfare le necessità vitali per l'uomo non debba essere tassata, ma bensì quello che rappresenta la parte eccedente.

La seconda motivazione invece fa riferimento alla teoria dell'utilità<sup>9</sup>, che quindi ha come fulcro dell'intero ragionamento il concetto di utilità. In questo caso la tassazione su una base imponibile verrebbe imposta tramite il criterio chiave dell'utilità perduta, come una sorta di sacrificio a cui il contribuente deve sottostare, in chiave equitativa. La critica che però si fa a questa teoria è legata alla reale possibilità di misurare e confrontare le funzioni di utilità, concetto che verrà confutato da altri economisti<sup>10</sup> in seguito. Quest'ultimi sosterranno che la progressività nel sistema impositivo è stata il prodotto di una sorta di tacita accettazione della collettività a seguito dei forti cambiamenti socioeconomici che interessavano in quel tempo l'Occidente, un esempio era il suffragio universale. Una maggiore partecipazione attiva di tutta la collettività e non solo di una nicchia di essa alla vita democratica di un Paese ha come conseguenza il fatto che quest'ultimi vengono poi adeguatamente tutelati da un sistema impositivo, che tenga conto delle profonde differenze economiche che interessano il tessuto sociale dell'epoca, applicando una tassazione maggiore su chi, in proporzione, possiede di più.

L'Italia non è stata teatro di numerose e complessive riforme in materia tributaria e forse questo è uno dei motivi per il quale oggi assistiamo all'acuirsi del dibattito in tema di fiscalità, proprio perché la percezione della collettività è sempre stata quella che la scelta del legislatore si sia sempre orientata verso piccoli aggiustamenti di

---

<sup>8</sup> Teoria rielaborata da David Ricardo dal punto di vista degli effetti economici. David Ricardo è stato un economista britannico, considerato uno dei massimi esponenti della scuola classica. (Libro Bianco IRPEF, MEF 2008 e Wikipedia, 2020)

<sup>9</sup> L'utilitarismo è una scuola di pensiero economico che si sviluppa all'inizio del XIX secolo con Jeremy Bentham. La scuola utilitarista pone l'individuo al centro dell'analisi economico. Secondo gli utilitaristi, ogni fenomeno economico deriva dalla tendenza di ogni persona a massimizzare la propria utilità individuale. (Okpedia, 2020)

<sup>10</sup> La critica della confrontabilità delle funzioni di utilità si ritrova nei principali autori italiani quali De Viti De Marco (1934) e Einaudi (1938). Nel contesto internazionale è interessante lo scambio di opinioni tra Robbins ed Harrod tra il 1932 e il 1938 (Libro Bianco sull'IRPEF, MEF 2008).

provvedimenti passati e raramente verso una riforma strutturata e completa, ma questo punto sarà oggetto di analisi solo nella parte finale dell'elaborato, dove cercherò di poter attirare l'attenzione quali sono le principali critiche mosse nei confronti dell'IRPEF e i suggerimenti proposti da alcuni studiosi in merito. Le riforme che possiamo annoverare nella categoria sopracitata all'inizio del paragrafo, sono fondamentalmente quattro. Di cui una tra queste è la grande Riforma tributaria degli anni '70, ossia quella che ha dato vita all'I.R.P.E.F. e che sarà oggetto di un'analisi approfondita nei paragrafi successivi. La riforma che possiamo collocare temporalmente prima della riforma degli anni '70 è la riforma Vanoni del 1951. Dopo gli anni '70 troviamo la Riforma Visco <sup>11</sup> 1997-1999 e la Riforma Tremonti <sup>12</sup> 2003-2004, che era in realtà una controriforma della precedente, che però non verrà portata interamente a compimento.

Il primo tentativo nel Secondo Dopoguerra di riforma tributaria si concretizza con la legge del 11 gennaio 1951 n.25, detta anche Legge Vanoni, che prende il nome dall'allora Ministro delle Finanze Ezio Vanoni<sup>13</sup>. Essa trae origine dai dibattiti politici svoltisi intorno alla struttura della Carta costituzionale e alla ricostruzione del sistema tributario pesantemente scombinate dai numerosi problemi finanziari causati dal secondo conflitto mondiale. Questa legge si pone come obiettivo quello di porre un rimedio alla eccessiva e frequente produzione legislativa frammentata e poco chiara, che causava una forte lentezza burocratica nel sistema dell'epoca. Essa vuole sopperire al problema della doppia tassazione, ossia la presenza di una duplice tassazione su un medesimo bene con aliquote elevate. La riforma Vanoni si struttura dopo un dibattito nato in seno all'omonima Commissione istituita nel 1947, all'interno della quale si apre un grosso dibattito in materia tributaria, dove al centro della discussione vi è il carattere "personale" di un'imposta, che vede come protagonisti due importanti figure

---

<sup>11</sup> La Riforma Visco risponde ad un'esigenza di "restyling" del sistema italiano imposta dall'imminente entrata nell'UEM, con l'adozione dell'euro. Intervenne, ad esempio, inserendo nuovi criteri di tassazione dei redditi di capitale, da lavoro dipendente e diversi. È ricordata principalmente per l'introduzione dell'IRAP, l'Imposta sul Reddito delle Attività Produttive nel 1998. (Manuale di diritto tributario, Gianni De Luca 2018)

<sup>12</sup> Il progetto di riforma dell'allora Ministro Giulio Tremonti era quello di accorpare le numerose presenti nel sistema italiano in cinque tributi e che tutti venissero contenuti in un solo testo normativo (stile TUIR). Viene ricordata principalmente per l'introduzione dell'IRES, l'Imposta sul Reddito delle Società nel 2004 (Manuale di diritto tributario, Gianni De Luca 2018)

<sup>13</sup> Ezio Vanoni è stato un economista, accademico e politico italiano. È stato Ministro delle Finanze ('48-'54) periodo nel quale diede vita alla omonima legge nel 1951, che fu un'importante base per la grande riforma degli anni Settanta, fu poi anche Ministro del Bilancio ('54-'56). (Wikipedia, 2021)

con pareri divergenti, il Professore Cesare Cosciani<sup>14</sup> e l'On. Bruno Visentini<sup>15</sup>. Come vedremo in seguito queste due posizioni saranno lo spartiacque nel dibattito in tema tributario, su cui poi si schiereranno e divideranno in due fronti contrapposti diversi studiosi della materia e politici. Il Prof. Cosciani sosteneva la tesi a favore della presenza di progressività e dell'accentuazione del carattere personale in un sistema d'imposizione diretta, mentre l'On. Visentini era del parere opposto. L'Onorevole sosteneva nel suo parere redatto per la Commissione Vanoni nel 1948, che perseguire un obiettivo di giustizia tributaria attraverso l'aumento della personalizzazione dell'imposta diretta era una pia illusione, perché ciò avrebbe portato a due principali conseguenze. La prima legata all'aumento del carico di lavoro per l'amministrazione finanziaria, che doveva necessariamente intensificare l'accertamento delle condizioni economiche dei singoli contribuenti, per assicurarsi che non stessero evadendo e l'evasione era già all'epoca in un importante problema per il fisco italiano. La seconda era legata al fatto che secondo le sue valutazioni questo avrebbe solo spostato l'onere finanziario dalle imposte dirette a quelle indirette, perché il gettito prodotto dalla conseguente rimodulazione delle obbligazioni tributarie dirette per molti contribuenti, sarebbe stato minore a differenza invece del fabbisogno statale (minori entrate, ma medesime uscite per lo Stato). Visentini inoltre era un sostenitore dell'abbassamento delle aliquote per ottenere dichiarazioni più veritiere da parte dei contribuenti, andando così a contrastare il fenomeno dell'evasione già molto presente all'epoca, fenomeno che interessa maggiormente chi possiede grandi capitali e redditi. Tutt'altra era la visione di Cosciani, che configurava come problema centrale la mancanza di una struttura razionale su cui il sistema impositivo italiano potesse reggersi. Struttura che secondo il suo punto di vista doveva reggersi su principi di progressività e personalizzazione dell'imposizione, ciò avrebbe consentito di diminuire la

---

<sup>14</sup> Economista italiano, Prof. di scienza delle finanze nelle università di Cagliari, Urbino, Siena, Firenze e Roma. Ricordato principalmente per la sua teoria di riforma del sistema impositivo italiano improntata sulla personalità e progressività del tributo. Partecipò alla commissione contribuì alla redazione della legge Vanoni e fu il Presidente della omonima commissione istituita nel 1962 per la redazione della grande riforma che prese vita negli anni Settanta. (Treccani, 2021)

<sup>15</sup> È stato un politico e imprenditore. Allievo di Ezio Vanoni, fu per due volte Ministro delle Finanze, rinnovando la struttura amministrativa del ministero e riformando profondamente il sistema fiscale. A lui si deve la disciplina delle società per azioni, l'obbligatorietà dello scontrino fiscale e la spinta all'introduzione di una normativa antitrust anche in Italia. Importante ruolo ebbe anche nella stesura della grande Riforma tributaria '71/'74, sia nella Commissione Cosciani che dopo. (Wikipedia, 2021)

discriminazione quantitativa e qualitativa presente nel sistema a quel tempo. Egli definisce il carattere quantitativo come una sorta di inconveniente che trae origine dalla struttura del sistema impositivo, più dettagliatamente dallo scarso peso riconosciuto all'elemento personale delle imposte. Il Prof. Cosciani individua nella prevalenza di imposte reali, dalla carente progressività dei suddetti tributi, dalle esigue detrazioni e dall'accertamento alla fonte (che si traduceva in una scarsa riscossione e che accentuava la già esistente mancanza di equità<sup>16</sup> legata agli accertamenti su redditi effettivi e forfetari), la discriminazione quantitativa. Definiva poi, la presenza di aspetti distorsivi imputati all'esistenza di imposte patrimoniali con il solo carattere dell'occasionalità, la distorsione qualitativa presente nel sistema tributario italiano. La principale causa, secondo il Professore, di tutte queste storture sopra elencate è la mancanza del carattere personale.

La riforma Vanoni venne influenzata da questi due pareri e di fatto perse così due dei caratteri pensati da Vanoni, l'unitarietà e la completezza. Oggi viene ricordata unicamente per l'introduzione dell'obbligo di dichiarazione dei redditi. Il progetto di Vanoni era certamente più complesso, in quanto aveva ben chiare quali fossero gli aspetti del sistema impositivo italiano da riformare. Ad esempio, le critiche mosse alla sovrapproduzione legislativa, molto spesso complessa e poco chiara il che causava lungaggine burocratiche. Il merito di questa riforma è sicuramente quello di aver posto le basi per cambiamenti futuri. L'introduzione dell'obbligo di dichiarazione esteso a tutti i soggetti, viene a configurarsi come punto essenziale per gli accertamenti fiscali sulla base del metodo analitico<sup>17</sup> (ex. art. 38, D.P.R. 600/1973), per la diminuzione dell'onere delle imposte dirette, la ridefinizione dell'area di esenzione e le ulteriori detrazioni per l'imposta complementare<sup>18</sup>, elementi che soddisfano i caratteri di progressività e personale. Si mostrò particolarmente efficace sulla fascia di

---

<sup>16</sup> Definita tecnicamente con il termine sperequazione. Il suo significato è il contrario di perequazione, termine già definito in precedenza nel riferimento numero 2.

<sup>17</sup> È un metodo di controllo con cui l'Amministrazione Finanziaria si limita a verificare se i conti fatti dal contribuente in sede di dichiarazione sono corretti e se sono stati effettuati i versamenti dovuti. L'Ufficio quindi determinerà analiticamente cioè, voce per voce, la dichiarazione presentata dal contribuente, evidenziano un maggior reddito o indebite detrazioni effettuate dai contribuenti. (L'accertamento analitico, induttivo e sintetico, Avv. Niccolini, 2019)

<sup>18</sup> Si riferisce all'imposta complementare progressiva sul reddito in vigore dal 1923 al 1973 (sito del MEF, 2021)

contribuenti rappresentata dai lavoratori dipendenti, caratterizzata da redditi fissi ed entrate fisse.

Il secondo passaggio importante è rappresentato dalla legge del 28 gennaio 1958 n.645, che darà vita ad un Testo Unico delle Leggi sulle Imposte Dirette. Esso ha come obiettivo quello di introdurre nella nostra legislazione i principi e la terminologia tecnica della dottrina tributaria (come la definizione di presupposto d'imposta, soggetto passivo, periodo d'imposta ecc.) e di coordinare e unificare tutte le leggi in materia disperse in numerosi documenti, in un solo testo.

Ho precedentemente riportato il pensiero di due importanti studiosi della materia, il Professore Cosciani e l'On. Visentini, la motivazione che mi ha spinto a farlo non è solo legata all'importanza delle loro tesi a sostegno della loro visione di un sistema tributario più giusto, ma bensì perché saranno i due principali protagonisti della Commissione istituita nel 1962, che prende il nome di Commissione Cosciani. Colei da cui prende corpo l'importante Riforma che va dal 1971 al 1974, in merito alle imposte indirette e dirette. A presiedere tale Commissione, come suggerisce il nome, vi è il Professore Cosciani e come vicepresidente Visentini, questa scelta aiuta a comprendere l'importanza di queste due figure in materia, che nonostante avessero idee contrapposte non potevano essere esclusi da un progetto di riforma così ambizioso. All'interno della Commissione vi erano tra i più illustri studiosi della materia tributaria.

Siccome Cosciani rivestì il ruolo di Presidente, trovo interessante riportare quella che secondo lui sarebbe stata una corretta riforma tributaria, che avrebbe superato i vari problemi di sperequazione del sistema italiano. La riforma doveva contemplare una revisione radicale dell'intero sistema, improntata sui caratteri di progressività e della personalità dell'imposta, perché solo seguendo questo schema si potrebbe migliorare le storture presenti. L'ipotizzata riforma avrebbe come fulcro l'imposta sul reddito, accompagnata da una serie di altre imposte che andassero a tassare i beni che non erano già stati oggetto di altre obbligazioni tributarie. L'imposta generale sul reddito avrebbe rappresentato la base delle imposte dirette, originata come il risultato finale della modifica della struttura dell'imposizione reale vigente sui cespiti e che avrebbe dovuto intrinsecamente condensare numerose caratteristiche quali la personalizzazione

dell'imposta, una nozione omogenea di reddito, l'uniformità delle aliquote, l'applicazione dell'imposta alla fonte, spostamento del soggetto passivo dalla persona che produce il reddito a chi ne è il beneficiario finale.

Cosciani sostenne inoltre, che una corretta riforma andrebbe attuata in due fasi, perché ciò consentirebbe di gestire ordinatamente il processo di transizione da un sistema impositivo ad un altro. Infatti, nella prima fase si introdurrebbe solo una porzione della riforma stilata, ossia quella che non va a compromettere il gettito statale complessivo, ma anzi lo migliora. In un secondo momento si completa l'attuazione del progetto ponendo l'accento sulla personalità e progressività di suddetto sistema impositivo.

Il primo documento prodotto dalla Commissione fu un disegno di legge nel 1967, che verrà presentato da Visentini. Questo accadde perché nel mentre Cosciani ne abbandonò i lavori per una serie di dissensi legati al mancato rispetto dei caratteri per lui necessari al fine di arrivare ad una riforma completa ed efficace. Il principale motivo fu quello legato all'idea che, secondo il suo parere, le proposte elaborate non prendessero in considerazione la riorganizzazione e il potenziamento dell'amministrazione finanziaria, necessaria per poter gestire una corretta e completa applicazione della Riforma. Una riorganizzazione dell'apparato pubblico era l'argomento più discusso all'interno dei lavori della Commissione, ogni intervento dei membri citava e delineava dettagliatamente il tema, e quanto fosse necessaria e urgente al fine di una reale applicazione delle eventuali riforme tributarie che quest'ultima avrebbe proposto al legislatore. Si evinceva come la Pubblica Amministrazione adottava, in materia tributaria, procedure datate e altamente burocratizzate, che non facevano altro che appesantire l'intero sistema. A questo problema cercò di trovare rimedio Ezio Vanoni con l'omonima legge del 1951, citata nei paragrafi precedenti, ma i provvedimenti in essa compresi non erano strutturali e non riuscirono così a risolvere la questione. Interessante è lo stralcio estratto dal documento n.1 prodotto dalla Commissione datato 1964 a pagina 37 sullo stato dei lavori, riportato dall'elaborato "Tra riforme mancate e riforme attuate: da Vanoni alla riforma degli anni '70" a cura di Simonetta Botarelli<sup>19</sup>: *"[...] dal 1956, nonostante il continuo richiamo al nome di Vanoni e alla sua memoria, l'abbandono della sua opera e della*

---

<sup>19</sup> Professore a contratto di Scienze delle Finanze presso l'Università di Siena.

*riforma appena iniziata è completo, sia in campo legislativo che amministrativo, con il pieno ritorno ai vecchi metodi dell'aumento delle aliquote (in luogo della ricerca della nuova materia imponibile e della eliminazione dell'evasione), delle circolari ministeriali che creano esenzioni e privilegi attraverso interpretazioni arbitrarie, della tolleranza, delle discriminazioni, dell'arbitrio e del disordine amministrativo e legislativo.*"<sup>20</sup>

Tutto quello che è stato riportato precedentemente ha consentito di delineare il quadro da cui ha tratto origine la riforma che ha dato vita all'I.R.P.E.F., descrivendo qual era il contesto in cui nacque quest'imposta.

La complessa struttura su cui si fondava l'intero sistema tributario italiano, si andava a riflettere sulla complessità dei regimi applicativi dei singoli tributi e ciò spinse il legislatore ad agire, venne così approvata la legge 27 luglio del 1967 n.685. Al suo interno vennero i principi cardine su cui l'odierno sistema impositivo si fonda: progressività, adattabilità, coordinamento tra finanza statale e locale, chiarezza del tributo.

- La progressività, carattere che rispetta i dettami della Costituzione (la fonte di diritto primaria della nostra Repubblica) all'art 53. *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”*;
- L'adattabilità del sistema tributario nella sua interezza, in modo da renderlo compatibile con i nuovi obiettivi di politica economica del Paese, andando a diminuire il numero di tributi presenti;
- Il coordinamento tra la finanza statale e quella locale, l'obiettivo qui è quello di creare un'unità di intento nell'azione di entrambi i livelli dell'apparato statale in modo tale da non creare conflitti o dualismo nell'azione impositiva;
- La chiarezza del tributo ha come fine quello di consentire ad ogni singolo componente, con una media conoscenza in materia (il cosiddetto cittadino medio), di poter autonomamente quantificare l'obbligazione tributaria che lo

---

<sup>20</sup> Documento curato da Bruno Visentini.

configura come soggetto passivo. Andando ad eliminare ogni elemento che possa essere d'intralcio nella corretta comprensione del tributo.

Dopo i numerosi anni di studio e progettazione con la legge del 9 ottobre 1971, il Parlamento, dopo aver delineato il perimetro di azione dell'esecutivo fissando i punti essenziali e i metodi di attuazione della riforma tributaria, delega al Governo l'emanazione di una serie di decreti per la concretizzazione di quest'ultima. Questi principi si basavano sul rispetto delle prerogative costituzionali, quali il *principio di capacità contributiva* e della *progressività* dell'imposta, entrambi contenuti nell'art.53 della Costituzione. È stato citato nel paragrafo precedente che trattava la legge del 1967, questo articolo rappresenta il principio assoluto su cui si fonda il nostro sistema tributario, senza di esso la Riforma del '71-'74 e di conseguenza anche l'I.R.P.E.F. non avrebbe avuto luogo. L'articolo 53 della Costituzione è articolato in due commi. Il primo afferma "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*" qui è contenuta l'essenza del diritto tributario e in più pone l'accento sul tema della coattività/doverosità. Il tributo trova la sua fonte in un'obbligazione legale, nasce quindi da un obbligo e il soggetto passivo investito è tenuto a rispettarlo, altrimenti lo Stato può esercitare i suoi poteri autoritativi <sup>21</sup>per fare rispettare tale obbligo, da qui si evince il carattere coattivo. Dal termine "*tutti*" possiamo evincere che l'obbligo di pagamento delle imposte è dovuto da un'appartenenza economica e sociale a una collettività. Il criterio di appartenenza ha un duplice carattere: personale e reale. Un collegamento personale e reale, il primo è la residenza fiscale, chi vive stabilmente in Italia è tenuto a pagare i tributi in Italia. Il secondo si riferisce ai soggetti non fiscalmente residenti in Italia, che però possiedono dei beni sul territorio italiano, devono pagare i tributi legati al possesso di quel cespite in Italia. In "*sono tenuti a*" la Costituzione pone l'accento sul tema della coattività, sul dovere inderogabile. L'imposta nasce da una legge ed è rivolta al contribuente solo per il fatto di appartenere a una certa collettività, a un certo tessuto economico/sociale. Potremmo chiamare la capacità contributiva "ricchezza", ma dovremmo definire quali

---

<sup>21</sup> Insieme di poteri riconosciuti alla P.A. e caratterizzati dall'imperatività, in quanto in quanto incidono unilateralmente sulla sfera giuridica dei destinatari. (Brocardi, 2021)

sono gli indici di ricchezza. I due principali sono i redditi e il patrimonio<sup>22</sup>. Infine, il termine “*contribuire*” fa riferimento alla necessità di ripartire i costi dei beni e servizi pubblici messi a disposizione alla collettività.

Nel secondo comma “*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*” si sostiene che il sistema tributario deve seguire un criterio di progressività: la percentuale della retribuzione da versare al fisco, definita aliquota d’imposta, deve essere minore per le persone con i redditi più bassi e maggiore per quelle che percepiscono emolumenti elevati; quanto più si guadagna, tanto più si paga.

Dall’articolo 1 di anzidetta legge pubblicata il 16 ottobre 1971 in Gazzetta Ufficiale si evince che “*Il Governo della Repubblica è delegato ad emanare le disposizioni occorrenti per le seguenti riforme del sistema tributario secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività [...]*”. L’articolo 23 della Costituzione sul tema è molto chiaro “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”. Questo articolo sancisce un limite del potere esecutivo in materia tributaria, affermando che tale materia debba essere disciplinata solo per legge limita l’azione al solo Parlamento, unico organo preposto all’emanazione delle leggi, che deve anch’esso rispettare delle regole, quelle contenute nella Costituzione. Per questa ragione nel 1971 il Parlamento approva una legge che definisce in maniera minuziosa il perimetro di azione del Governo e le caratteristiche che le imposte dovranno avere, fornendo una delega scritta al potere esecutivo per poter agire in materia. Senza tale delega il Governo non avrebbe potuto fare nulla.

All’interno del testo della legge delega si riscontrano tutte le richieste su cui il Parlamento ha demandato al Governo di intervenire. Nel punto I) dell’articolo 1 si legge “- *istituzione dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell’imposta locale sui redditi e contemporanea abolizione: a) delle imposte sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario, sul reddito dei fabbricati e sui redditi di ricchezza mobile, dell’imposta speciale sul*

---

<sup>22</sup> Oltre a questi due indici di ricchezza, un altro importante è il consumo. Quest’ultimo è un indice indiretto, perché si ricollega alla capacità contributiva solo indirettamente, sulla base di una presunzione: che ad un certo consumo corrisponda un certo reddito.

*reddito dei fabbricati di lusso delle relative sovraimposte erariali e locali; b) dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, dell'imposta sulle società [...]"*

Sempre all'articolo 1 punto II) si domanda di intervenire sull'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, elencando successiva una serie di imposte che dovevano essere abolite successivamente. Al punto III) l'istituzione di un'imposta comunale sull'incremento del valore degli immobili e in seguito cancellazione delle imposte elencate. Al punto IV) “- *revisione della disciplina delle imposte di registro, di bollo e ipotecarie, dei tributi catastali, delle tasse sulle concessioni governative e dei diritti erariali sui pubblici spettacoli*”. Infine, al punto V) “- *revisione del regime tributario delle successioni e delle donazioni*”.

Le legge ci offre poi un focus all'articolo 2 sulle caratteristiche che dovrà avere l'imposta principale, ossia quella sul reddito delle persone fisiche, enunciandole in un elenco composto da 22 punti. Quelli più significativi, che consentono di cogliere la natura di tale tributo sono i seguenti: “1) *carattere personale e progressivo dell'imposta; 2) applicazione dell'imposta al reddito complessivo netto delle persone fisiche comunque conseguito; [...]* 6) *deduzione dal reddito complessivo di oneri e spese rilevanti che incidono sulla situazione personale del soggetto; 7) commisurazione dell'imposta per scaglioni di reddito con le aliquote crescenti indicate nell'allegata tabella A; [...]* 13) *determinazione analitica del reddito complessivo netto sulla base dei singoli redditi che lo compongono [...]*”.

Il risultato finale della L.9-10-1971 n.825 è una lunga serie di decreti delegati suddivisi in due gruppi:

- Il primo composto da diciannove decreti concernenti l'imposta sul valore aggiunto (n. 633), l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (n. 643), modificarono le imposte di registro (n. 634), sulle successioni (n. 637), ipotecarie e catastali (n. 635), di bollo (n. 642), il contenzioso tributario, l'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni (n. 639), l'imposta sugli spettacoli (n. 640) e le tasse sulle concessioni governative (n. 641). Vennero emanati il 26 ottobre 1972 ed entrarono in vigore il 1° gennaio 1973;

- Il secondo costituito da 10 decreti, che sostituirono le vecchie imposte reali<sup>23</sup> e personali<sup>24</sup>, con le nuove I.R.P.E.F. (n. 597), I.R.P.E.G.<sup>25</sup> (n. 598) e I.L.O.R.<sup>26</sup> (n. 599). Appositi provvedimenti vennero emanati per quanto concerne le norme in materia di accertamento tributario (n. 600), le linee fondamentali delle agevolazioni tributarie (n. 601), la riscossione delle imposte dirette (n. 602) e i servizi relativi (n. 603). Furono stabilite delle disposizioni sulla revisione del catasto per quanto concerne gli estimi e il classamento di terreni e fabbricati e infine nacque l'Anagrafe tributaria<sup>27</sup>. Vennero emanati il 29 settembre 1973 ed entrarono in vigore il 1° gennaio 1974.

Importante ricordare come all'interno della legge delega si descrivesse l'attuazione della riforma in due fasi. Una prima fase in cui introdurre le nuove imposte e le modifiche introdotte a quelli preesistenti e una seconda, indicata nei tre anni successivi all'entrata in vigore del testo, dove sarebbe stato necessario redigere i testi unici di ogni singola imposta. Purtroppo, tale impegno non fu rispettato nel tempo previsto, ci volle molto più tempo arrivando a compimento solo nel 1986.

Di seguito è riportata una tabella che riassume i principali tributi presenti nel sistema impositivo italiano dalla Riforma '71/'74 ad oggi, con eventuali date di abrogazione e/o sostituzione a lato.

---

<sup>23</sup> Imposta sulla ricchezza mobile, sui fabbricati, fondiaria e sui redditi agrari.

<sup>24</sup> Imposta complementare progressiva sul reddito e imposta di famiglia.

<sup>25</sup> Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche

<sup>26</sup> Imposta Locale sui Redditi

<sup>27</sup> Essa è un enorme database informatico dove sono contenute tutte le informazioni in possesso dall'Agenzia delle entrate sui contribuenti italiani e stranieri rilevanti ai fini fiscali per lo Stato fiscali, con il fine di monitorare il corretto rispetto delle norme tributarie.

<b>IMPOSTE DIRETTE</b>
<b>Imposte personali</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)</li> <li>• Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) <i>abrogata nel 2004 e sostituita con l'imposta sul reddito delle società (IRES)</i></li> </ul>
<b>Imposte reali</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposta sui redditi locali (ILOR) <i>abrogata nel 1993</i></li> </ul>
<b>IMPOSTE INDIRETTE</b>
<b>Imposte sugli affari e sugli scambi</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposta sul valore aggiunto (IVA)</li> </ul>
<b>Imposte sui consumi</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposte di fabbricazione</li> <li>• Dazi doganali</li> <li>• Monopoli fiscali</li> </ul>
<b>Imposte sui trasferimenti e altre imposte indirette</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposta di registro</li> <li>• Imposta sulle concessioni governative</li> <li>• Imposta di bollo</li> <li>• Imposta ipotecaria e catastale</li> <li>• Imposta sulle successioni e donazioni, <i>abrogata nel 2001 e reintrodotta nel 2006</i></li> <li>• Imposta sull'incremento del valore dei beni immobili (INVIM) <i>abrogata nel 1993</i></li> </ul>
Tabella estrapolata da “Manuale di Diritto Tributario” di Gianni De Luca XXII edizione 2018, pagina 257.

Il decreto del 29 settembre 1973 n.597, che entrò in vigore il 1° gennaio 1974 istituisce l'I.R.P.E.F., ossia l'imposta sul reddito delle persone fisiche, quella ad oggi rappresenta la più importante imposta, per grandezza di gettito, presente nel nostro sistema tributario. Il testo normativo è suddiviso in sette titoli, nel I titolo “Disposizioni generali” si elencano e descrivono tutte le caratteristiche che la norma nel suo complesso possiede. Nel II “Redditi fondiari” ne dà una definizione e definisce tutte le peculiarità del caso, segue lo stesso schema con il III “Redditi da capitale”, il IV “Reddito da lavoro”, nel V “Redditi d'impresa” e infine nel VI “Redditi diversi”. Il VII titolo è infine dedicato a tutte le disposizioni finali e transitorie, quali ad esempio

la data di entrata in vigore del testo. All'interno del decreto si evince che l'I.R.P.E.F. è un'imposta *diretta, onnicomprensiva, personale, progressiva e periodica*.

- Diretta: in quanto colpisce direttamente la ricchezza nel momento in cui si produce;
- Onnicomprensiva: in quanto colpisce tutti i redditi prodotti nel periodo d'imposta, includendoli in un unico insieme;
- Personale: tiene in considerazione delle condizioni economiche e sociali del contribuente per il calcolo dell'imposta, il prelievo si basa su elementi soggettivi;
- Progressiva: in quanto l'ammontare dell'imposta aumenta più che proporzionalmente all'aumentare della base imponibile (aliquote crescenti progressive);
- Periodica: il reddito soggetto ad imposta si realizza in un orizzonte temporale, definito periodo d'imposta della durata di un anno.

Nel corso degli anni l'I.R.P.E.F. ha subito delle modifiche, si può infatti definire che l'imposta che vediamo oggi sia frutto di un lungo percorso, che pone le sue radici nel 1974, ma che ha subito anche diversi cambiamenti. Tra cui il primo importante cambiamento è la storica sentenza della Corte Costituzionale del 14 luglio 1976, che cambierà la l'unità impositiva utilizzata per la quantificazione del reddito, passando dalla famiglia all'individuo. Secondo la Corte l'unità impositiva "famiglia" andava in contrasto con la riforma del diritto di famiglia e con il testo dell'art.53 della Costituzione. Come precedentemente riportato con il D.P.R. del 22 dicembre 1986 n.917, si istituisce il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Il T.U.I.R. regola la disciplina riguardante la tassazione dei redditi per tutte le tipologie di contribuenti, sia che questi siano persone fisiche o giuridiche e il legislatore grazie a tale provvedimento riordinò la materia unendo al suo interno i numerosi provvedimenti integrativi che si erano sovrapposti nel corso degli anni. È suddiviso in quattro titoli: il primo è dedicato alla disciplina dell'I.R.P.E.F., il secondo all'I.R.E.S. (dal 2003, anno dell'entrata in vigore), il terzo tratta di disposizioni comuni (operazioni di carattere straordinario e ad operazioni di carattere internazionale), e il quarto le c.d. "Disposizioni varie, transitorie e finali". Anche il T.U.I.R. è molto cambiato nel corso

degli anni per cercare di essere al passo con le esigenze che il tessuto economico/sociale possiede.

Nella legge delega del 7 aprile 2003 n. 80 si delineò un ampio progetto di riforma che mirava a ridurre le diverse imposte vigenti in cinque ordinate in un testo/codice: imposta sul reddito (IRE), imposta sul reddito delle società (IRES), imposta sul valore aggiunto (IVA), imposta sui servizi ed accisa. L'unica parte che arrivò a compimento è quella concernente l'I.R.E.S. L'I.R.E., che avrebbe dovuto sostituire l'I.R.P.E.F. non entrerà mai in vigore.

I quattro elementi necessari per studiare accuratamente un tributo sono il presupposto, i soggetti passivi, la base imponibile e le aliquote. Il presupposto è definito come il fatto o l'atto al verificarsi del quale nasce l'obbligazione tributaria. I soggetti passivi sono coloro su cui si riverbera il costo del tributo. La base imponibile è quella porzione di reddito a cui fa riferimento il tributo e sui verrà calcolato. Infine, l'aliquota è la quantificazione del tributo, solitamente è di tipo percentuale. Quello su cui si concentrerà l'analisi dell'I.R.P.E.F. è il suo presupposto, ma ci serviremo anche degli altri elementi sopraelencati per definire al meglio l'imposta nel corso dell'intero elaborato.

## **2.Gli elementi dell'I.R.P.E.F: il presupposto**

Nel precedente capitolo sono state delineate le caratteristiche principali dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche, che ci hanno consentito di fornirne una definizione generale, ma al tempo stesso accurata del tributo e di ciò che quest'ultimo rappresenta nel nostro sistema tributario. L'I.R.P.E.F. è stata definita un'imposta diretta, in quanto colpisce direttamente la ricchezza del soggetto passivo nel momento in cui si produce; onnicomprensiva, in quanto colpisce tutti i redditi prodotti nel periodo d'imposta includendoli un unico insieme; personale perché tiene in considerazione le condizioni economiche e sociali del contribuente per il calcolo dell'imposta basandosi quindi su criteri soggettivi per il prelievo; progressiva in quanto l'ammontare dell'imposta aumenta più che proporzionalmente all'aumentare della base imponibile e infine periodica, poiché il reddito soggetto ad imposta si realizza in un orizzonte temporale della durata di un anno, che viene denominato periodo d'imposta. Il capitolo precedente ha inoltre descritto dettagliatamente le principali tappe storico-politiche, che hanno portato alla nascita di questa imposta. Partendo dall'elencazione e descrizione delle numerose e frammentate imposte presenti nel sistema "pre-I.R.P.E.F." e successivamente analizzando il quadro storico che ha prodotto il dibattito dove poi è nata l'imposta che conosciamo oggi, infine è stato fornito un breve accenno a quelle che sono state le modifiche intercorse dopo l'entrata in vigore dell'imposta personale in questione, ossia il 1974, facendo comprendere come la struttura originaria del tributo nel corso dei decenni sia mutata.

Nel corso di questo capitolo il focus sarà sul presupposto dell'I.R.P.E.F., che rappresenta il punto centrale e più importante del presente elaborato, in quanto considerato essenziale nella corretta descrizione e comprensione di tale imposta. Il concetto di presupposto verrà affrontato in via generale, che consentirà di fornirne un'analisi più completa e dettagliata del tema.

Per comprendere al meglio l'importanza e il significato che il presupposto ha nella definizione dell'I.R.P.E.F. è essenziale definire ed analizzare il quadro normativo che definisce il perimetro di esistenza di un tributo. A tal proposito l'analisi offerta da

Augusto Fantozzi<sup>28</sup> nel suo elaborato “La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia tributaria”<sup>29</sup> offre una descrizione dettagliata del ruolo rivestito dagli articoli 3, 23, e 53 della Costituzione nella definizione del sistema tributario italiano. Nel capitolo scorso abbiamo analizzato il significato degli articoli 23 e 53<sup>30</sup>, ora è necessario analizzare il rapporto sinergico che intercorre tra i tre articoli presi in esame dal Dott. Fantozzi, per comprendere l’importanza che l’elemento “presupposto” riveste sia nella definizione di un generico tributo, che nell’I.R.P.E.F.

L’articolo 3 recita “*Tutti i cittadini hanno pari dignità e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l’eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del Paese*”. Questo articolo sancisce l’esistenza di un principio/diritto fondamentale: l’uguaglianza tra tutti i cittadini<sup>31</sup>. Un’uguaglianza che viene declinata sotto due aspetti, un primo di carattere formale, ossia tutti siamo uguali di fronte alla legge, non importa il genere, la religione o l’etnia di provenienza; un secondo di carattere sostanziale, ossia l’uguaglianza effettiva tra i cittadini, poiché la provenienza da fasce sociali differenti comporta per quelle più deboli degli svantaggi rispetto al resto della

---

<sup>28</sup> Augusto Fantozzi (1940-2019) è stato un politico e accademico italiano, in passato ha assunto diverse cariche istituzionali quali Ministro delle finanze dal 1995 al 1996, Ministro del bilancio e della programmazione economica ad interim dal gennaio al febbraio 1996 e Ministro del commercio con l’estero dal 1996 al 1998. Nel 21 dicembre 2005 ha ricevuto l’onorificenza come Cavaliere di gran croce dell’Ordine al merito della Repubblica italiana (Wikipedia, 2021).

<sup>29</sup> Un documento di 50 pagine, che offre una panoramica relativa alle azioni intraprese dalla giurisprudenza costituzionale in materia tributaria, per la definizione del concetto di tributo. Concetto dirimente nella corretta comprensione del sistema tributario italiano. La parte utile alla scrittura del capitolo 2 della tesi di laurea è stata solo quella legata al significato e alla relazione che intercorre tra gli artt. 3, 23, 53 Cost.

<sup>30</sup> Nello scorso capitolo i due articoli sono già stati citati. L’art.53 Cost. è stato analizzato in maniera dettagliata, riportando il significato che la Costituzione attribuisce ad ogni singola parola presente nel testo dell’articolo. Evidenziando l’importanza che riveste questo articolo nel nostro sistema tributario. Per ciò che concerne l’articolo 23 Cost., è stata condotta un’analisi meno approfondita rispetto a quella approntata per l’art.53 Cost., la motivazione di tale scelta è legata all’importanza che l’art.23 riveste nella definizione del presupposto d’imposta. Concetto che verrà chiarito e illustrato nel corso di questo capitolo.

<sup>31</sup> Tale articolo si ispira indubbiamente a valori illuministi e di ispirazione democratica. Un principio che viene riportato nell’art.3 della Costituzione, perché possiede una funzione centrale e ispiratrice nella corretta comprensione dei successivi artt. della Carta, come ad esempio gli artt. 32 e 34 (sulla Sanità e Scuola).

collettività nell'accesso ai servizi pubblici, lo Stato pertanto con questo articolo si impegna ad eliminare le possibili barriere, fonte di una disuguaglianza sostanziale. Tale articolo assume un ruolo centrale nella corretta comprensione dell'articolo 53<sup>32</sup>, che come riportato nel capitolo precedente tratta il tema della capacità contributiva. Infatti, il principio di uguaglianza<sup>33</sup> comporta che a manifestazioni identiche di capacità contributiva debbano corrispondere prelievi tributari uguali e viceversa. Qui si sancisce che l'ordinamento tributario non può fare discriminazioni che penalizzino un soggetto piuttosto che un altro, qui sorge il tema della costituzionalità delle agevolazioni fiscali/tributarie. Esse sono concesse solo a patto che queste trovino fondamento in un altro articolo della Costituzione, in quanto perseguono il raggiungimento di un altro principio costituzionale.

Interessante poi, è notare la relazione che persiste tra l'art.23 e l'art.53 della Costituzione. L'art. 23 Cost. affermando che *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”* rappresenta il fulcro del diritto costituzionale tributario ed è per tale motivo che nel corso dei decenni è stato oggetto di numerose sentenze da parte della Corte costituzionale, che ha fornito una definizione più ampia del concetto di tributo. La ragione per la quale la materia tributaria è regolata tramite l'art.23 della Costituzione ha due motivazioni a supporto. La prima è di carattere storico derivante dal principio liberale *“no taxation without representation”*<sup>34</sup>, siccome in passato i tributi erano il frutto della subordinazione dei sudditi rispetto ad un sovrano, per tale motivo nelle democrazie moderne il principio della rappresentatività delle azioni politiche in materia tributaria e no, è sancito e tutelato dalla fonte di diritto più importante di tutte: la Costituzione<sup>35</sup>. La seconda è di carattere sistematico e vede al centro il ruolo della Corte costituzionale, che è un organo di garanzia. I principali compiti ad essa è demandati sono quelli di verificare la conformità alla Costituzione delle leggi (statali e regionali) e dirimere i conflitti di attribuzione tra i poteri dello Stato, tra lo Stato e le Regioni e tra le Regioni stesse.

---

<sup>32</sup> “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività” (Senato.it, 2021).

<sup>33</sup> Principio di uguaglianza formale e sostanziale.

<sup>34</sup> “Nessuna tassazione senza rappresentanza” è uno slogan politico che ha avuto origine nella Rivoluzione americana e che ha espresso una delle principali lamentele dei coloni americani contro la Gran Bretagna (Wikipedia, 2021).

<sup>35</sup> Si parla infatti di diritto costituzionale tributario.

Agisce quindi come un sindacato delle leggi rispetto alla Costituzione. Come già affermato precedentemente la Consulta<sup>36</sup> ha individuato e definito con numerose sentenze nel corso degli anni il ruolo dell'art.23 Cost. e il conseguente concetto di tributo, come ad esempio quanto stabilito nella sentenza n.4 del 16 gennaio 1957 dove si legge *“L’art. 23 della Costituzione prescrive che l’imposizione di una prestazione patrimoniale abbia “base” in una legge, ma non esige che la legge, che conferisce il potere di imporre una prestazione, debba necessariamente contenere l’indicazione del limite massimo della prestazione imponibile. Il principio posto nell’art. 23 della Costituzione esige, non soltanto che il potere di imporre una prestazione abbia base in una legge, ma anche che la legge, che attribuisce tale potere, indichi i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell’ente impositore nell’esercizio del potere attribuitogli”*. Essa rappresenta solo una dei numerosi pronunciamenti da parte della Corte costituzionale che si sono susseguiti nel corso degli anni. La Consulta assumerà un ruolo centrale nella definizione degli elementi che identificano un tributo, tra cui anche l’elemento oggetto di analisi della presente tesi di laurea: il presupposto. Un esempio che può illustrare qual è filo conduttore che ha guidato le numerose sentenze della Corte può essere rappresentato da un estratto della sentenza n. 64 del 14 marzo 2008<sup>37</sup> *“Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di “tributaria” data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia (come avviene, per esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria). Per valutare la sussistenza della denunciata violazione dell’art. 102, secondo comma, Cost. occorre accertare, perciò, se la controversia devoluta ai giudici tributari abbia o no effettiva natura tributaria. E, a tal fine, non si può prescindere dai criteri elaborati dalla giurisprudenza di questa Corte per qualificare come tributarie le entrate erariali; criteri che,*

---

<sup>36</sup> Altro modo di chiamare la Corte costituzionale.

<sup>37</sup> Tale sentenza della Corte costituzionale assume un ruolo importante nella la definizione del concetto di tributo e nella delimitazione della giurisdizione tributaria che contiene. Nel dettaglio la vicenda nasce a seguito della normativa contenuta della Finanziaria 2003 che aveva modificato l’art. 2 del D.Lgs. 546/92, che ha esteso le competenze giurisdizionali alle Commissioni Tributarie in tema di COSAP (Canone per l’occupazione di aree pubbliche). La Corte ha poi infine dichiarato incostituzionale la modifica apportato al Decreto Legislativo.

*indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questo alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante (ex multis: sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005). Al riguardo, va sottolineato che, ove sia stata accertata la natura non tributaria della materia attribuita alla cognizione dei giudici tributari, si deve affermare l'illegittimità costituzionale di detta attribuzione, né possono addursi in contrario argomenti che non trovano fondamento nell'art. 102, secondo comma, e nella VI disposizione transitoria della Costituzione".* Anche se nel merito la sentenza tratta un tema che non è direttamente collegato al tema centrale della presente tesi di laurea, è interessante al fine di comprendere come la Consulta più volte sia dovuta intervenire per definire i confini entro i quali si può parlare correttamente di tributo (art.23 Cost.). Il passaggio interessante dell'estratto della sentenza soprariportata è “[...] nel collegamento di questo alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante [...]”, che rappresenta il filo conduttore di cui si è parlato in precedenza, la Corte sottolinea quali sono gli elementi essenziali per definire una prestazione qualsiasi, tributo e individua nel presupposto il punto dirimente della questione. Ciò è utile ad introdurre l'intero discorso che proseguirà per l'intero capitolo in tema di presupposto d'imposta.

Quanto riportato nei paragrafi precedenti ci consente di comprendere e di sostenere che la riserva di legge contenuta nell'art.23 della Costituzione, che abbiamo attentamente analizzato, è relativa<sup>38</sup>. Con il termine “riserva di legge relativa” si intende quei casi in cui la Costituzione riserva alla legge, ossia alla fonte primaria, la disciplina dei principi della materia e alle fonti secondarie spettano la definizione della normativa attuativa e integrativa di essi. Declinando quando detto prima sulla materia tributaria tramite il testo dell'art.23 Cost., ciò si concretizza nella richiesta che

---

<sup>38</sup> La riserva di legge è intrinsecamente legata al principio di legalità e si ha laddove una disposizione di rango costituzionale prescrive che la disciplina di una determinata materia (o di un determinato settore) sia riservata a una fonte di rango legislativo, con esclusione delle fonti subordinate. La riserva di legge può essere di tre tipologie: assoluta, relativa e rinforzata. Si parla di riserva di legge assoluta quando la Costituzione (o una legge costituzionale) impone esclusivamente alla legge di disciplinare una materia, con la conseguenza che le sole fonti secondarie ammissibili sono quelle di stretta esecuzione. Per riserva di legge relativa si intendono quei casi in cui la Costituzione riserva alla legge la disciplina dei principi della materia, laddove alle fonti secondarie spetterebbe la normativa attuativa e integrativa di essi. Si parla, infine, di riserva di legge rinforzata quando è la stessa disposizione costituzionale a predeterminare in parte il contenuto della stessa legge. (Treccani, 2021)

all'interno della legge non si illustri interamente il profilo tributario della prestazione. Per tale motivo non occorre che la prestazione imposta sia regolata interamente dalla legge, quest'ultima al suo interno deve presentare un contenuto minimo, al di sotto del quale la riserva di legge descritta dall'art.23 Cost. non è rispettata. Un aspetto da specificare è che il tema della riserva di legge trattata in questo paragrafo non interviene in tutte le norme di diritto tributario, ma unicamente in quelle di diritto sostanziale<sup>39</sup>, ossia coloro che hanno come obiettivo quello di imporre delle prestazioni tributarie. L'articolo in questione non interviene sulla legislazione relativa alla riscossione e all'accertamento.

Dopo aver descritto qual è il ruolo e il significato dell'art.23 della Cost., il passaggio successivo consiste nell'individuare quali sono i requisiti minimi che una fonte primaria, come la legge, deve contenere al suo interno al fine di rispettare la riserva di legge relativa ed essere quindi considerata costituzionalmente corretta. La giurisprudenza costituzionale ne individua quattro:

- Il presupposto d'imposta, chiamato anche presupposto di fatto, fattispecie imponibile, fatto generatore o fattispecie d'imposta, è il fenomeno economico (atto o fatto) il cui verificarsi determina, direttamente o indirettamente, la nascita dell'obbligazione tributaria. Il presupposto non va confuso con l'oggetto del tributo, identificabile con la ricchezza che il tributo colpisce<sup>40</sup>;
- Il soggetto passivo di una obbligazione tributaria è colui il quale è tenuto al versamento dell'imposta in virtù di un fatto o di un atto giuridico rilevatore di capacità contributiva a lui riconducibile e che la legge ha individuato come presupposto d'imposta. In sostanza è un soggetto che è sottoposto a potestà tributaria da parte della Pubblica Amministrazione e che in caso di mancato pagamento può subire un'esecuzione forzata, dati i poteri impositivi insiti nelle prerogative dello Stato;

---

<sup>39</sup> Il diritto sostanziale può essere definito come un sistema di norme dirette a risolvere conflitti di interessi contrapposti, che consentono di determinare gli interessi prevalenti attraverso la previsione di poteri, doveri e facoltà (Treccani, 2021)

<sup>40</sup> Definizione di presupposto d'imposta ricavata dal documento PDF Amatucci di edizioni EdiSES.

- La base imponibile è una grandezza, di regola monetaria (ma può essere rappresentata anche da una misura o da un peso) la cui determinazione è espressamente disciplinata dalla legge. L'individuazione della base imponibile è essenziale ai fini della determinazione dell'imposta che viene calcolata applicando alla grandezza (base imponibile) l'aliquota fissata dalla legge.
- L'aliquota è una percentuale che si applica alla base imponibile per determinare l'ammontare del debito d'imposta. Essa può essere fissa, progressiva o regressiva. Nel primo caso l'aliquota non cambia al variare della base imponibile, nel secondo e nel terzo cresce o diminuisce all'aumentare del reddito.

Secondo quanto sancito dalla Corte costituzionale l'art. 23 della Costituzione è rispettato qualora la legge indichi i quattro elementi sopraelencati, che vengono denominati elementi essenziali del tributo<sup>41</sup>. La legge che impone una nuova prestazione tributaria deve indicare anche la misura massima dell'aliquota o in alternativa i criteri per la sua quantificazione. La determinazione del "*quantum*" non può essere rimessa interamente nelle mani del potere esecutivo tramite la redazione di decreti attuativi. L'esecutivo deve ricevere dalla legge criteri e limiti in quanto è dalla disciplina legislativa che devono desumersi i criteri oggettivi atti a guidare e circoscrivere adeguatamente le scelte operative relative all'entità del tributo.

All'inizio di questo capitolo è stato citato il documento redatto da Augusto Fantozzi "La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia tributaria", è necessario chiarire un ultimo punto per chiudere la cornice introduttiva utile a comprendere cosa rappresenta il presupposto dell'I.R.P.E.F. Si tratta della relazione che intercorre tra gli artt.23 e 53 Cost., in quanto il primo rappresenta un limite al potere esecutivo nell'imposizione di prestazioni personali o patrimoniali, definendo qual è l'ambito di applicazione di tali obbligazioni, ossia la legge. Essa è un atto normativo approvato dall'organo preponderato all'esercizio del potere legislativo, ossia il Parlamento<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Rappresentano gli elementi che la legge definisce come essenziale nella definizione concreta delle scelte politiche ed economiche su cui si fonda il tributo imposta dalla norma tributaria.

<sup>42</sup> Unico organo che viene direttamente eletto dai cittadini, che quindi ha la funzione di rappresentanza democratica/popolare.

L'aspetto centrale è il criterio di riparto che scaturisce dal testo di questo articolo, che si collega allo schema di gerarchia delle fonti del diritto<sup>43</sup>, dove troviamo in cima la fonte super-primaria: la Costituzione. È importante sottolineare come nell'art.53 al comma 1 troviamo un ulteriore limite che la Costituzione pone in materia tributaria, questa volta al potere legislativo. Poiché se è pur vero che a lui è demandato il compito di legiferare in materia tributaria, il contenuto dell'atto normativo deve rispettare l'articolo 53 e i tributi creati devono rispettare il principio di capacità contributiva. Il Parlamento non è quindi libero di legiferare come preferisce in materia tributaria.

L'obiettivo dei paragrafi precedenti era quello di introdurre cos'è il presupposto di imposta, da dove trae origine e come mai è considerato l'elemento più importante dei quattro nella definizione di un tributo. Il presupposto d'imposta possiamo quindi definirlo come quell'atto o fatto al verificarsi del quale nasce l'obbligazione tributaria, ed è all'interno di questa breve definizione che si può cogliere il ruolo dirimente che assume tale elemento e la motivazione per la quale la Corte costituzionale lo indica come fulcro centrale nella corretta identificazione di ciò che costituzionalmente può essere una prestazione tributaria imposta oppure no.

Il presupposto rappresenta il principale elemento che costituisce la struttura di un tributo, senza il quale, secondo quanto sancito dall'art.23 Cost e dalla Corte costituzionale, non si potrebbe dar vita ad una prestazione tributaria. Per comprendere al meglio che cosa rappresenti è necessario distinguere il presupposto impositivo, ossia quanto definito poco prima, dall'oggetto del tributo, ossia la tipologia di ricchezza colpita dal tributo<sup>44</sup>. Il presupposto assume un ruolo centrale nella tassonomia<sup>45</sup> dei tributi. Infatti, in base al presupposto possiamo individuare una diversa classificazione dei tributi, che indirettamente anche senza averlo citato precedentemente ci ha concesso di individuare le caratteristiche che descrivono l'Imposta Personale sul

---

<sup>43</sup> Gerarchia delle fonti che possiamo raffigurare graficamente come una piramide. In cima troviamo le fonti costituzionali: Costituzione e leggi costituzionali. Nel gradino più in basso le fonti primarie rafforzate: regolamenti comunitari. Più in basso le fonti primarie: leggi ordinarie, decreti legislativi e decreti-legge (atti aventi forza di legge) e alcune leggi regionali. In basso le fonti secondarie: i regolamenti amministrativi. Nell'ultimo gradino le fonti consuetudinarie: usi e consuetudini.

<sup>44</sup> Alcuni esempi possono essere il reddito, il patrimonio, il consumo, ecc.

<sup>45</sup> La tassonomia è la scienza che si occupa genericamente dei modi di classificazione (degli esseri viventi e non). Per classificazione si intende la descrizione e la collocazione in un sistema tassonomico di una entità. Per determinazione si intende il riconoscimento o l'identificazione di un soggetto. (Wikipedia, 2021)

Reddito delle Persone Fisiche. Possiamo nel dettaglio individuare tre differenti classificazioni in base al presupposto.

La prima classificazione riguarda la suddivisione tra tributi diretti e indiretti:

- Diretti: essi hanno come presupposto indici di ricchezza che consentono di ricavare direttamente la capacità contributiva di un soggetto o contribuente. I principali indici di ricchezza diretti sono il reddito e il patrimonio;
- Indiretti: essi hanno come presupposto indici che consentono di ricavare indirettamente, ossia solo in via indiziaria<sup>46</sup>, la capacità contributiva di un soggetto o contribuente. I principali indici di ricchezza indiretti sono consumi e i trasferimenti di ricchezza.

La seconda classificazione riguarda la suddivisione tra tributi personali e reali, necessario è sottolineare che questa differenziazione intercorre unicamente per le imposte classificate come dirette:

- Personali: qui il presupposto è rappresentato dal fatto che essi colpiscono tutta la ricchezza di un contribuente nella sua interezza<sup>47</sup>, tenendo conto delle sue condizioni familiari, economiche e sociali;
- Reali: qui il presupposto è rappresentato dal fatto che essi colpiscono i singoli tipi di reddito<sup>48</sup> percepiti dalla persona considerandoli in maniera oggettiva, cioè senza tenere conto delle condizioni familiari, economiche e sociali del contribuente.

---

<sup>46</sup> Per prova indiziaria si intende un ragionamento che attribuisca significato ad un atto e/o fatto assunto come certo (c.d. circostanza indiziante o indizio), al fine di ricavare un atto e/o fatto ignoto (c.d. fatto principale), oppure un'altra circostanza indiziante (c.d. fatto secondario), dalla quale è possibile successivamente ricavare l'atto e/o il fatto da provare (c.d. fatto principale). (Le nuove frontiere della giustizia tributaria; Dott. Salvatore Labruna Vicepresidente prima sezione C.T.R. Lombardia Direttore dell'Ufficio del Massimario Tributario C.T.R. Lombardia; Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria)

<sup>47</sup> Si tratta del concetto di reddito complessivo. Per reddito complessivo lordo è da intendersi il reddito del nucleo familiare riferito all'anno precedente, come somma di tutti i redditi dei singoli componenti il nucleo al lordo degli oneri deducibili, della deduzione per abitazione principale, delle detrazioni fiscali da lavoro e di quelle per carichi di famiglia. (Finanze.gov, 2021)

<sup>48</sup> Alcuni esempi concreti di singole tipologie di reddito sono i seguenti: i redditi di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo, i redditi di impresa, i redditi di fabbricati, ecc.

La terza e ultima classificazione riguarda la suddivisione tra tributi istantanei e periodici:

- Istantanei: per essi il presupposto è costituito da un evento immediato, che genera un'autonoma ed unica obbligazione. Pertanto, la ripetizione di tale evento nel medesimo anno fa sorgere una nuova obbligazione tributaria;
- Periodici: per essi il presupposto è costituito da un fenomeno economico che si prolunga nel tempo, tempo che viene definito periodo d'imposta. Per tributi periodici la norma tributaria consente caso che la ripetizione di tale evento nel medesimo periodo d'imposta non faccia sorgere una nuova obbligazione tributaria.

Quest'ultima distinzione, tra tributi istantanei e periodici, ha una rilevanza giuridica in base all'articolo 3 della legge n.212 del 27 luglio 2000 *“Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati”*. La rilevanza giuridica in questo caso è relativa alla retroattività del tributo, infatti come si legge dal testo dell'articolo si comprende come non il legislatore non possa introdurre delle modifiche su tributi periodici nel corso del periodo d'imposta che abbiano valore retroattivo e per tale motivo entreranno in vigore nel periodo d'imposta successivo.

All'articolo 1 del T.U.I.R. si legge *“Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6”*. Nell'articolo 6 del T.U.I.R. si legge *“I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:*

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

*I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati”.*

Questa è la definizione del presupposto dell’I.R.P.E.F., che si evince dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.). Documento normativo che nel primo capitolo è stato citato come la legge che istituita con il dpr n. 917 del 22 dicembre 1986, ha ancora oggi<sup>49</sup> un ruolo centrale nella regolamentazione di tutta la normativa tributaria delle imposte sui redditi, non solo I.R.P.E.F. ma anche I.R.E.S. (dal 2004). Nel caso dell’I.R.P.E.F. il presupposto enunciato dall’art.1 del T.U.I.R. non è istantaneo, in quanto come già riportato in precedenza l’I.R.P.E.F. risulta essere un’imposta periodica che ha come periodo d’imposta, l’anno solare. La corretta descrizione e analisi del presupposto dell’I.R.P.E.F. è incentrata su due concetti fondamentali: il reddito e il possesso. Questi due elementi rappresentano i due pilastri centrali che costituiscono il significato del presupposto d’imposta ed essenziale nel suddividere in due aspetti l’analisi del suo significato: presupposto oggettivo e soggettivo.

---

<sup>49</sup> Nel corso degli anni il Testo Unico delle Imposte sui Redditi ha subito diverse modifiche che rendono la versione attuale significativamente differente rispetto a quella originale emanata nel 1986.

### 3.Presupposto dell'I.R.P.E.F.: il profilo oggettivo

In precedenza, è stato accennato il fatto che la dottrina tributaria suddivide il concetto di presupposto nell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche in due profili distinti, quello oggettivo e quello soggettivo. Tale distinzione è funzionale ad un'analisi approfondita che vede al centro due elementi: il reddito e il possesso di quest'ultimo. Gli aspetti strutturali su cui si fonda quanto riportato sopra si evincono dalla lettura dell'art. 1 del d.p.r. n. 917 del 1986, il quale delinea la definizione che la norma dà al presupposto d'imposta: *"Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6"*. Articolo del T.U.I.R. che si ricollega al testo dell'art.6 T.U.I.R., il quale definisce quali sono le categorie reddituali richiamate all'art.1: i redditi fondiari, i redditi di capitale, i redditi da lavoro dipendente, i redditi da lavoro autonomo, i redditi d'impresa e i redditi diversi. Categorie che in seguito verranno descritte e approfondite nel dettaglio, per delineare al meglio il contenuto dell'art.6 T.U.I.R.

Il profilo oggettivo del presupposto dell'I.R.P.E.F., come già accennato in precedenza, è caratterizzato dal concetto di reddito ricavato dall'assunto contenuto all'art.1 del T.U.I.R. Nel testo di suddetto articolo non si ricava una definizione di carattere generale del reddito, ma bensì il ruolo che esso assume come strumento chiave nella misura della capacità contributiva del soggetto passivo, sul quale commisurare l'imposta. Concetto di capacità contributiva che, come visto nei capitoli scorsi, rappresenta l'elemento principale di definizione del sistema tributario italiano, descritto e sancito all'art.53<sup>50</sup> della Costituzione. Il termine "reddito" può assumere nel linguaggio comune diversi significati<sup>51</sup> a seconda della categoria in cui lo si declina. La definizione più pertinente potrebbe essere *"Il reddito è dato dal flusso di beni e servizi economici che si producono in un determinato periodo di tempo, in*

---

<sup>50</sup> Articolo che recita *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*.

<sup>51</sup> Il termine reddito può assumere significati differenti a seconda che si tratti di reddito individuale, reddito familiare reddito complessivo, reddito nazionale. La definizione presa in esame durante il capitolo è quella di reddito complessivo.

*genere l'anno solare, mentre il patrimonio e il capitale si considerano nella loro consistenza in un dato momento, come stock*".<sup>52</sup> Quanto affermato precedentemente consente di sostenere la tesi che il legislatore non assume un ruolo determinante nel dibattito sui diversi metodi economici di definizione del reddito, tipico argomento alla base delle dispute teoriche e modellistiche degli studiosi di scienza delle finanze. Il legislatore non assume nessuna posizioni in merito alle tre distinzioni/categorie che verranno presentate a seguire:

- Il reddito prodotto: è definito come il valore della produzione effettuata dall'impresa, nel corso di un determinato periodo che assume solitamente la forma dell'esercizio commerciale. La base imponibile è determinata tramite la somma delle remunerazioni dei diversi fattori produttivi<sup>53</sup> impiegati nella produzione. Da ciò si ricava che sono sottoposti a tassazione tutti i redditi che figurano come corrispettivo dato dalla partecipazione a un'attività produttiva, a esclusione però dei redditi e delle perdite derivanti da variazioni nel patrimonio. Si evince una distinzione tra la fonte che genera il prodotto finale<sup>54</sup> e il prodotto finale ricavato. Da un lato si nega la valenza sul reddito delle vicende che direttamente interessano le fonti produttive, perché incidenti<sup>55</sup> unicamente sul patrimonio e non sul reddito da esso derivante. Dall'altro lato si ha la non rilevanza ai fini impositivi degli aumenti di ricchezza derivanti da atti a titolo gratuito o da erogazioni liberali, poiché non aventi una natura reddituale bensì patrimoniale.

---

<sup>52</sup> Definizione ricavata da Treccani, enciclopedia online 2021.

<sup>53</sup> Un fattore produttivo (o fattore di produzione, o anche solo fattore) è ciascun elemento necessario alla produzione di un bene o all'erogazione di un servizio. Ad ogni singolo fattore corrisponde un costo, per cui un'opportuna ricerca per utilizzare la migliore combinazione di fattori produttivi è necessaria per poter determinare la soluzione più economica e allo stesso tempo più redditizia possibile per un'azienda. L'economia classica individua tre fattori produttivi: la terra, il lavoro e il capitale. La terra: è il complesso delle risorse naturali (terra, materie prime, energie naturali) che contribuiscono al processo produttivo. Il lavoro: è l'attività umana, fisica ed intellettuale che concorre con gli altri fattori della produzione di beni e servizi. Il capitale: è il complesso delle risorse materiali prodotte dal lavoro nel corso dell'investimento (p. es. impianti, fondi finanziari, scorte); risorse necessarie per avviare l'attività produttiva. (Wikipedia, 2021)

<sup>54</sup> Fonte che si può configurarsi come un bene immobile, lavoro autonomo o dipendente, attività d'impresa, ecc.

<sup>55</sup> Possono configurarsi come alienazione e perdita del bene produttivo, incrementi o decrementi del suo valore.

- Il reddito entrata: è pari all'ammontare massimo di risorse che l'impresa può consumare in un periodo senza andare a ridurre il patrimonio a essa legato. Da tale definizione si evince come ogni forma di ricchezza che si aggiunga al patrimonio costituisce una fonte di reddito, compresi gli arricchimenti gratuiti e gli incrementi di valore dei beni posseduti. Il focus qui si sposta dall'oggettività dei fenomeni produttivi<sup>56</sup> ai soggetti interessati, così come anche alle variazioni che si verificano nella situazione patrimoniale del contribuente, indipendentemente dalle ragioni che possono essere alla base di tali variazioni di patrimonio.
- Il reddito spesa: qui la base imponibile è rappresentata dalla differenza tra reddito complessivo e risparmio. Il riferimento principale qui è legato agli usi o alle destinazioni del reddito analizzato, che possono essere sostanzialmente due: il consumo e il risparmio. Questa categoria di reddito aveva il compito di prevenire ciò che oggi viene definita come doppia imposizione<sup>57</sup>, in quanto la parte di reddito destinata al consumo viene assoggetta a un tributo dall'ente statale a differenza della parte destinata al risparmio che è esente da imposizione. Seconda tale concezione la doppia imposizione si concretizza nell'andare a tassare l'intero reddito prodotto dal contribuente in un determinato periodo d'imposta e successivamente tassando la parte prodotta grazie al reinvestimento del risparmio accantonato. Nella pratica tale concetto di reddito non ha mai avuto un riscontro concreto nella normativa statale, data la difficoltà di applicazione.

Come già ribadito in precedenza, tale classificazione dei concetti di reddito non assume grande utilità e interesse da parte del legislatore in riferimento alla materia tributaria in sé, ma risultava comunque utile delineare le diverse teorie di

---

<sup>56</sup> Nella tipologia di "reddito prodotto" la caratteristica fondamentale era l'analisi che intercorreva tra la fonte di provenienza e il reddito che sorgeva da tale fonte, come prodotto finale. Nel reddito entrata invece il baricentro si sposta sui soggetti passivi, sui contribuenti, si analizzano le condizioni soggettive del reddito percepito e le motivazioni oggetto che hanno condotto ad una sua variazione.

<sup>57</sup> Con specifico riferimento all'ordinamento interno, si ritiene ricorra un fenomeno di doppia imposizione in senso economico laddove si verifichi una duplice imposizione di una stessa ricchezza sulla base di fattispecie impositive distinte e relative a diversi tributi; viceversa, la doppia imposizione in senso giuridico richiede, in base alla sua stessa definizione positiva, secondo quanto "*amplius infra*", una doppia (o plurima) applicazione della stessa imposta, in relazione allo stesso presupposto, anche nei confronti di soggetti diversi. (Treccani, 2021)

classificazione del reddito così da fornire una visione concreta della differenza tra il concetto di reddito rilevante ai fini tributari e ai fini politico-economici. In definitiva, tale classificazione non assume una rilevanza sotto il profilo giuridico. Ciò che risulta essere interessante è il problema relativo all'individuazione di una nozione unitaria di reddito nell'ambito I.R.P.E.F. Tale fatto si è tradotto essenzialmente nella possibilità di considerarlo o come reddito prodotto oppure come reddito entrata, considerando che nel nostro ordinamento il reddito spesa non costituisce nella prassi un'ipotesi rilevante ai fini della tassazione.

Avendo definito il fulcro del profilo oggettivo del presupposto d'imposta, risulta necessario un approfondimento su ogni singola categoria di reddito elencata nell'art.6 del T.U.I.R. I redditi che verranno esaminati in seguito vengono definiti da un complesso di regole che la dottrina tributaria distingue in tre categorie: le regole di qualificazione, che sono funzionali per la corretta classificazione dei redditi nella giusta categoria di riferimento; le regole di determinazione della base imponibile, differenti a seconda della categoria in cui il reddito preso in esame viene classificato e utili a quantificare la parte di reddito soggetta ad imposta; le regole di accertamento concreto d'imposta, che indicano tutti i dettagli relativi alla concreta applicazione dell'imposta sul reddito, a seconda della tipologia di reddito presa in esame.

- I redditi fondiari: gli articoli di riferimento del Testo Unico sono gli artt.25-43<sup>58</sup>. L'art.25 del T.U.I.R. recita la definizione del concetto di reddito fondiario *“Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano. I redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati”*. Le prime caratteristiche che possiamo evincere è che sono considerati dalla dottrina tributaria, redditi fondiari, sia quelli derivanti dai terreni che dai fabbricati situati sul territorio dello Stato e che concorrono a

---

<sup>58</sup> Il Testo unico delle imposte sui redditi dedica il titolo I alla normativa inerente all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nello specifico dedica il capo II al tema dei redditi fondiari. Gli artt.25-43 trattano: art.25 “Redditi fondiari”, art.26 “Imputazione dei redditi fondiari”, art.27 “Reddito domenicale dei terreni”, art.28 “Determinazione del reddito domenicale” e così via.

formare il reddito complessivo del soggetto passivo o contribuente: i redditi dominicali, i redditi agrari e i redditi dei fabbricati. Quando si parla di redditi dominicali, a norma dell'art. 27 comma 1<sup>59</sup>, si intendono quelli che sono imputabili al soggetto unicamente per la proprietà di un bene e non relativi al concreto esercizio di un'attività agricola su di esso, nella pratica costituiscono la "rendita". Essa che consiste nel valore della terra attribuita al *dominus*<sup>60</sup> al quale si aggiunge l'interesse relativo ai capitali in essa stabilmente investiti. Più tecnicamente può essere definito come la parte di reddito medio ordinario<sup>61</sup> ritraibile dal terreno. Possiamo definirlo un reddito castale, che viene calcolato tramite l'applicazione di tariffe d'estimo dalla legge catastale, per tale motivo non si tratta di dati effettivi. Ciononostante, questo fatto non si configura come un elemento incostituzionale poiché rappresenta un pungolo<sup>62</sup>, affinché il proprietario non lo lasci incolto. Il reddito agrario, art.32 T.U.I.R.<sup>63</sup>, è costituito dalla parte del reddito medio

---

<sup>59</sup> "Il reddito dominicale è costituito dalla parte domenicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 29".

<sup>60</sup> Termine che aveva, per i Romani, il significato di «signore, padrone», ed è presente, nel lessico italiano, nelle voci ereditarie *donno*, *don* e nel prestito *domino*. In diritto tale termine indica il soggetto proprietario della terra.

<sup>61</sup> Con il termine "reddito ordinario medio" si intende una somma derivante da una valutazione standard di terreni e fabbricati che viene chiamata, nello specifico, "rendita catastale" per i fabbricati e "reddito dominicale" o "reddito agricolo" per i terreni. In pratica, per ogni immobile si ricava un valore individuato attraverso l'analisi di alcuni parametri che indica il reddito ordinario annuale dell'immobile stesso.

<sup>62</sup> Il significato letterale di tale sostantivo è quello di un bastone munito di puntale di ferro, per stimolare le bestie da lavoro. Tuttavia, il significato in questo elaborato è del tutto figurativo, assume la funzione di Stimolo, sprone: il p. dell'ambizione, del bisogno; esortazione insistente, improntata a una risentita durezza. (Dizionario Oxford Languages, 2021)

<sup>63</sup> "Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso. Sono considerate attività agricole: a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste; c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali[...]"

ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso. Le principali attività agricole individuate dalla dottrina tributaria sono le seguenti: le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura<sup>64</sup>, l'allevamento di animali con mangimi per almeno un quarto ricavati dal terreno stesso e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie che non eccedano il doppio della superficie del terreno. Il confine tra reddito agrario e d'impresa è costituito dai mezzi di produzione adoperati e se vi è o meno un carattere intensivo nella coltivazione/produzione. Il reddito agrario si calcola come somma tra il reddito medio agrario e la parte di reddito ricavata tramite l'attività agricola svolta sull'appezzamento di terra. Il reddito dei fabbricati, artt.36-43 T.U.I.R., è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile delle unità immobiliari urbane. Rientrano nella definizione di "unità immobiliari" gli appartamenti, le ville, i negozi, i box auto e altro. Il reddito dei fabbricati trae origine dalla rendita catastale, che è già stato definito in precedenza come reddito medio ordinario. Caso particolare riguarda l'esenzione della prima casa, che anche se produce una rendita catastale, quest'ultima è deducibile dal reddito complessivo del soggetto passivo. Si tratta di una decisione di carattere politico, non di carattere tributario. Dopo aver definito le diverse categorie che compongono la classe "redditi fondiari" è interessante notare come il legislatore indichi con precisione sia dove i terreni e i fabbricati devono essere situati, ossia nel territorio dello Stato italiano, e sia il carattere irrilevante ai fini tributari dell'iscrizione al catasto dei terreni o edilizio urbano. Infatti, ai fini dell'imposizione fiscale è sufficiente che l'immobile sia iscrivibile e non formalmente iscritto al catasto. Infine, è importante descrivere i criteri di imputazione di tali redditi. I redditi fondiari sono imputati per

---

<sup>64</sup> Nelle scienze forestali la silvicoltura è l'insieme delle attività di coltivazione svolte nei boschi, con scopi diversi, in risposta alle esigenze dei singoli e delle comunità, preservando nel tempo la qualità e la quantità del patrimonio forestale. (Wikipedia, 2021)

competenza<sup>65</sup> e non per cassa<sup>66</sup>, ciò significa che sono conteggiati nel periodo d'imposta nel quale fattispecie reddituale si è verificata e perfezionata. Fanno eccezione a questa regola i coltivatori diretti assegnatari di terreni da enti di sviluppo e gli assegnatari di alloggi in qualità di soci di cooperative edilizie. In entrambi i casi l'assegnazione è assimilata ad un diritto reale e quindi comporta l'imputazione del reddito fondiario. I redditi fondiari, derivanti da fabbricati locati, prodotti in Italia devono essere dichiarati dalle persone fisiche anche se residenti in uno Stato estero.

- I redditi di capitale: gli articoli di riferimento del Testo Unico sono gli artt.44-48<sup>67</sup>. All'art.44 T.U.I.R troviamo un elenco dettagliato di ciò che si configura, secondo la dottrina tributaria, come redditi di capitale *“Sono redditi di capitale: a) gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti; b) gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, nonché dei certificati di massa; c) le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile;[...]*”. Il legislatore, come si può evincere dal testo dell'art.44 del T.U.I.R., non fornisce una definizione formale, semmai piuttosto la disciplina dei redditi di capitale è costituita da un'elencazione analitica delle casistiche rientranti in suddetta categoria reddituale. Tale elencazione comprende poi fattispecie particolarmente eterogenee, motivo per cui non si può parlare di una configurazione omogenea: i redditi di capitale sono, per loro natura, derivabili da attività e strumenti diversi fra loro. Nonostante ciò, possiamo definire il reddito da capitale come il prodotto finale dato dall'investimento di una somma di denaro,

---

<sup>65</sup> Il principio di competenza impone di registrare le transazioni nel periodo di imposta a cui queste si riferiscono indipendentemente dal momento in cui i pagamenti si verificano. (Wikipedia, 2021)

<sup>66</sup> Il principio di cassa, invece, include nel calcolo del reddito solo i costi e i ricavi per cui ci sia stata manifestazione finanziaria. (Wikipedia, 2021)

<sup>67</sup> Il Testo unico delle imposte sui redditi dedica il titolo I alla normativa inerente all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nello specifico dedica il capo III redditi di capitale. Gli artt.44-48 trattano: art.44 “Redditi di capitale”, art.45 “Determinazione del reddito di capitale”, art.46 “Versamenti dei soci” e così via.

che è certo o determinabile. Rappresenta il rendimento che l'investimento di capitale produce, infatti solitamente il reddito investito è certo nel momento in cui quest'ultimo viene investito materialmente e viene scelta una tipologia di investimento piuttosto che un'altra perché si viene informati sul possibile rendimento che esso può produrre. Tale rendimento è il reddito di capitale e comunemente viene rappresentato dall'interesse<sup>68</sup> o dal dividendo<sup>69</sup>. Elemento chiave di tale tipologia di reddito è l'investimento di un capitale<sup>70</sup>, poiché è questo il fatto che determina la potenziale presenza di un reddito da capitale da dichiarare in futuro. Importante ruolo è ascrivibile anche all'art.45 T.U.I.R nella parte relativa alla determinazione del reddito di capitale *“Il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione. Nei redditi di cui alle lettere a), b), f), e g) del comma 1 dell'articolo 41 è compresa anche la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione o la somma impiegata, apportata o affidata in gestione, ovvero il valore normale dei beni impiegati, apportati od affidati in gestione. I proventi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 41 sono determinati valutando le somme impiegate, apportate o affidate in gestione nonché le somme percepite o il valore normale dei beni ricevuti, rispettivamente, secondo il cambio del giorno in cui le somme o i valori sono impiegati o incassati. Qualora la differenza tra la somma percepita od il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione dei titoli o certificati indicati nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 41 sia determinabile in tutto od in parte in funzione di eventi o di parametri non ancora certi o determinati alla data di emissione dei titoli o certificati, la parte di detto importo,*

---

<sup>68</sup> Il termine interesse è utilizzato nel diritto per designare un movente delle azioni umane, la tensione che spinge l'uomo verso un bene, diretta a conseguirlo o a conservarlo. (Wikipedia, 2021)

<sup>69</sup> Il dividendo è quella parte di utile che una società decide di distribuire ai suoi azionisti alla fine di ogni esercizio contabile come remunerazione del capitale investito. (Borsaitaliana.it, 2021)

<sup>70</sup> Investimento che deve essere quantificabile monetariamente.

*proporzionalmente riferibile al periodo di tempo intercorrente fra la data di emissione e quella in cui l'evento od il parametro assumono rilevanza ai fini della determinazione della differenza, si considera interamente maturata in capo al possessore a tale ultima data. I proventi di cui alla lettera g-bis) del comma 1 dell'articolo 41 sono costituiti dalla differenza positiva tra i corrispettivi globali di trasferimento dei titoli e delle valute. Da tale differenza si scomputano gli interessi e gli altri proventi dei titoli, non rappresentativi di partecipazioni, maturati nel periodo di durata del rapporto, con esclusione dei redditi esenti dalle imposte sui redditi. I corrispettivi a pronti e a termine espressi in valuta estera sono valutati, rispettivamente, secondo il cambio del giorno in cui sono pagati o incassati. Nei proventi di cui alla lettera g-ter) si comprende, oltre al compenso per il mutuo, anche il controvalore degli interessi e degli altri proventi dei titoli, non rappresentativi di partecipazioni, maturati nel periodo di durata del rapporto [...]”.* Prima è stato citato come non esista una definizione formale dei redditi di capitale, tuttavia, essi sono caratterizzati da due requisiti fondamentali: la tassazione al lordo e il principio di cassa. La tassazione al lordo dei redditi di capitale implica che sui redditi di capitale medesimi non sia deducibile alcuna componente di costo di produzione del reddito stesso, che di conseguenza siano tassati con un meccanismo di ritenuta alla fonte, il quale risponde a due esigenze: incasso immediato e certo. Il principio di cassa implica che i redditi di capitale debbano essere iscritti in dichiarazione dei redditi e tassati solo con riferimento al periodo d'imposta in cui sono stati effettivamente incassati. Elemento che funge da distinguo con i redditi d'impresa, in quanto quest'ultimi seguono il principio di competenza. Gli artt.44 e 45 T.U.I.R. consentono di suddividere i redditi di capitale in due categorie: i proventi derivanti da rapporti di finanziamento e i proventi derivanti da capitali impiegati in attività finanziarie di partecipazione, vale a dire i dividendi di partecipazione.

- I redditi di lavoro dipendente: gli articoli di riferimento nel Testo Unico sono gli artt.49-52<sup>71</sup>. Nel testo dell'art.49 T.U.I.R. si evince che *“Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente: a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati; b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del Codice di procedura civile”*. Nel testo dell'articolo successivo troviamo un'elencazione di casistiche assimilabili al concetto di reddito da lavoro dipendente. In via generale in tale categoria sono assimilabili tutti quei redditi che derivano da rapporti che si caratterizzano per l'assenza di autonomia organizzativa e decisionale e per la soggezione all'autorità del datore di lavoro. Non assume alcuna rilevanza il carattere della continuità della prestazione, ossia non è elemento caratterizzante per la tale classificazione di reddito, è essenziale invece definire l'esistenza o meno di un rapporto gerarchico tra le parti. Rientrano tra i redditi di lavoro dipendente: il reddito di lavoro a domicilio, quando esso è considerato lavoro dipendente ai sensi della vigente legislazione sul lavoro; le somme che il datore di lavoro deve corrispondere al lavoratore per effetto di una sentenza di condanna; le pensioni collegate a un precedente rapporto di lavoro e gli assegni ad esse equiparati. A tal riguardo, non rientrano tra i redditi di lavoro dipendente le pensioni risarcitorie, le rivalutazioni e interessi su crediti di lavoro, le somme percepite da un ex dipendente a fronte di un patto di non concorrenza<sup>72</sup>. Come per i redditi di capitali, anche per quelli provenienti da lavoro

---

<sup>71</sup> Il Testo unico delle imposte sui redditi dedica il titolo I alla normativa inerente all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nello specifico dedica il capo IV redditi di lavoro dipendente. Gli artt.49-52 trattano: art.49 “Redditi di lavoro dipendente”, art.50 “Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente”, art.51 “Determinazione del reddito di lavoro dipendente” e così via.

<sup>72</sup> Il patto di non concorrenza è il patto mediante il quale il datore di lavoro – imprenditore, per proteggersi da un'eventuale attività di concorrenza da parte dell'ex dipendente, può limitare l'attività professionale di quest'ultimo successiva alla cessazione del rapporto di lavoro.

dipendente, i principi con cui vengono sottoposti ad imposizione tributaria sono quello di cassa e quello della tassazione al reddito lordo<sup>73</sup>. I redditi di lavoro dipendente vengono tassati nel periodo d'imposta in cui vengono percepiti, esiste però nella prassi una deroga a tale principio, ossia che i redditi percepiti entro il 12 gennaio si possono imputare al periodo d'imposta precedente. Nella fattispecie in cui si configurino come redditi in natura, in maniera analoga, si tiene conto del momento in cui il lavoratore usufruisce del servizio o riceve il bene.

- I redditi di lavoro autonomo: gli articoli di riferimento nel Testo Unico sono gli artt.53-54<sup>74</sup>. L'art.53 T.U.I.R. recita che *“Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5[...]”*. Il reddito di lavoro autonomo è definibile come quella parte di reddito derivante dall'esercizio di un'attività lavorativa diversa da quella d'impresa o di lavoro dipendente. Il risultato dell'attività operativa è particolarmente ascrivibile all'opera del lavoratore, che è anche colui che organizza i mezzi della produzione. Da tale definizione si possono individuare due caratteristiche intrinseche del lavoro autonomo che sono: l'autonomia lavorativa, in contrapposizione rispetto al lavoro dipendente, e la natura residuale di tale attività, caratteristica che lo distingue dall'attività d'impresa. Il reddito da lavoro autonomo si

---

<sup>73</sup> Al contempo, però, è ammessa una detrazione forfettaria dall'IRPEF complessiva, nella misura del 19%, di alcune spese (come le spese mediche ecc.). Tali detrazioni altro non rappresentano che una forfettizzazione dei costi sostenuti dal dipendente per la produzione del reddito; principio di onnicomprensività. (Cap. I – Il presupposto e la nozione di reddito, Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a cura di Giuseppe Tinelli e Silvia Mencarelli)

<sup>74</sup> Il Testo unico delle imposte sui redditi dedica il titolo I alla normativa inerente all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nello specifico dedica il capo V redditi di lavoro autonomo. Gli artt. 53-54 trattano: art.53 “Redditi di lavoro autonomo”, art.54 “Determinazione del reddito di lavoro autonomo”.

configura come tale se vengano rispettati dei requisiti che il legislatore considera essenziali, quali l'abitudine e la professionalità. Con "abitudine" il legislatore intende un'attività esercitata con regolarità e sistematicità e rappresenta l'elemento distintivo in tale categoria di reddito. Il requisito della professionalità si configura quando il soggetto passivo attua una sequenza di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo in modo organizzato, con stabilità e sistematicità. Alcuni esempi di attività che producono redditi da lavoro autonomo possono essere le professioni intellettuali, le attività dirette alla prestazione di servizi diverse da quelle di natura commerciale, che vengono rese senza organizzazione di impresa e che pur essendo organizzate, lo sono prevalentemente con il lavoro dello stesso contribuente. L'art.54 T.U.I.R. descrive come si ricava e si definisca a fini impositivi il reddito da lavoro autonomo *"Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde. 1-bis. Concorrono a formare il reddito le plusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, se: a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione."* Nell'esercizio della propria attività il professionista percepisce i propri compensi attraverso l'emissione di appositi documenti denominati fatture. In tale categoria di reddito i costi che il contribuente ha sostenuto nel periodo d'imposta relativi all'esercizio della sua professione possono essere portati in

deduzione<sup>75</sup>, se dimostra che siano inerenti alla sua attività lavorativa e se sia anche in grado di documentarli, con l'ausilio fatture per esempio o da qualsiasi altro documento fiscalmente valido. Il possesso di entrambe i requisiti consente una deducibilità del costo totale, nel caso in cui l'inerenza sia dimostrata parzialmente la deducibilità sarà consequenziale. Al termine dell'esercizio commerciale, la tassazione avviene secondo il principio di cassa, che come già descritto in precedenza ciò significa che la parte di reddito assoggettata ad imposta si configura come la differenza tra i compensi incassati e le spese pagate nel periodo d'imposta<sup>76</sup>.

- I redditi di impresa: gli articoli di riferimento nel Testo Unico sono gli artt.55-66<sup>77</sup>. L'art.55 T.U.I.R. recita che *“Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di*

---

<sup>75</sup> Esiste un elenco preciso di quali siano le spese a deducibilità parziale e totale. Alcuni esempi di spese interamente deducibili (si tratta delle spese quotidiane sostenute per l'esercizio dell'attività artistica o professionale), le spese per energia elettrica, il riscaldamento, l'acqua e il telefono relativi allo Studio professionale, ecc.

<sup>76</sup> Il reddito da lavoro autonomo è determinato analiticamente dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti, come le fatture emesse ed incassate e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo d'imposta, come le fatture o ricevute fiscali passive pagate, inerenti l'esercizio dell'arte o professione.

<sup>77</sup> Il Testo unico delle imposte sui redditi dedica il titolo I alla normativa inerente all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nello specifico dedica il capo VI redditi d'impresa. Gli artt.55-66 trattano: art.55 “Redditi d'impresa”, art.55-bis “Imposta sul reddito d'impresa”, art.56 “Determinazione del reddito d'impresa” e così via.

*cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo”.* Dalla lettura dell'articolo soprariportato si desume come sono quelli che derivano dall'esercizio di un'impresa commerciali. Per imprese commerciali si intendono l'esercizio di professioni abituali, ancorché non esclusivamente, quelle previste dall'art. 2195 del c.c. e l'art.32 T.U.I.R, che eccedono i limiti prestabiliti, anche nella fattispecie in cui non siano organizzate sotto forma d'impresa. L'elemento centrale nella definizione del reddito d'impresa è che le attività devono essere esercitate per professione abituale, ancorché non esclusiva. Ciò significa che l'esercizio deve essere abituale e non meramente di carattere occasionale. Con “esercizio abituale” il legislatore si riferisce ad un'attività svolta in maniera stabile, regolare e protratta nel tempo, ciò non comporta che debba essere svolta in modo continuativo nel tempo, ad esempio un'attività stagionale si configura come un'attività d'impresa ai fini dell'art.55 T.U.I.R. Si possono così trarre cinque gruppi di soggetti: l'esercizio dell'attività industriale per la produzione di beni e servizi, l'esercizio dell'attività intermediaria nella circolazione dei beni, l'esercizio dell'attività di trasporto, esercizio dell'attività bancaria o assicurativa ed esercizio dell'attività ausiliaria alla produzione. Il reddito agrario può appunto, come già accennato in precedenza, essere imputato come reddito d'impresa quando eccede i criteri previsti per la categoria dei redditi fondiari. Ogni attività svolta da un'azienda è comunque reddito d'impresa, un esempio esplicativo può essere una s.n.c. che svolge un'attività di consulenza, il reddito prodotto è reddito di impresa. Gli articoli a seguire a partire dall'art.56 fino all'art.66 T.U.I.R. disciplinano dettagliatamente ciò che concerne la figura dell'imprenditore individuale, delle società in nome collettivo

e delle società in accomandita semplice. La motivazione per la quale vengono citate solo queste tre tipologie di imprese è legata al fatto che esse sono sprovviste di personalità giuridica, ossia essendo società di persone<sup>78</sup>, la figura principale è la persona fisica e non la personalità giuridica dell'impresa. I redditi d'impresa sono direttamente imputati ai soci che li dichiarano come redditi d'impresa ai fini del calcolo I.R.P.E.F. Per queste società vige il principio della trasparenza<sup>79</sup>, infatti il Codice civile le riconosce come imprese che svolgono un'attività commerciale, soggiace alle modalità di calcolo dei redditi di impresa, ma il reddito prodotto e l'eventuale utile distribuito è a carico dei soci e non della società, che hanno l'obbligo di dichiararlo in dichiarazione dei redditi. Il legislatore consente anche alle società di capitali<sup>80</sup>, ossia quelle società che possiedono personalità giuridica, di poter optare per il regime che la dottrina tributaria applica alle società di persone, in tal caso le medesime regole verrebbero trasposte anche su di loro e potrebbero anche loro dichiarare i dividendi ai fini I.R.P.E.F. La dottrina tributaria prevede che per il reddito d'impresa si applichi il principio di competenza economica nella determinazione del reddito da iscrivere nella dichiarazione dei redditi. Tale principio sancisce che le componenti di reddito, siano esse negative o positive concorrono alla formazione della base imponibile soggetta ad imposizione unicamente nell'esercizio di maturazione, ossia nel momento in cui le operazioni da cui derivano vengono perfezionate.

---

<sup>78</sup>Nella società di persone prevale l'elemento personale, sono dotate di autonomia patrimoniale imperfetta e la responsabilità dei soci è solidale e illimitata. Inoltre, si costituiscono con atto pubblico o scrittura privata autenticata e si identificano in base alla ragione sociale. Alcuni esempi sono le S.a.s. e le S.n.c. (Diritto.it, 2021)

<sup>79</sup> In diritto tributario, il principio di trasparenza costituisce uno specifico metodo di imposizione dei soggetti collettivi, attraverso cui si realizza la diretta imputazione del presupposto di imposta in capo ai singoli che compongono l'ente (Boria, P., Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone, Milano, 1996)

<sup>80</sup>Nelle società di capitali conferiti e sono dotate di autonomia patrimoniale perfetta. La responsabilità dei soci, nelle società, è limitata, sono persone giuridiche e si costituiscono con atto pubblico, identificandosi in base alla denominazione sociale. Alcuni esempi sono le S.p.a. e le S.r.l. (Diritto.it, 2021)

- I redditi diversi: gli articoli di riferimento nel Testo Unico sono rispettivamente gli artt.67-71<sup>81</sup>. L'art.71 T.U.I.R. recita *“Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici; b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante [...]”* In primo luogo è necessario evidenziare come non esista una definizione formale di portata generale di ciò che sono i redditi diversi. Ciò accade in quanto si tratta di una categoria di reddito che ha un carattere residuale rispetto alle cinque che sono state descritte precedentemente e viene definita esclusivamente attraverso una individuazione casistica e tipizzata<sup>82</sup>. Si può esplicitare il carattere

---

<sup>81</sup> Il Testo unico delle imposte sui redditi dedica il titolo I alla normativa inerente all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nello specifico dedica il capo VII redditi d'impresa. Gli artt.67-71 trattano: art.67 “Redditi diversi”, art.68 “Plusvalenze”, art.69 “Premi, vincite e indennità” e così via.

<sup>82</sup>Il fatto giuridico è detto fattispecie, ed è il rapporto tra l'evento fisico e i particolari effetti connessi all'evento in forza della volontà della legge. Tale fenomeno comunemente si esprime dicendo che il fatto è la condizione degli effetti giuridici e che la norma è la causa. Questo procedimento di denaturalizzazione del fatto fisico costituisce la tipizzazione normativa con la conseguente organizzazione di fatto naturali, omogenei o ritenuti tali dal legislatore, in schemi astratti tipici, i quali vengono utilizzati come elementi delle proposizioni normative e termini di riferimento della corrispondente disciplina. (Treccani, 2021)

residuale di tale categoria facendo riferimento al caso in cui un reddito venga prodotto tramite l'esercizio di un'attività commerciale che non sia abituale, ma abbia un carattere occasionale, in tal caso l'art.67 T.U.I.R. sancisce come tale reddito non venga considerato reddito d'impresa, in quanto non rispetta i precetti previsti dagli art.55-56, bensì rientri nella categoria dei redditi diversi. Il legislatore la pone come una categoria reddituale di chiusura nel sistema di assoggettamento del reddito in capo ai soggetti I.R.P.E.F. Dal testo dell'art.67 T.U.I.R. si possono dedurre tre macrocategorie che compongono i redditi diversi, vale a dire le plusvalenze<sup>83</sup>, di carattere immobiliare e da cessioni per attività finanziarie; i redditi derivanti dall'esercizio di attività occasionali; altri redditi diversi, come possono essere le vincite alle lotterie e concorsi a premio dei giochi ecc. Le diverse regole con cui il dettagliato elenco dei redditi rientranti nella classificazione "diversi" presente nel già citato art.67, vengono assoggettati a imposizione sono descritte nei testi degli artt.68-71 T.U.I.R.

Questo dettagliato elenco delle diverse categorie di reddito elencate all'art.6 T.U.I.R. consente di evidenziare come ognuna di essa abbia delle regole specifiche di determinazione e differenti metodi di accertamento concreto di imposta, che in precedenza sono stati solo accennati in quanto richiederebbero un ulteriore approfondimento che non è però funzionale al percorso logico per la comprensione del profilo oggettivo del presupposto dell'I.R.P.E.F. L'analisi di ciascuna fonte reddituale, escludendo per il momento ciò che concerne la categoria dei redditi diversi, che come già affermato in precedenza rappresenta una fattispecie reddituale residuale ed eterogenea, tutti i redditi appartenenti alle altre categorie traggono origine da una fonte produttiva, che può essere un'attività produttiva o un capitale. Tale ragionamento consente di riprendere quando sostenuto nei precedenti paragrafi in merito alle tre

---

<sup>83</sup> Nel linguaggio economico, incremento di valore, differenza positiva fra due valori dello stesso bene riferiti a momenti diversi: le p. ottenute dall'impresa mediante la vendita di immobili; la p. delle riserve auree della banca centrale conseguenti a una svalutazione della moneta; p. professionale di titoli, differenza tra prezzo di acquisto e prezzo di vendita di valori azionari lucrata da operatori di borsa e assoggettabile a imposta di ricchezza mobile. (Treccani, 2021)

tipologie di reddito (prodotto, entrata e spesa) e che sostanzialmente il sistema impositivo vigente adotti come criterio di tassazione quello del reddito prodotto, che si configura come una nuova ricchezza sorta dall'esercizio di un'attività produttiva svolta dal soggetto passivo d'imposta. Corretto è anche ricordare come il diritto positivo si stia sempre più spostando su un asse dove è sempre meno delineato il collegamento tra reddito e produzione, interessante a tal proposito è ricordare le fattispecie previste all'art.67 T.U.I.R. È necessario però ricordare come sia preferibile definire cosa è reddito e cosa non lo è tramite l'ausilio di ciò che il legislatore ha individuato come tale, con l'elencazione di quali siano le casistiche che rientrano nella fattispecie reddituale rilevante ai fini I.R.P.E.F. Questo fatto è principalmente motivato dalle incertezze interpretative in merito all'individuazione di un concetto unitario e di portata generale di cosa sia il reddito, che possa essere collegato ad ognuna delle tre tipologie di reddito sopracitate, che sono state elaborate dalla scienza economica.

In definitiva, la descrizione delle sei categorie reddituali citate sia dall'art.1 che dall'art.6 del T.U.I.R. hanno consentito di approfondire un primo aspetto di ciò che il legislatore individua come reddito, che come è stato già ricordato costituisce l'elemento chiave nella comprensione del profilo oggettivo del presupposto I.R.P.E.F. Il legislatore tributario nell'elemento "reddito" individua la base economica del dovere al concorso nel finanziamento delle spese pubbliche, ispirandosi al principio di capacità contributiva dettato dall'art.53 comma 1 Cost. Da tale precisazione deriva anche la necessaria limitazione della portata del presupposto dell'I.R.P.E.F., che dovrà ritenersi ancorata alla definizione legislativa, pur ispirata alla nozione economica, ma non potrà utilizzare la nozione economica di reddito ai fini dell'individuazione dell'area della rilevanza impositiva. Ai fini I.R.P.E.F. il concetto di reddito deve essere la base economica su cui esso si ispira, poiché il legislatore può individuare una fattispecie reddituale assoggettata a imposta, che non abbia rilevanze economiche e viceversa. Il ragionamento su cui si basa la disciplina tributaria in merito deve essere distinto dalla teoria economiche, in quanto rappresentano due aspetti profondamente differenti.

Uno studio approfondito del profilo oggettivo del presupposto d'imposta non può prescindere dalla corretta definizione della differenza che intercorre tra il concetto di reddito e di patrimonio, che spesso nel linguaggio comune vengono confusi tra loro

quando invece in campo tributario rappresentano due elementi distinti. Questa distinzione è funzionale alla definizione del perimetro del concetto di reddito e quindi del presupposto oggettivo. Il reddito misura l'aumento di ricchezza che intercorre in un lasso di tempo specifico, denominato periodo d'imposta, in capo ad un soggetto. Periodo d'imposta definito dalla dottrina tributaria all'art.7 T.U.I.R. *“L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nel comma 3 dell'art. 8 e nel secondo periodo del comma 3 dell'art. 12. L'imputazione dei redditi al periodo d'imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano. In caso di morte dell'avente diritto i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli artt. 19 e 21, salvo il disposto del comma 3 dell'art. 17, anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso art. 17, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti”*. Il legislatore esclude dal concetto di reddito gli incrementi patrimoniali conseguiti a titolo gratuito, a meno che quest'ultimi non si verifichino in un contesto produttivo, che quindi pur configurandosi come erogazioni liberali vengono corrisposte a soggetti che concorrono alla formazione del relativo reddito sullo specifico presupposto dell'attività esercitata dal beneficiario. Possono essere, ad esempio, le erogazioni liberali a favore dei lavoratori dipendenti. Le variazioni patrimoniali concorrono a formare un reddito non solo quando quest'ultime derivano da un'attività a carattere produttiva o da un investimento, bensì anche quando tali aumenti di ricchezza si verificano a seguito di mere differenze tra il valore di un bene in determinato tempo “t” comparato ad un tempo “t-1”, come è il caso delle plusvalenze patrimoniali. Con il termine patrimonio si delinea l'insieme delle attività e delle passività che un determinato soggetto possiede in un determinato momento temporale. La principale differenza che intercorre tra i due concetti presi in esame è il carattere statico del patrimonio, che si può evincere dalla breve definizione soprariportata e la natura dinamica che contraddistingue il reddito nella dottrina tributaria, poiché non è espressione di ciò che si possiede ad una certa data e basta, ma si ricava dal confronto che intercorre tra le diverse situazione economiche che si verificano nel corso del periodo d'imposta, confronto tra inizio e fine. L'ordinamento tributario italiano si

fonda principalmente sulla tassazione sul reddito, come è stato già elencato in precedenza, tuttavia nel corso degli anni non sono mancati tributi sul patrimonio, che vedono come presupposto il possesso di immobili. Nel 1919 l'allora Ministro delle finanze Filippo Meda prevede nel suo progetto legislativo di riforma tributaria, accanto ad un'imposta normale sui redditi e ad un'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo del contribuente, l'istituzione di un'imposta ordinaria generale sul patrimonio, idonea ad offrire uno strumento tecnico di discriminazione qualitativa dei redditi. Tale progetto però non vide mai la luce, in quanto non venne mai approvato. Esempio invece attuale è l'ICI<sup>84</sup>, che nel 2012 fu sostituita dall'IMU<sup>85</sup>. Essa si configura come un'imposta municipale, diretta e a carattere patrimoniale, in quanto il presupposto d'imposta è il possesso di beni immobili. Quest'ultimi si configurano come fabbricati, inclusa abitazione principale e pertinenze, e terreni agricoli. L'art.4 del d.l. 16/2012 definisce abitazione principale *“l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente”*, ad oggi è deducibile. Il nuovo tributo locale, infatti, colpendo il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni siti nel territorio dello Stato, può essere qualificato come un'imposta ordinaria sul patrimonio di tipo reale, avente carattere di periodicità, in quanto idonea a colpire gli immobili presenti sul territorio comunale e commisurata al loro valore, cui il soggetto passivo è assoggettato per il solo fatto di essere proprietario della *“rēs”*<sup>86</sup>.

Dopo aver delineato e definito la differenza che intercorre tra il concetto di patrimonio e di reddito, ora è necessario descrivere la distinzione tra reddito in denaro e in natura. Infatti, alla luce di quanto disposto dall'art. 1 del T.U.I.R. in tema di presupposto dell'I.R.P.E.F. e dall'art.6 del T.U.I.R. nella descrizione delle eterogenee categorie di reddito lì elencate, si può desumere che i redditi soggetti a tale imposizione possono essere sia monetari, quindi sotto forma di denaro, e sia non monetari, ciò significa in

---

<sup>84</sup> Imposta Comunale sugli Immobili.

<sup>85</sup> Imposta Municipale Unica.

<sup>86</sup> Nel diritto romano, «una parte limitata del mondo esterno... concepita come una entità economica a sé stante» (P. Bonfante); ed è uno degli oggetti fondamentali della triplice partizione (persone, cose, azioni) del sistema del diritto privato. Dal linguaggio giuridico del diritto romano varie classificazioni delle cose si sono trasfuse nel linguaggio giuridico moderno (→ bene). (Treccani, 2021)

natura. Il primo aspetto da definire è il criterio di valutazione che il legislatore presceglie al fine di valutare correttamente ai fini tributari il bene che costituisce il reddito in natura. Infatti, per quantificare l'ammontare che si configura come reddito in natura è necessario attribuire un valore monetario ai beni presi in esame. Tale valore monetario prende il nome di valore normale ed è regolato ai sensi dell'art.9 comma 3 T.U.I.R. *“Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”*. Pertanto, lo si può definire come il valore di mercato dei beni e servizi, per la cui determinazione occorre fare riferimento ai listini ed alle tariffe del soggetto che li ha forniti, ricavandone un prezzo medio di scambio in condizioni di libera concorrenza. Esso trova applicazione anche per ciò che concerne la determinazione di alcuni componenti del reddito d'impresa, per esempio i ricavi o le plusvalenze patrimoniali derivanti da autoconsumo dei beni dell'impresa ai sensi dell'art.85 comma 2 *“Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa”* e dell'art.86 comma 3 *“Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni”*. I redditi in natura trovano inoltre frequente disciplina nella tassazione del reddito da lavoro dipendente, costituiti generalmente da beni o servizi, che sono ricompresi nella retribuzione erogata da parte del datore di lavoro al lavoratore, che quindi necessitano di congrua valutazione monetaria a norma di legge. Esistono delle problematiche che toccano il concetto di reddito in forma monetaria, la principale tra queste è quella inerente al deprezzamento monetario causato

dall'inflazione<sup>87</sup>. Come l'economia insegna, quando si verifica un fenomeno inflazionistico avviene un aumento del livello dei prezzi e un conseguente aumento dei redditi in termini puramente nominali<sup>88</sup>. Ciò causa seri effetti distorsivi sul sistema tributario essendo impostato sulla progressività d'imposta a scaglioni, dando vita ad un fenomeno che prende il nome di drenaggio fiscale<sup>89</sup>. Come si legge dalla definizione fornita dalla Treccani *“Fenomeno in base al quale l'inflazione produce un inasprimento del carico tributario, anche se il reddito reale resta invariato. Infatti, in un sistema di imposizione progressiva, un aumento del reddito monetario fa passare il contribuente a scaglioni di reddito gravati da un'aliquota più alta, anche se l'aumento del reddito monetario si limita a compensare l'erosione del potere d'acquisto della moneta, lasciando invariato il reddito reale. Il risultato è che il contribuente finisce con il pagare imposte più elevate su un reddito reale immutato; al netto delle imposte, quindi, il suo reddito diminuisce”*. In via generale si può sostenere che il sistema impositivo italiano non dà grande rilevanza a fenomeni di questo tipo, infatti non consente di sottrarre in via permanente dall'imposta gli incrementi di reddito con origine unicamente nominale. Il rimedio che il legislatore ha implementato per alleviare tale problematica è quello di redigere appositi provvedimenti normativi che danno rilievo alle conseguenze che l'inflazione causa sui redditi soggetti ad imposta, consistono in leggi di rivalutazione monetaria dei beni aziendali, che subordinano la rivalutazione dei beni d'impresa a rigorosi limiti temporali, quantitativi e di categoria del bene in esame. Un esempio concreto può essere la possibilità di cedere i beni rivalutati e di assoggettare il loro maggior valore ad un'imposta sostitutiva, anziché all'imposizione ordinaria.

Un'ultima distinzione che consente di delineare il perimetro di concetto del reddito è quella che intercorre tra reddito lordo e reddito netto. Il sistema tributario italiano basa

---

<sup>87</sup> L'aumento generalizzato e prolungato dei prezzi che porta alla diminuzione del potere d'acquisto della moneta e quindi del valore reale di tutte le grandezze monetarie. (Dizionario Oxford Languages, 2021)

<sup>88</sup> In aumento in termini nominale significa che il valore del reddito complessivo dichiarato è aumentato rispetto alla dichiarazione dell'anno precedente, ma solo in termini fittizi, infatti il potere d'acquisto che il soggetto possiede è il medesimo, per causa dell'effetto inflattivo che aumenta i prezzi dei beni.

<sup>89</sup> Prelievo fiscale crescente in conseguenza dell'accresciuto valore nominale della base imponibile determinato dall'inflazione, e quindi dell'aumento delle aliquote d'imposta in presenza di fasce di reddito predeterminate che, pertanto, sono periodicamente modificate. (Dizionario Oxford Languages, 2021)

la tassazione sui redditi netti. Con questo sostantivo si intendono quei redditi ottenuti mediamente la sottrazione dei costi sostenuti nello svolgimento di un'attività produttiva ai ricavi di competenze o incassati in un determinato periodo d'imposta. In precedenza, è stato trattato il tema delle spese deducibili per i redditi da lavoro autonomo, difatti il legislatore individua dei requisiti precisi secondo i quali un costo possa essere sottratto ai ricavi d'esercizio. I due requisiti generali contenuti nella dottrina tributaria sono legati all'attinenza di tali spese all'attività produttiva in capo al contribuente e che questi costi siano documentati. La sussistenza di tali requisiti in via totale o parziale, ne consegue una deduzione proporzionale al grado con cui i due elementi sopracitati siano stati rispettati. Tale ragionamento consente di desumere che ci siano delle fattispecie individuate dal legislatore che non sono ammesse in deduzione o che tali deduzioni possono avvenire tramite dei criteri forfettari<sup>90</sup>, come spesso accade per le deduzioni praticate sui redditi da lavoro dipendente. Con il termine reddito lordo si intende l'opposto di quanto descritto precedentemente, quindi un fatto economico misurabile e individuato dal legislatore e conseguentemente dalla disciplina tributaria come rilevante ai fini del calcolo I.R.P.E.F., su cui non siano state applicate le deduzioni previste dalla legge, ossia che al lordo di possibili costi deducibili.

Dopo aver definito dettagliatamente, con tutti gli strumenti che il diritto tributario offre, il perimetro dentro il quale si sviluppa il concetto di reddito ai fini della definizione del profilo oggettivo del presupposto, occorre passare alla descrizione delle regole generali volte alla corretta individuazione del reddito. Il passaggio in questione si occuperà di elencare e analizzare le regole tributarie che, dopo aver chiarito il significato del termine "reddito" nei paragrafi scorsi, consentono di individuarne la corretta classificazione in alcune fattispecie reddituali particolari, dove il legislatore e la giurisprudenza sono dovuti intervenire più volte al fine di chiarire la loro rilevanza o meno ai fini I.R.P.E.F. Verranno trattati tre importanti temi: i redditi sostituivi, la disciplina sugli interessi (con particolare riguardo agli interessi compensativi) e i redditi derivanti da attività illecite.

---

<sup>90</sup>A forfait, cioè in misura fissa, precedentemente convenuta, e in blocco: contratto, prezzo, compenso f.; una prestazione, una collaborazione f., compensata a forfait. (Treccani, 2021)

Il legislatore con il termine redditi sostitutivi intende quelle somme percepite in sostituzione di altri redditi che non sono stati liquidati o percepiti nella modalità originariamente pattuita tra le parti, che vengono investite dall'obbligazione tributaria. La prevalenza della concezione di reddito inteso come prodotto nell'ambito dell'imposizione sui redditi risulta indirettamente confermata anche da alcune regole generali in tema di individuazione del reddito contenute nel T.U.I.R. La prima regola che conferma tale tesi è fissata dall'art. 6, comma 2 del Testo Unico *“I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati”*. Il legislatore con questo articolo disciplina quelle fattispecie reddituali che vengono denominate proventi sostitutivi di redditi. I proventi sostitutivi vengono definiti dalla dottrina tributaria come delle fattispecie che sono soggette ad imposizione tributaria, anche se quest'ultime sono delle manifestazioni economiche che di per sé non rientrano nelle categorie reddituali elencate nell'art.6 comma 1 T.U.I.R. Essendo strettamente connesse ad una fonte reddituale tipizzata, dalla quale attingono le regole di individuazione e di determinazione che la caratterizzano, ciò consente ai proventi sostitutivi di essere assoggettati ad imposta. Ai fini I.R.P.E.F. essi costituiscono una fattispecie reddituale assimilabile nella stessa categoria dei redditi sostituiti o perduti. I proventi sostitutivi di redditi si traducono in due grandi categorie: una cessione dei crediti derivanti dalla fonte reddituale e un'indennità di tipo risarcitorio connessa alla perdita di redditi, che può avere alla base una fonte di tipo negoziale o legale. Alcuni esempi pratici di proventi sostitutivi di redditi possono essere rappresentati da cessioni dei crediti, dalle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, dagli interessi moratori e dagli interessi per dilazione di pagamento. Per quanto concerne le indennità risarcitorie, esse assumono rilevanza tributaria solamente nei casi in cui il risarcimento abbia una

funzione sostitutiva di un reddito astrattamente<sup>91</sup> nelle categorie tipizzate nel comma 1 del medesimo art. 6.

Ritorna utile la distinzione precedentemente illustrata tra il concetto di reddito e di patrimonio, in quanto vi è una differenza tra i risarcimenti che vanno ad integrare un mancato guadagno conseguito da un soggetto e quelli che invece vanno a sopperire la perdita avvenuta all'interno del patrimonio del soggetto, che hanno unicamente una funzione compensativa e non vanno ad incrementare il valore complessivo di quest'ultimo. La disposizione su tale materia pone le sue radici in questo ragionamento, adoperando una distinzione tra le due fattispecie risarcitorie, una oggetto di tassazione e l'altra no. Per tale motivo il legislatore tributario avrebbe fatto propria la distinzione civilistica che intercorre tra il concetto di danno emergente e di lucro cessante. Il danno emergente consiste nella perdita economica che il patrimonio del creditore ha subito per colpa della mancata, inesatta o ritardata prestazione del debitore. Il lucro cessante è il mancato guadagno che si sarebbe prodotto se l'inadempimento non fosse stato realizzato. Concetti che non vengono espressamente definiti all'art.1223 c.c. in tema di risarcimento del danno, ma bensì ricavata da quanto scritto nel testo di suddetto articolo *“Il risarcimento del danno per l'inadempimento o per il ritardo deve comprendere così la perdita subita dal creditore come il mancato guadagno, in quanto ne siano conseguenza immediata e diretta”*. Alla stessa logica risponde il regime impositivo delle pensioni le quali sono tassabili quando collegate ad un rapporto di lavoro, mentre non lo sono quelle aventi natura risarcitoria come, ad esempio, le pensioni di guerra.

Nella redazione di quanto riportato precedentemente sulla tassazione dei proventi sostitutivi di redditi inerenti le erogazione risarcitorie, il documento pubblicato dal M.E.F. e redatto dall'Agenzia delle entrate denominato *“Risposta n.27 - Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi Articolo 6, comma 2, del Tuir”* è stato utile a delineare al meglio la disciplina tributaria attuata in tale materia *“In linea generale, qualora l'indennizzo percepito da un determinato soggetto vada a compensare in via integrativa o sostitutiva, la mancata percezione di redditi di lavoro ovvero il mancato*

---

<sup>91</sup>Nel diritto la sussunzione è la tecnica di ricomprendere un dato dell'esperienza concreta o della prassi all'interno di una previsione generale teoretica, dando corpo all'ipotesi teorica e facendone derivare effetti giuridici. (Wikipedia, 2021)

*guadagno, le somme corrisposte sono da considerarsi dirette a sostituire un reddito non conseguito (c.d. lucro cessante) e conseguentemente vanno ricomprese nel reddito complessivo del soggetto percipiente ed assoggettate a tassazione. Nella diversa ipotesi in cui il risarcimento venga erogato con la finalità di indennizzare il soggetto delle perdite effettivamente subite ovvero di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio (c.d. danno emergente), le somme corrisposte non saranno assoggettate a tassazione. In tale evenienza, infatti, viene meno il presupposto impositivo dal momento che l'indennizzo assume un carattere risarcitorio del danno alla persona del soggetto leso e manca una qualsiasi funzione sostitutiva o integrativa di eventuali trattamenti retributivi. Al riguardo, l'amministrazione finanziaria in diversi documenti di prassi ha precisato che devono essere ricondotte a tassazione le indennità corrisposte a titolo risarcitorio, sempreché le stesse abbiano una funzione sostitutiva o integrativa del reddito del percipiente; sono in sostanza imponibili le somme corrisposte al fine di sostituire mancati guadagni (lucro cessante) sia presenti che futuri del soggetto che le percepisce. Diversamente non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio (danno emergente) (cfr. risoluzione 22 aprile 2009, n. 106 e 7 dicembre 2007, n. 356/E)".*

La seconda parte dell'art.6 comma 2 T.U.I.R. enuncia "Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati". All'interno di questa frase è contenuta la seconda regola generale relativa all'individuazione del reddito, inerente alla disciplina degli interessi. Secondo il principio enunciato da tale disposizione legislativa gli interessi moratori e quelli corrisposti per la dilazione di pagamento si inquadrano nella medesima categoria di reddito alla quale si riferiscono, seguendone le stesse regole di determinazione e di imputazione temporale. Queste due tipologie di interessi vengono qualificate come componenti accessorie della fonte reddituale di provenienza. Si definiscono interessi moratori quelli corrisposti in caso di ritardato pagamento da parte del debitore nei confronti del creditore, nel caso si tratti di un debito avente natura commerciale. Si configurano come interessi per dilazioni di pagamento quelli applicati quando le parti contraenti si accordano per la concessione al debitore di un maggior lasso di tempo per il pagamento di un debito. L'art.1224 c.c.

sancisce *“Nelle obbligazioni che hanno per oggetto una somma di danaro, sono dovuti dal giorno della mora gli interessi legali, anche se non erano dovuti precedentemente e anche se il creditore non prova di aver sofferto alcun danno. Se prima della mora erano dovuti interessi in misura superiore a quella legale, gli interessi moratori sono dovuti nella stessa misura. Al creditore che dimostra di aver subito un danno maggiore spetta l’ulteriore risarcimento. Questo non è dovuto se è stata convenuta la misura degli interessi moratori”* rappresenta la disciplina civilistica da cui si derivano i concetti tributari di interessi moratori e di dilazione per il pagamento enunciati dal Testo Unico. Ad esempio, nel caso in cui degli interessi moratori maturassero a fronte di un compenso che ha come fonte di provenienza un’attività di lavoro autonomo, per effetto della normativa trattata qui sopra, tali interessi sarebbero assoggettati alla medesima disciplina fiscale che il legislatore ha sancito per i redditi di lavoro autonomo.

Il d.p.r. n.597 del 1973, ossia il decreto che istituisce l’Imposta sul reddito delle persone fisiche, assoggettava ad I.R.P.E.F. come redditi di capitali, tutti i tipi di interessi con la sola ed espressa esclusione degli interessi compensativi. Inoltre, all’art.41 lett. i) il decreto prevedeva oltre alle fattispecie menzionate in precedenza che *“gli altri interessi non aventi natura compensativa e ogni altra rendita o provento in misura definita derivante dall’impiego di capitale”* costituissero reddito da capitale. Ciò ha fatto nascere diversi problemi nella qualificazione giuridica degli interessi in materia tributaria, che la normativa contenuta nel T.U.I.R. ha contribuito a risolvere. Problematiche inerenti principalmente all’assenza di una qualificazione legislativa in tema di interessi compensativi. Si era resa necessaria la definizione della natura intrinseca di alcune tipologie di interessi per poter verificare se questi fossero riconducibili o meno alla categoria nella quale non sussisteva il presupposto di imponibilità. La definizione contenuta all’art.1499 c.c. *“Salvo diversa pattuizione, qualora la cosa venduta e consegnata al compratore produca frutti o altri proventi, decorrono gli interessi sul prezzo, anche se questo non è ancora esigibile”* nel corso degli anni è stata rivista dalla giurisprudenza che ha infine elaborato una definizione differente. Tale definizione di natura giurisprudenziale considera come interessi compensativi quelli corrisposti in caso di risarcimento danni, aventi quindi il fine di ripristinare valore di un patrimonio che, in via del tutto temporanea, viene sottratto al

soggetto proprietario. Non configurandosi per tale ragione come un vero e proprio investimento. Una delle cause che hanno indotto la giurisprudenza ad intervenire in una materia che la dottrina civilistica e il d.p.r 597/1973 non avevano chiarito a sufficienza, è rappresentata dagli interessi dovuti alla pubblica amministrazione per il ritardato rimborso d'imposte versate o riscosse in misura superiore al dovuto, le quali costituiscono una forma di tutela del credito in capo al contribuente a cui corrisponde rispettivamente un'obbligazione pecuniaria da parte dell'ente impositore. Secondo il prevalente orientamento giurisprudenziale, questi interessi hanno proprio natura compensativa, assolvendo una funzione ripristinatoria degli interessi sui crediti di imposta. A sostegno di quanto affermato in precedenza risulta essenziale il responso dell'Avvocatura dello Stato, che si esprime con un parere n. 8/1102 nel febbraio 1979, dove distingue la tassabilità degli interessi percepiti da parte di imprenditori, per i quali vi sarebbe imponibilità in forza del principio di attrazione al reddito d'impresa<sup>92</sup>. dagli interessi percepiti da soggetti non imprenditori, che sarebbero redditualmente irrilevanti in quanto aventi la funzione di reintegrare il patrimonio del contribuente. In definitiva, gli interessi compensativi assoggettati ad imposta sono quelli derivanti da rapporti aventi ad oggetto l'impiego di capitale seconda quanto enunciato dall'art.44 lett. h) del T.U.I.R. *“Gli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto”*. Con la riforma contenuta nel d.lgs. n. 344 del 2003 viene modificato il contenuto dell'allora art.56 T.U.I.R. che recitava *“gli interessi, anche se diversi da quelli indicati alle lettere a), b) e h) del comma 1 dell'art. 41, concorrono a formare il reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale”*. La normativa presente nella versione aggiornata del Testo Unico farebbe presupporre che il legislatore intenda sostenere che gli interessi non derivanti da un impiego di capitale, con particolare riferimento agli interessi sui rimborsi di imposta, percepiti tramite l'ausilio di un'attività d'impresa non siano più soggetti a imposizione. Tale intuizione si sviluppa a seguito della mancata riproposizione della disposizione contenuta nell'ex-art.56 (nell'ambito dell'attuale

---

<sup>92</sup> Tutti i proventi conseguiti dall'imprenditore, sia esso imprenditore individuale o societario, concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

art.89). Ciononostante, si scontra con il principio di attrazione al reddito d'impresa, che sancisce la tassabilità di tutti i proventi riconducibili all'attività d'impresa, da cui potrebbe sorgere la tesi secondo la quale la mancata presenza della normativa contenuta nell'ex-art.56 T.U.I.R. si limiti unicamente a lasciare questa tematica irrisolta.

Infine, vi è un'ultima regola di individuazione del reddito da descrivere, quella inerente a una fattispecie reddituale alquanto particolare, i redditi illeciti. Nel corso di questo paragrafo, infatti, assume particolare importanza definire la tassabilità dei redditi che provengono da attività illecite. Come si può immaginare nel corso degli anni tale tematica è stata protagonista di un dibattito tributario molto acceso e combattuto, dove si sono contrapposte due tesi distinte. La prima argomentava che anche i proventi derivanti da attività illecite<sup>93</sup> dovessero essere assoggettati ad imposizione, poiché essi erano riconducibili alla cerchia dei redditi che il legislatore ha sottoposto a tassazione. Secondo tale teoria non esiste alcun tipo di impedimento tributario affinché degli atti considerati illeciti dalla dottrina penale non possano considerati idonei alla contribuzione tributaria, configurandosi come presupposto d'imposta, nel finanziamento delle pubbliche spese. L'idea alla base di tale teoria era che se si fossero esclusi in via di principio i redditi derivanti dalle attività illecite, si sarebbe finito per fornire un trattamento di favore a tali ricchezze. La seconda teoria sosteneva l'opposto, escludendo la tassabilità dei redditi provenienti da attività illecite, per due distinte ragioni. Una prima legata al fatto che il legislatore non aveva espressamente normato l'attività illecita annoverandola tra le fonti che costituissero un reddito rilevante ai fini impositivi. Una seconda prendeva in considerazione il concetto di "possesso" del reddito derivante da fonte illecita, in quanto essendo soggetto a confisca o ad altri obblighi di restituzione, non avrebbe potuto mai per davvero essere il soggetto che commette attività illecita per ricavare tale fonte reddituale, il vero proprietario di quella fattispecie, facendo decadere così anche il profilo soggettivo del presupposto d'imposta e non solo come indicato nella prima ragione, il profilo oggettivo del presupposto. Nel corso degli anni la questione è rimasta irrisolta, in quanto il

---

<sup>93</sup> Illecito (o illegale) nel diritto, indica un comportamento umano contrario all'ordinamento giuridico, in quanto costituisce violazione di un dovere o di un obbligo posto da una norma giuridica (detta primaria), al quale un'altra norma (detta secondaria) ricollega una sanzione. (Wikipedia, 2021)

legislatore non era mai intervenuto con una normativa puntuale che mettesse la parola fine all'intero dibattito in materia. Dibattito che aveva visto come protagonista anche la Corte di Cassazione che più volte si era espressa sostenendo la non tassabilità dei proventi che hanno come fonte originaria un reato. La Corte di cassazione aveva, peraltro, sia precedentemente che successivamente alla promulgazione del d.p.r. n. 917/1986, negato la possibilità di sottoporre a tassazione i proventi illeciti. Un esempio è la sentenza emessa dalla Cassazione penale, sezioni unite, n. 2798/1994 *“la restituzione, il risarcimento del danno, l’obbligatorietà della confisca in alcuni casi e l’esercizio del potere discrezionale di disporla in altri casi, che non lasciano spazio al legislatore tributario per apprezzare in un certo modo la novella ricchezza che abbia la sua genesi nel reato e per selezionarla come reddito”* e che le misure tributarie applicate sui redditi illeciti sono *“incompatibili con il prelievo fiscale, il quale, per sua natura, importa l’assorbimento di una parte e non la eliminazione, mediante ablazione, di tutta la ricchezza”*. Il legislatore così mediante l’art. 14, comma 4 della legge n. 537 del 24 dicembre 1993 sostiene che nelle categorie di reddito classificate tramite l’art.6 del Testo Unico *“devono ricomprendersi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”*. Secondo quanto sancito da tale normativa, i redditi provenienti da attività illecite non costituiscono una categoria reddituale diversa da quelle tipizzate dal legislatore e sono tassabili come qualsiasi altro reddito lecito. Il legislatore si era convinto che in base a quanto previsto dall’articolo 53 Cost., il quale sancisce con il termine *“tutti”*, che ogni cittadino debba contribuire al finanziamento della spesa pubblica, anche chi commette attività illecite dalle quali ricava dei proventi. Utilizzando quindi il principio costituzionale della capacità contributiva come un importante argomento a favore della tesi a favore della tassabilità dei proventi illeciti. La giurisprudenza prende atto della normativa emanata dal legislatore e sostiene anch’essa il principio di tassabilità dei proventi illeciti nella sentenza pronunciata dalla Cassazione civile Sezione I del 19 aprile 1995 n. 4381. Stessa cosa in alcune sentenze più recenti tra cui ad esempio quella emanata dalla Cassazione Sezione V del 05 giugno 2000 n.7511 *“In tema di imposte sui redditi, i proventi derivanti da fatti illeciti, rientranti nelle categorie reddituali di*

*cui all'art. 6, comma primo, del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, devono essere assoggettati a tassazione anche se il contribuente è stato condannato alla restituzione delle somme illecitamente incassate ed al risarcimento dei danni cagionati”.*

L'art.36 comma 34 contenuto nel d.l. 4 luglio 2006 n. 223. *“In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi”*; consente di assoggettare ad imposta anche quei proventi illeciti che non rientrassero tra le fonti di reddito tipizzate dal legislatore all'interno del Testo Unico. Tale disposizione risponde ad una richiesta che era stata avanzata bene prima dell'entrata in vigore della legge n. 537 del 1993, con il disegno di legge 1993 n.1325 *“di introdurre un'ulteriore fattispecie residuale da includere nell'articolo 81 del T.U.I.R.<sup>94</sup> che avesse consentito, data la peculiarità della materia, di avocare a tassazione anche proventi illeciti sforniti dei caratteri reddituali tipici previsti nelle fattispecie attuali (ad esempio furti, tangenti), con lo scopo di ampliare in questo settore le ipotesi per tassazione rispetto a quelle già esistenti”.*

Altro tema da affrontare riguarda la deducibilità dei costi sostenuti per la produzione di un reddito da provenienze illecite, anche detti costi da reato. Il legislatore nel comma 4-bis dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993 stabilisce che essi sono indeducibili. Tale articolo rispecchia la volontà del legislatore di disincentivare le attività criminali mediante l'applicazione di una sanzione di tipo indiretto, volta ad assoggettare a imposta la ricchezza derivante da attività illecite la quale produce, in ogni caso, l'effetto di aumentare per il possessore l'indice di capacità contributiva. Tale disposizione è stata poi modificata in anni più recenti dall'art.8 comma 1 contenuto nel d.l. n.16 del 2 marzo 2012 *“” il legislatore in tale testo dispone l'ineducibilità dei costi e spese direttamente utilizzati per il compimento di fatti, atti o attività,*

---

<sup>94</sup> *“Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”.*

qualificabili come delitto non colposo<sup>95</sup>. In definitiva, l'attuale normativa prevede l'ineducibilità dei componenti negativi sostenuti per la produzione di un provento illecito, solo nel caso in cui si tratti di un'attività delittuosa e dove sia identificabile l'intenzionalità del contribuente di trarre un beneficio commettendo un illecito, in altre parole qualora si ravvisi una condotta dolosa.

Da quanto affermato nel corso di questo paragrafo dedicato al trattamento tributario dei redditi illeciti, si può affermare che il legislatore non ha concesso alcun tipo di immunità fiscale a coloro che ricavano dei proventi tramite l'ausilio di attività illecite, sancendo il principio di tassabilità assimilando codeste fattispecie reddituali alle fonti tipizzate dal legislatore all'interno degli articoli del Testo Unico. Inoltre, si è evidenziata la differenza che intercorre tra dottrina penale e tributaria, ogni sfera del diritto è una sorta di mondo a sé che viene regolata in via generale dai principi sanciti nella fonte di diritto più importante presente nel nostro ordinamento: la Carta costituzionale.

In conclusione, dopo aver descritto le diverse categorie di reddito tipizzate all'art.6 T.U.I.R., dopo aver delineato con dovizia di particolari il perimetro dentro cui si sviluppa il concetto di reddito e infine dopo aver analizzato le norme che il legislatore ha redatto al fine di individuare i redditi aventi come oggetto fattispecie reddituali atipiche, si può sostenere come grazie a questo complesso di informazioni sia stato definito il concetto di presupposto oggettivo. All'inizio del capitolo è stato citato come elemento centrale nella definizione del profilo oggettivo, il reddito. L'obiettivo era quindi, quello di analizzare il concetto di reddito nella sua interezza, che viene definito grazie al significato che il legislatore ha conferito al presupposto oggettivo dell'I.R.P.E.F. Come si può notare dalle diverse casistiche analizzate, la normativa inerente alla definizione del reddito considerabile presupposto oggettivo d'imposta è piuttosto complessa e dettagliata.

---

<sup>95</sup> Condotta civilmente o penalmente illecita, non determinata da volontà di nuocere, ma da negligenza, imprudenza, imperizia o inosservanza delle leggi. (Dizionario Oxford Languages, 2021)

## 4. Presupposto dell'I.R.P.E.F.: il profilo soggettivo

Il presupposto dell'I.R.P.E.F. è costituito, come già affermato nei capitoli scorsi, da due profili: oggettivo e soggettivo. Nel precedente capitolo è stato illustrato e analizzato il profilo oggettivo del presupposto, che vedeva al centro la definizione del concetto di reddito. Concetto che in dottrina è assai difficile da definire in maniera univoca, data la complessità delle fattispecie che rientrano nelle categorie di reddito, e per tale motivazione è stato declinato in precedenza nel dettaglio evidenziando anche le casistiche più particolari, che sono state per decenni oggetto di controversie tra studiosi del diritto tributario e rappresentanti del potere giudiziario, come ad esempio il caso della tassazione dei redditi provenienti da attività illecite ai fini I.R.P.E.F. Il passo successivo da compiere per poter raggiungere il fine di tale elaborato è la trattazione della seconda componente, che consente di descrivere il concetto di presupposto d'imposta ai fini I.R.P.E.F., rappresentata dal profilo soggettivo di quest'ultimo.

L'art. 1 del T.U.I.R. funge, come anche per l'analisi della componente oggettiva, da punto di partenza nello studio del profilo soggettivo del presupposto: *“Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6”*. Il legislatore individua come elemento centrale per la corretta analisi del profilo soggettivo dell'I.R.P.E.F. il concetto di “possesso”. Un termine che è stato oggetto, come verrà illustrato in seguito, di numerosi dibattiti circa la ricerca di una definizione pertinente, che soddisfacesse a pieno le intenzioni del legislatore tributario. Prima di esaminare nel dettaglio l'evoluzione storica del concetto di possesso e arrivare ad illustrare la definizione attuale, è necessario analizzare le due componenti che vengono investite dal possesso ai fini I.R.P.E.F. Nello studio del presupposto soggettivo vi sono due elementi di vitale importanza per la sua corretta comprensione: il reddito e il soggetto passivo. Il primo elemento è stato già dettagliatamente illustrato nel capitolo precedente, in quanto

rappresenta l'elemento oggettivo, quindi ciò che è oggetto di possesso. È anch'esso un concetto di difficile descrizione, perché in dottrina tributaria la presenza di numerose fattispecie non consente l'individuazione di una definizione di carattere generale. Ciò che al momento risulta essere essenziale per la corretta descrizione del presupposto soggettivo dell'I.R.P.E.F. è la comprensione del ruolo assunto in questo caso dal reddito, ossia la componente oggettiva, senza la quale il possesso non potrebbe avere luogo mancando l'oggetto che deve essere posseduto. Il secondo componente è rappresentato dal soggetto passivo, tema che è stato già parzialmente declinato nei capitoli precedente, ma che ora verrà eviscerato più dettagliatamente. La definizione che il legislatore conferisce a tale componente è contenuta all'art.2 del T.U.I.R.: *“Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.”* Il soggetto passivo rappresenta uno dei quattro elementi che la Corte costituzionale ha individuato come essenziali che un atto normativo che dà vita ad un tributo deve contenere. La corretta individuazione dei soggetti passivi I.R.P.E.F. richiede di porre attenzione su due elementi fondamentali: la categoria di soggetti e la residenza fiscale. In prima battuta si può affermare che i soggetti individuati come soggetti passivi a fini impositivi sono le persone fisiche<sup>96</sup>, vi sono poi delle norme specifiche per ciò che concerne le società di persone<sup>97</sup> e le società di capitali<sup>98</sup>, che optano per il regime fiscale delle società di persone<sup>99</sup>. Vengono considerati soggetti passivi sia i soggetti

---

<sup>96</sup> Una persona fisica, in diritto, è un essere umano dotato di capacità giuridica, quindi soggetto di diritto. (Wikipedia, 2021)

<sup>97</sup> Le società di persone sono società definite tali in quanto in esse prevale l'elemento soggettivo, rappresentato dai soci, rispetto al capitale. (Wikipedia, 2021)

<sup>98</sup> Nel diritto commerciale, le società di capitali sono forme giuridiche assunte da imprese di medie e grandi dimensioni operanti nei diversi settori produttivi. (Wikipedia, 2021)

<sup>99</sup> Le società di persone godono di un regime fiscale dove il reddito da esse prodotto si imputa ai soci per trasparenza. Questo significa ai fini I.R.P.E.F. che i soggetti passivi sono i singoli soci e non la società, vengono infatti loro e non la persona giuridica.

residenti in Italia, residenza che viene accertata tramite i criteri che verranno esaminati in seguito, i quali vedono sottoposto a tassazione I.R.P.E.F. tutto il reddito a loro imputabile, e sia i soggetti non residenti nello Stato italiano, ai quali viene tassata solo la parte di reddito realizzata in Italia. È utile a tal proposito citare il tema della “*worldwide taxation principle*” che viene attuato in Italia come in tutti i maggiori Paesi occidentali. Nella fattispecie che qui si discute, l’Amministrazione finanziaria italiana applica il principio secondo il quale i redditi del cittadino residente sono soggetti a tassazione diretta dal fisco italiano indipendentemente dal luogo ove tali redditi sono stati prodotti. Tale modalità di prelievo si deduce dalla lettura ed interpretazione combinata di quanto disposto dagli articoli 1, 2 e 3 del T.U.I.R. i quali costituiscono a pieno titolo, se così si può dire, i capisaldi del principio di cui si discute e che tutt’ora rappresenta una icona dell’ultima riforma tributaria risalente ai primi anni Settanta. Per circoscrivere maggiormente il senso del concetto “soggetti passivi ai fini I.R.P.E.F.” è utile descrivere in seconda battuta, cosa il legislatore individui con il termine residenza. Il Codice civile fornisce una definizione di residenza e di domicilio, due concetti differenti, che nel linguaggio comune vengono spesso usati come sinonimi, quando invece in diritto tributario non devono essere confusi tra loro, in quanto rappresenterebbe un errore piuttosto significativo: “*Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*”. Tale distinzione è utile puntualizzarla, in quanto ai fini una pertinente determinazione dei soggetti passivi ai fini I.R.P.E.F. assume rilevanza unicamente la residenza fiscale a loro imputabile e non il loro domicilio fiscale<sup>100</sup>. Una persona, sia essa fisica o giuridica<sup>101</sup>, viene considerata fiscalmente residente se per la maggior parte del periodo d’imposta, che essendo l’anno solare per il tributo qui preso in esame, è residente nello Stato italiano. La dottrina tributaria individua differenti modalità atte ad individuare un soggetto, come fiscalmente residente e nello specifico sono tre.

---

<sup>100</sup> Il domicilio fiscale è un concetto di natura tributaria ed individua il luogo dal quale la legge fiscale fa discendere la competenza degli uffici tributari e al quale devono essere indirizzate le notifiche previste dalla legge a fini tributari. (Wikipedia, 2021)

<sup>101</sup> È un soggetto di diritto, ciò indica che è un soggetto passibile di essere titolare di rapporti giuridici attivi e/o passivi. (Wikipedia, 2021)

1. Residenza anagrafica: la persona deve essere iscritta presso l’anagrafe residenti di un comune italiano e tale iscrizione deve permanere per almeno 138 giorni. Se tale condizione si verifica allora il soggetto è considerato fiscalmente residente per l’intero periodo d’imposta. Ogni comune italiano dispone di due differenti registri anagrafe: uno per coloro che sono residenti in quel determinato comune<sup>102</sup> e uno per i cittadini italiani residenti all’estero, denominato più brevemente con l’acronimo A.I.R.E.<sup>103</sup> In questo secondo caso, come si può evincere direttamente dalla lettura del testo dell’art.2 del T.U.I.R. è un requisito necessario, ma non sufficiente per perdere la residenza fiscale in quel comune. Il cittadino è inoltre sottoposto ad una regola, non sanzionabile, ossia quella di comunicare al comune di residenza in Italia gli eventuali spostamenti posti in essere dal soggetto nel corso del tempo;
2. Residenza civilistica: qui interviene la definizione riportata in precedenza di residenza ai sensi del c.c. art.43 comma 2 *“La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”*. Se il soggetto staziona per più di 130 giorni in quel medesimo luogo, allora egli sarà considerato fiscalmente residente ai fini I.R.P.E.F. Nel caso in cui la Pubblica Amministrazione sospetti che la persona dimori in Italia per un tempo congruo per essere considerato fiscalmente residente, anche se egli risulta iscritto all’A.I.R.E. essa lo deve adeguatamente provare, in quanto il concetto di residenza anagrafica è differente rispetto a quello civilistico;
3. Domicilio ai sensi del Codice civile: all’art.43 comma 1 del c.c. *“Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”*, da qui si può ricavare ciò che il legislatore circoscrive con il termine domicilio in ambito civilistico. Nella locuzione “affari e interessi” il termine “affari” la dottrina individua l’aspetto economica e al termine “interessi” conferisce un’accezione di carattere personale. Tale locuzione va pesata da persona a persona e ci sono diversi criteri per comprendere quali sono

---

<sup>102</sup> L’APR - Anagrafe della popolazione residente è la raccolta delle informazioni relative alle persone, alle famiglie ed alle convivenze che hanno fissato la residenza nei comuni del territorio nazionale. (Interno.gov, 2021)

<sup>103</sup> L’AIRE - Anagrafe degli italiani residenti all'estero è la raccolta delle informazioni anagrafiche relative ai cittadini italiani residenti all'estero. (Interno.gov, 2021)

questi affari e interessi, uno di questi è ad esempio la famiglia. A tal proposito possono essere esaustivi due esempi concreti realmente accaduti. Il primo riguarda l'ex allenatore e calciatore italiano Fabio Capello, all'epoca dei fatti egli allenava in Inghilterra e la moglie con i figli erano rimasti in Italia, venne così considerato dal fisco come residente fiscalmente in Italia, lui ricorse in giudizio dove la Corte di Cassazione stabilì che egli essendo già nonno non possedeva più un legame familiare forte, ma che ormai fosse molto più blando e per tale motivo Capello vinse la causa e il fisco non poté considerarlo fiscalmente residente. Caso opposto è quello che vide come protagonista il famoso tenore Pavarotti, che pur non dimorando per un tempo superiore ai 130 giorni in Italia, a causa del suo lavoro, venne considerato come fiscalmente residente in Italia, avendo una figlia piccola e la compagna residenti in Italia. Qui la situazione è differente in quanto il legame familiare è evidentemente molto più forte.

Infine, prima di passare all'analisi del concetto di possesso, ci sono ulteriori aspetti da chiarire per ciò che concernono i soggetti passivi ai fini I.R.P.E.F.

1. Società di persone: nel testo dell'art 5 comma 1, 2 e 3 del T.U.I.R. la dottrina sancisce che *“I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali. Ai fini delle imposte sui redditi: a) le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza; b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali [...]”*. Le società di persone sono considerate fiscalmente trasparenti, ciò significa che il reddito è

determinato dalle stesse società ma è imputato per trasparenza ai soci. Quindi le società di persone non sono dei soggetti passivi, ma hanno l'obbligo di determinare il reddito da imputare ai soci, che se persone fisiche, sono i soggetti passivi. Vi è poi un caso particolare, ossia quando le società di capitale decidono di usufruire del regime di trasparenza e vengono così tassate a fini I.R.P.E.F trattate come le società di persone;

2. Soggetti minori: i minori d'età possono essere proprietari di un bene, ma non possono essere considerati soggetti passivi perché non essendo maggiorenni su quei beni grava l'usufrutto dei genitori, che vestono fino alla maggiore età il ruolo di soggetti passivi. Tale fattispecie si rifà ad un tema molto importante che è rappresentato dalla capacità di agire di un soggetto, che secondo la dottrina viene acquisita con la maggiore età come sancito dall'art. 2 del c.c. *“La maggiore età è fissata al compimento del diciottesimo anno. Con la maggiore età si acquista la capacità di compiere tutti gli atti per i quali non sia stabilita un'età diversa. Sono salve le leggi speciali che stabiliscono un'età inferiore in materia di capacità a prestare il proprio lavoro. In tal caso il minore è abilitato all'esercizio dei diritti e delle azioni che dipendono dal contratto di lavoro.”*;
3. Impresa familiare: tale fattispecie è una modalità di conduzione di un'impresa individuale a cui si affianca la figura del coniuge o dei familiari vicini all'imprenditore. In ambito civile si configura come una semplice impresa individuale, in diritto tributario tale concetto è più complesso da definire. Infatti, qui il legislatore si basa su un principio, se l'attività d'impresa si svolge in maniera proficua proprio grazie alla presenza dei collaboratori familiari, se tale condizione è soddisfatta per il fisco italiano, si considera come soggetto passivo per il 51% dell'utile l'imprenditore e per il restante 49% i familiari in ragione della collaborazione effettivamente prestata, ossia legata alla quantità e qualità di tempo che hanno impegnato. Qui vige il criterio dell'attività riferibile al soggetto e non quello dell'effettivo incasso. Il legislatore sancisce questa fattispecie tramite l'art.5 comma 4 e 5 del T.U.I.R. *“I redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230 bis del Codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi*

*dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione: a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti; b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo di imposta; c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.*

*Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.”*

Il soggetto passivo risulta pertanto importante perché rappresenta l'elemento soggettivo, ossia la persona a cui viene imputato il reddito ai fini impositivi.

Dopo aver dettagliatamente analizzato sia l'elemento oggettivo, rappresentato dal reddito, e l'elemento soggettivo, rappresentato dal soggetto passivo, ora risulta essenziale comprendere cosa sia il possesso in ambito tributario ai fini I.R.P.E.F. Nella descrizione del presupposto soggettivo si individua nel concetto di possesso la relazione giuridica che deve intercorrere tra il reddito ed il soggetto passivo. Il possesso rappresenta così, sia il collegamento tra l'elemento oggettivo e l'elemento soggettivo della fattispecie impositiva, e sia lo strumento per l'identificazione di quest'ultimo. Nella fase di attribuzione del reddito ad un soggetto la dottrina tributaria sancisce che non si rileverà la disponibilità finanziaria concreta del reddito, bensì il suo possesso, che verrà individuato tramite le precise regole giuridiche che disciplinano le singole categorie reddituali. Il riferimento al concetto di possesso aveva suscitato già in passato numerose incertezze di carattere interpretativo, che derivavano sia dall'assenza di una definizione di carattere generale del reddito in

diritto tributario, dando origine alla difficoltà di individuare giuridicamente il legame tra quest'ultimo e il possesso, e sia dall'accostamento di due nozioni tra loro incompatibili, in quanto una espressione di un concetto puramente astratto, ossia il reddito, e l'altra raffigurazione di un potere di carattere materiale, ossia il possesso. Tale problematica la si può riscontrare nell'ambito dell'imposta complementare progressiva sul reddito<sup>104</sup> istituita con il R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062 e che rimase in vigore dal 1923 al 1973, nella quale il possesso rappresentava anche per essa un elemento del presupposto. art. 130 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 *“Presupposto dell'imposta è il possesso di un reddito complessivo netto superiore alle lire 540.000 annue al lordo delle quote esenti previste dall'art. 138.”* Questo consente di contestualizzare in maniera puntuale il periodo da cui si instaurano i primi problemi circa la corretta e univoca interpretazione del concetto di possesso nella dottrina tributaria. Nel corso del tempo dai diversi studi condotti in ambito tributario sono affiorati sostanzialmente tre differenti filoni interpretativi:

- Il possesso ricostruito secondo la base civilistica ex art. 1140 c.c.;
- Il possesso inteso come disponibilità o fruibilità;
- Il possesso identificato con la titolarità.

L'art.1140 del c.c. recita che *“Il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa.”* Dalla lettura di tale articolo presente del Codice civile si evince come il possesso è formato da due elementi, uno soggettivo e uno oggettivo. Il primo lo si deduce dalla lettura di *“attività corrispondente all'esercizio della proprietà di altro diritto reale”* in quanto quest'ultima non si può scindere dall'intenzione di esercitare il diritto in nome proprio<sup>105</sup>. L'elemento oggettivo lo si pone in risalto tramite la frase contenuta nell'articolo 1140 del c.c. *“potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà, o di altro diritto reale”*. In tale frase si

---

<sup>104</sup> Era un'imposta personale, diretta, sintetica e progressiva sul reddito complessivo delle sole persone fisiche. Fu istituita con il R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062. (Finanze.gov, 2021)

<sup>105</sup> Tale questione la si può evidenziare ancora meglio se si passa alla lettura dell'art. 522 della formula proposta nel progetto della Commissione Reale, dove si descriveva il possesso come *“potere di fatto che alcuno ha sopra una cosa, con la volontà di avere per sé tale potere in modo corrispondente alla proprietà o ad altro diritto reale”*.

sottolinea come il possesso nasca dall'intenzione di esercitare un diritto reale sulla cosa, e tramite un'azione da parte del soggetto che attua il potere sulla cosa, rendendo così l'intenzione esternamente palese. Il legislatore adopera la locuzione “detenzione della cosa” per designare due concetti: il possessore in nome altrui e la relazione materiale con la cosa. La detenzione, nel senso di possesso in nome altrui, invoca la presenza di un particolare elemento soggettivo, l'*animus detinendi*<sup>106</sup>, ossia la volontà di detenere, presupponendo però il riconoscimento in altri della qualità di possessore della cosa su cui si esercita il potere. La relazione materiale con la cosa è un concetto ampio e complesso, dove la detenzione non indica un fenomeno giuridico distinto, ma rappresenta invece la base di tutti i fenomeni possessori, i quali presuppongono quella relazione. La prima soluzione, proposta nel precedente punto elenco, pone le basi nell'art. 1140 del c.c. poco fa esplicitato. Tale prima teoria è stata sostenuta invocando il principio di “unità dell'ordinamento giuridico”. Tutto ciò risale alla Teoria dell'ordinamento giuridico secondo cui il diritto è un insieme strutturato di norme prodotte e contestualizzate in un dato contesto storico-sociale, che viene delimitato nello spazio, nel tempo e rispetto ai soggetti destinatari. Secondo tale teoria un ordinamento deve essere al suo interno coerente e privo di lacune, in sostanza contenendo delle regole che tra loro siano compatibili. Al giurista è assegnato il compito di ricercare la coerenza tra le norme e sanare le eventuali lacune presenti. Alla base di tale teoria troviamo tre concetti chiave: unità, coerenza e completezza. Con unità si intende che tutte le norme possono risalire a potere fondante dalla quale derivano, ossia il potere costituente<sup>107</sup>. La coerenza sancisce che l'ordinamento non ammette la contraddizione tra atti e norme e per tale motivo sancisce dei criteri applicativi, secondo i quali una norma possa prevalere su un'altra in una eventuale contraddizione giuridica. La completezza rappresenta il concetto sopra espresso in merito alla mancanza di lacune o vuoti normativi, ossia quando il diritto positivo<sup>108</sup> non interviene nel normare un fatto giuridico. L'interpretazione del principio di “unità

---

<sup>106</sup> La locuzione indica l'elemento psicologico sottostante alla detenzione, che si ha quando manca l'*animus* di esercitare la proprietà o altro diritto sulla cosa: il detentore, quindi, riconosce l'altruità della cosa. (Brocardi.it, 2021)

<sup>107</sup> La Costituzione.

<sup>108</sup> Il diritto positivo è il diritto vigente in un determinato ambito politico-territoriale e spazio di tempo, posto dall'autorità di uno Stato sovrano mediante norme giuridiche e volto a regolamentare il comportamento dei cittadini. (Wikipedia, 2021)

dell'ordinamento giuridico" ha portato gli studiosi sostenitori di tale prima teoria ad affermare che, quando una branca del diritto recepisce un istituto appartenente ad un altro ramo dell'ordinamento, tale rinvio debba intendersi avvenuto senza modificazioni. Alla luce di tale interpretazione si è concluso che la norma tributaria, nell'identificare il presupposto delle imposte sui redditi, abbia recepito l'istituto civilistico del possesso la definizione di possesso contenuta all'art. 1140 c.c., ossia che il *"potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale"*, precedentemente analizzata. Tuttavia, codesta impostazione è stata accolta negativa dalla maggior parte della dottrina, adducendo al fatto che qualora fosse stata recepita positivamente avrebbero perso rilevanza nel diritto tributario alcune fattispecie giuridiche insuscettibili di possesso di carattere materiale. I contrari al primo filone interpretativo annoverano come esempio di situazioni giuridiche che avrebbero potuto perdere di rilevanza il caso di talune fattispecie di reddito come i redditi prodotti dalle società di persone che vengono imputati per "trasparenza" ai soci ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R., indipendentemente dalla loro distribuzione, da cui sembrerebbe desumersi che a ciascun socio sia attribuito il possesso di redditi in realtà non percepiti. Anche nel caso dei redditi fondiari il possesso è riferito a redditi figurativi, che non solo non si materializzano concretamente in una vera e propria somma di denaro, ma possono anche non essere mai esprimibili in un'utilità economicamente valutabile. Il termine stesso di possesso che può assumere diversi significati nell'ambito delle singole categorie reddituali, pensiamo ad esempio, ai redditi di capitale, di lavoro o diversi, i quali sono tassabili quando sono percepiti<sup>109</sup> ed in relazione ai quali il possesso coincide con la percezione del reddito. Si può prendere in considerazione anche la categoria dei redditi fondiari, dove il possesso non è riferito al reddito, ma alla fonte produttiva, vale a dire all'immobile da cui il reddito stesso deriva<sup>110</sup>. Per di più, non solo certi tipi di reddito non coincidono con una *res*, come è il caso del reddito di impresa, che è costituito da un dato contabile secondo quanto sancito dall'art.83 del T.U.I.R. il quale afferma che per essere più precisi non si dovrebbe parlare di possesso del reddito, ma dell'apparato produttivo: *"Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita*

---

<sup>109</sup> Chiamato tecnicamente con la locuzione: principio di cassa.

<sup>110</sup> Terreno o fabbricato.

*risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435 ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.[...]*”.

La dottrina, a seguito delle ragioni sopracitate, ha convenuto che tale primo filone interpretativo dovesse essere superato e che ha quindi ritenuto di dover intraprendere un nuovo percorso di analisi. Nella seconda teoria, che come si legge nell'elenco puntato iniziale sui tre filoni interpretativi, il possesso viene inteso come disponibilità o fruibilità. Con tale affermazione si declina il concetto di possesso in senso di materiale disponibilità della *res*, quindi come disponibilità effettiva, indipendentemente dalla titolarità giuridica. Qui si fa riferimento al concetto di possesso in senso stretto, analizzato in precedenza con l'art.1140 del c.c., ossia la situazione caratterizzata dalla materiale disponibilità di una *res*<sup>111</sup>, cui si accompagnava la volontà di tenere per sé la *res* come se fosse propria<sup>112</sup>. Una simile impostazione affonda le sue radici nell'art. 3 del decreto n. 597 del 1973<sup>113</sup>: “L'imposta si applica sul reddito complessivo netto formato da tutti i redditi del soggetto passivo, compresi i redditi altrui dei quali egli ha la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo della resa dei conti ed esclusi i redditi sui quali l'imposta stessa si applica separatamente ai sensi degli artt. 12, 13 e 14. Sono in ogni

---

<sup>111</sup> L'elemento oggettivo o *corpus*.

<sup>112</sup> L'elemento soggettivo o *animus detinendi*.

<sup>113</sup> Il decreto istitutivo dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche.

*caso esclusi dalla base imponibile i redditi esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nonché i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero da cittadini italiani emigrati che sono rimasti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*". Quanto sancito dal legislatore all'interno dell'art. 3 del decreto n. 597 del 1973 faceva confluire nell'ammontare complessivo base imponibile ai fini I.R.P.E.F., non solo i redditi propri<sup>114</sup> del contribuente, ma anche i redditi altrui dei quali egli avesse avuto la disponibilità o l'amministrazione, senza obbligo della resa dei conti<sup>115</sup>. Tramite questo orientamento giuridico il possesso dei redditi dovrebbe identificarsi più che nella loro titolarità giuridica, nella materiale disponibilità dei medesimi da parte del soggetto d'imposta. Un'ulteriore precisazione da fare è quella di sottolineare che tale interpretazione del concetto di possesso affonda le sue radici non solo nel testo dell'articolo 3 sopracitato, ma anche in norme antecedenti che regolavano la materia dell'imposta complementare, come l'art.131 del T.U. 29 gennaio 1958 n. 645: *"Soggetti dell'imposta sono le persone fisiche, cittadini italiani o stranieri, per la somma dei redditi propri nonché dei redditi altrui dei quali abbiano la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo della resa dei conti. I redditi della moglie si cumulano con quelli del marito. La moglie legalmente ed effettivamente separata dal marito è soggetta all'imposta per i redditi dei quali può liberamente disporre."* Questa teoria fonda il concetto di possesso in chiave meramente economica, escludendo la necessità di dover constatare la giuridica disponibilità della fonte, per attribuire rilevanza a tutti quei comportamenti non incidenti direttamente su quest'ultima, ma che si collocano nella successiva fase di utilizzazione o consumo del reddito. In tal modo la soggettività passiva si indirizza dal titolare "di diritto" del reddito al titolare "di fatto", cioè al soggetto che, pur non risultando giuridicamente il titolare del reddito, dimostri con il proprio comportamento di disporre dello stesso, utilizzandone i frutti o realizzando atti di gestione. Giuseppe Tinelli nel suo libro intitolato "L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'I.R.P.E.F." pubblicato nel 1993, cerca di semplificare la spiegazione della teoria, finora esplicitata, formulando l'ipotesi di un soggetto che, pur non essendo titolare di

---

<sup>114</sup> Di proprietà.

<sup>115</sup> Con la locuzione "resa dei conti" si intende ciò che consiste nella determinazione dei crediti e dei debiti di ciascun dividendo che derivano da atti di godimento separato e/o da atti di amministrazione relativi ai beni comuni. (Brocardi.it, 2021)

una fonte di reddito e quindi non possedendo giuridicamente e legalmente la proprietà di quel bene, ne riscuota e ne consumi i suoi frutti, sulla base di una situazione di fatto caratterizzata dal disinteressamento da parte del titolare effettivo<sup>116</sup> del reddito nella gestione dei frutti stessi. Tali frutti devono essere, secondo tale teoria, imputati a colui che ne gode e confluiscono nella base imponibile di tale soggetto, considerato passivo d'imposta ai fini I.R.P.E.F.

La terza teoria configura il possesso del reddito con la titolarità di quest'ultimo, in quanto esso ricongiunge i diversi criteri di imputazione soggettiva che, come analizzato nel capitolo precedente, risultano stabiliti all'interno della disciplina dei singoli redditi del Testo Unico. Codesta disciplina viene solitamente tradotta nella titolarità delle fattispecie soggettive nelle quali i singoli redditi si realizzano, che attribuiscono al soggetto rilevante ai fini impositivi il potere di godere e di poter destinare il reddito come ritiene opportuno fare. Quando si cita la locuzione "situazioni soggettive" si intendono circostanze di diversa natura come, ad esempio, la proprietà<sup>117</sup> o l'usufrutto<sup>118</sup>. Nello specifico si fa riferimento a situazioni soggettive quali, ad esempio, redditi fondiari, o meri diritti di credito, o anche a situazioni giuridiche più complesse, quali la titolarità dell'impresa, in relazione ai relativi redditi. *"L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato. In deroga al comma 1 l'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'articolo 16, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo. Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile: a) i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva; b) gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella*

---

<sup>116</sup> Ossia il proprietario.

<sup>117</sup> La proprietà (in latino *proprietas* da *proprius*), in diritto, è un diritto reale che ha per contenuto la facoltà di godere e di disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo, entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi previsti dall'ordinamento giuridico. (Wikipedia, 2021)

<sup>118</sup> L'usufrutto è un diritto reale minore regolato dagli articoli 978 e seguenti del codice civile, consistente nel diritto di un soggetto (usufruttuario) di godere di un bene di proprietà di un altro soggetto (nudo proprietario) e di raccoglierne i frutti, ma con l'obbligo di rispettarne la destinazione economica. (Wikipedia, 2021)

*misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria; c) i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto; d) gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge; d-bis) la maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici prevista dall'articolo 1 della legge 29 dicembre 1988, n. 544; d-ter) le somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali". Dalla lettura e analisi del testo soprariportato dell'art. 3 del T.U.I.R., concernente la definizione della base imponibile dell'I.R.P.E.F., si può denotare come sia stato eliminato ogni riferimento alla libera disponibilità dei redditi altrui, azione con la quale il legislatore vuole confermare l'esclusiva rilevanza del possesso della fonte reddituale. Tale riferimento normativo consente di affermare, che l'erroneità dell'impostazione diretta a ricostruire il concetto di possesso in chiave sostanzialmente economica, sia stata riconosciuta anche in sede giuridica. Quindi in un'ultima battuta il concetto di possesso secondo tale interpretazione non viene ricostruito in chiave economica, in quanto tale approccio è considerato infondato, poiché all'interno del testo dell'art. 3 del T.U.I.R. non si fa riferimento a quella chiave di lettura.*

Come si può dedurre dopo aver illustrato i tre filoni interpretativi del concetto di possesso, anche qui come nel caso del reddito, tale tema è stato oggetto di un lungo e controverso dibattito che ha prodotto differenti declinazioni di un medesimo termine giuridico. Ad oggi la definizione che appare maggiormente preferibile dalla dottrina più recente, afferma che il possesso indica la relazione, intesa in senso astratto, tra il soggetto e la fonte di reddito idonea ad attribuire a quest'ultimo il potere di disporre con un proprio atto di volontà della fonte reddituale, di incidere quindi sulla dimensione del fatto economico rappresentato, in termini giuridici, dal presupposto impositivo. Uno degli studiosi che sostiene tale teoria è Giuseppe Tinelli che nel suo libro "L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'I.R.P.E.F." sostiene che il fondamento di tale interpretazione risiede nel testo dell'art. 6, comma 2 del T.U.I.R.: *"I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli*

*dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti”.* Tinelli sostiene infatti che questa norma che regola gli effetti di una disposizione volontaria o involontaria del reddito ad un soggetto, riconosce la rilevanza fiscale del rapporto giuridico intercorrente tra la fonte reddituale ed il titolare il quale, con una propria manifestazione di volontà, può incidere positivamente sulle caratteristiche del reddito stesso, trasferendone ad altri la giuridica titolarità.

La presenza nel corso dei decenni di un dibattito pernicioso nella definizione del concetto di possesso consente di dedurre come esso giochi un ruolo centrale nella corretta comprensione e definizione del presupposto d'imposta. Presupposto dell'I.R.P.E.F. che come è stato già affermato nei capitoli precedenti, è l'elemento di definizione del tributo più importante di tutti, in quanto si configura come l'atto o la circostanza di fatto al verificarsi del quale il tributo è dovuto, che viene più comunemente denominato “fatto imponibile”. Senza tale circostanza il tributo non avrebbe luogo, perché come è stato già affermato in precedenza la dottrina tributaria pone dei paletti al potere legislativo nella creazione di un tributo, tramite la riserva di legge relativa. Il possesso essendo l'elemento centrale nella definizione del profilo soggettivo del presupposto dell'I.R.P.E.F. rientra nelle fondamenta della costruzione elaborata dal diritto tributario. Questo termine, infatti, ha un doppio compito ossia quello di fungere da collegamento tra l'elemento oggettivo, rappresentato dal reddito, e l'elemento soggettivo, rappresentato dal soggetto passivo, della fattispecie impositiva, e di fungere anche da strumento per l'identificazione di quest'ultimo. Senza una corretta definizione e comprensione del significato che assume nella dottrina tributaria del concetto di possesso, non si potrebbe capire l'Imposta sul reddito delle persone fisiche, e ancor più concretamente senza la presenza dell'istituto del possesso il tributo non potrebbe avere luogo poiché verrebbe meno l'elemento di collegamento tra il soggetto passivo e il reddito soggetto ad imposizione ai fini I.R.P.E.F.

## **5.Considerazioni finali e prospettive future:**

Il titolo di questa tesi è “L’I.R.P.E.F. e il suo presupposto: dall’origine alle prospettive future”. Nei capitoli precedenti, infatti, sono stati illustrati tutti gli aspetti che compongono questo titolo, tranne le prospettive future. Infatti, dopo aver ripercorso l’origine dell’Imposta sul reddito delle persone fisiche, riportando e descrivendo i principali fatti che hanno influito sulla sua nascita e sulla sua struttura, il passo successivo è stato quello di descrivere l’elemento centrale alla base dell’intera imposta, ossia il presupposto dell’I.R.P.E.F. Questo tema ha interessato gran parte dell’elaborato, proprio perché rappresenta l’elemento centrale per il raggiungimento dell’obiettivo di tale scritto, ossia la corretta comprensione del tributo che ho scelto di analizzare. I termini analizzati nel corso della tesi possono sembrare intuitivi, perché utilizzati spesso nel linguaggio comune. Questo fatto può divenire elemento di confusione per la corretta comprensione del significato e del ruolo che i suddetti termini rivestono nella dottrina tributaria, dove anche la parola più banale nasconde al suo interno un percorso logico e normativo dettagliato, che se non viene correttamente definito può distorcere il tema studiato. Per questa ragione sono stati analizzati nel dettaglio concetti quali il reddito, il soggetto passivo e il possesso. Tre termini usati comunemente, essenziali però nella definizione dei profili oggettivo e soggettivo del presupposto dell’I.R.P.E.F.

Nell’introduzione ho argomentato la scelta di trattare questo tributo attraverso due argomentazioni. La prima legata all’importante ruolo rivestito dall’Imposta sul reddito delle persone fisiche all’interno del bilancio dello Stato. Per sostenere questo mi sono servita di dati estrapolati da un documento denominato “Osservatorio sulla spesa pubblica e sulle entrate 2019 – Dichiarazioni dei redditi ai fini IRPEF 2017 per importi, tipologia di contribuenti e territori e analisi delle imposte dirette - Sesta indagine conoscitiva sui dati 2017 e analisi comparativa degli ultimi dieci anni di dichiarazione 2008-2017” a cura del Centro Studi e Ricerche Itinerari Previdenziali e redatto dal Prof. Alberto Brambilla e dal Dott. Paolo Novati. La seconda era legata all’attualità e all’arrivo del COVID-19, poiché era facile intuire già dalle prime settimane l’enorme ricaduta economica che le misure sanitarie restrittive intraprese avrebbero provocato. Data l’inevitabile crisi economica, era immaginabile che un Paese come l’Italia dove

l'economia era già in stagnazione<sup>119</sup> da lunghi anni, sarebbe diventato oggetto di un dibattito legato alla pressione fiscale e soprattutto inerente l'opportunità di intervenire in maniera incisiva sull'Imposta diretta per eccellenza, indicandola molto spesso, anche se con sfumature e soluzioni differenti, come uno degli elementi che se correttamente riformati possano fungere da volano per una nuova stagione di crescita economica. Il dibattito si è concretizzato in sede parlamentare in queste ultime settimane, dove si sono tenute numerose audizioni nelle Commissioni parlamentari riunite<sup>120</sup>, nelle quali sono intervenute illustri associazioni e studiosi della materia. Tutto ciò scaturisce da due fatti concreti: la crisi economica e l'approvazione del Next Generation EU<sup>121</sup>. Nel corso di questo ultimo capitolo ci focalizzeremo sull'approfondimento della seconda argomentazione da me addotta per la scelta dell'I.R.P.E.F. come tema da trattare all'interno dello scritto.

*“Nel caso del fisco, per fare un esempio, non bisogna dimenticare che il sistema tributario è un meccanismo complesso, le cui parti si legano una all'altra. Non è una buona idea cambiare le tasse una alla volta. Un intervento complessivo rende anche più difficile che specifici gruppi di pressione riescano a spingere il governo ad adottare misure scritte per avvantaggiarli. Inoltre, le esperienze di altri paesi insegnano che le riforme della tassazione dovrebbero essere affidate a esperti, che conoscono bene cosa può accadere se si cambia un'imposta. Ad esempio la Danimarca, nel 2008, nominò una Commissione di esperti in materia fiscale. La Commissione incontrò i partiti politici e le parti sociali e solo dopo presentò la sua relazione al Parlamento. Il progetto prevedeva un taglio della pressione fiscale pari a 2 punti di Pil. L'aliquota marginale massima dell'imposta sul reddito veniva ridotta, mentre la soglia di esenzione veniva alzata. Un metodo simile fu seguito in Italia all'inizio degli anni Settanta del secolo scorso quando il governo affidò ad una commissione di esperti, fra i quali Bruno Visentini e Cesare Cosciani, il compito di*

---

<sup>119</sup> Dall'inizio del 2000 fino al 2018 il Pil italiano è cresciuto mediamente dello 0,2 per cento ogni anno (Dati Cgia di Mestre, 2019)

<sup>120</sup> Audizione parlamentare che vede riunite le due Commissioni parlamentari sia della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica. VI (Finanze) della Camera dei deputati e 6a (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica.

<sup>121</sup> Il Next Generation EU è un fondo approvato nel luglio 2020 dal Consiglio europeo al fine di sostenere gli Stati membri colpiti dalla pandemia di COVID-19. Il fondo NGEU copre gli anni 2021-2023 e sarà vincolato al bilancio 2021-2027 dell'UE. (Wikipedia, 2021)

*ridisegnare il nostro sistema tributario, che non era stato più modificato dai tempi della riforma Vanoni del 1951. Si deve a quella commissione l'introduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e del sostituto d'imposta per i redditi da lavoro dipendente. Una riforma fiscale segna in ogni Paese un passaggio decisivo. Indica priorità, dà certezze, offre opportunità, è l'architrave della politica di bilancio. In questa prospettiva va studiata una revisione profonda dell'Irpef con il duplice obiettivo di semplificare e razionalizzare la struttura del prelievo, riducendo gradualmente il carico fiscale e preservando la progressività. Funzionale al perseguimento di questi ambiziosi obiettivi sarà anche un rinnovato e rafforzato impegno nell'azione di contrasto all'evasione fiscale.”* Questo è quanto detto dal Neopresidente del Consiglio Prof. Mario Draghi nel suo discorso programmatico nel corso del dibattito per la fiducia presso il Senato della Repubblica in data 17 febbraio 2021. Questo passaggio dimostra come l'I.R.P.E.F. rappresenti l'architrave del sistema tributario italiano e come questo sia alla base di un dibattito politico e giuridico circa la sua riforma nell'ottica di una nuova fase di crescita e sviluppo del nostro Paese. Il tema legato alla riforma dell'I.R.P.E.F. ritorna attuale dopo l'approvazione del Next Generation EU, un piano di aiuti economici composto sia da contributi a fondo perduto sia da prestiti, che interessa gli Stati facenti parte dell'Unione Europea. Rappresentano un importante piano di aiuti economici per il nostro Paese, che nel dettaglio si quantifica con la cifra di 209 miliardi di euro. L'approvazione di questo pacchetto di aiuti economici in sede europea ha ridato vigore ad un dibattito in tema di tassazione e crescita economica che si trascinava da anni in Italia. Tanto che già dalla lettura del testo “Libro bianco sull'imposta sul reddito delle persone fisiche ed il sostegno alle famiglie” redatto nel 2008 dall'apposita Commissione istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in collaborazione con la scuola superiore dell'economia e delle finanze Ezio Vanoni si evince che *“l'imposta andrebbe riorganizzata – a regime – superando i suoi attuali difetti tecnici, il principale dei quali consiste sull'uso sistematico, affermatosi nei primi anni '80, del sistema delle detrazioni (o deduzioni) di imposta decrescenti rispetto al reddito. Ciò determina una deformazione surrettizia della progressività dell'imposta rispetto a quanto stabilito dalla struttura delle aliquote formali: le aliquote effettive sono infatti considerevolmente più elevate di quelle apparenti (formali) per tutti gli scaglioni di reddito salvo gli ultimi due. Ciò*

*determina una progressività molto (troppo) elevata sui redditi bassi (con conseguenti effetti di disincentivo al lavoro), e un'incidenza troppo elevata sui redditi medi che risultano i più penalizzati dall'attuale struttura. La trasparenza del prelievo è assolutamente compromessa". Inoltre, nella prefazione del medesimo documento redatta da Vincenzo Visco<sup>122</sup> "nel corso del tempo l'imposta è stata sempre più impropriamente utilizzata come strumento di elargizione di incentivi specifici (spese fiscali), molto analitici e spesso di scarsissimo rilievo quantitativo. Ciò contribuisce a complicare enormemente l'imposta, la cui gestione da parte dei contribuenti risulterebbe impossibile senza il ricorso massiccio all'informatica (fisco telematico) e agli intermediari fiscali (CAAF, ecc.): occorre trovare un equilibrio tra la ricerca di consenso politico le esigenze di semplicità e razionalità del prelievo". La relazione redatta e pubblicata da Confcommercio<sup>123</sup> a seguito dall'audizione parlamentare a Commissione riunite del 12 febbraio 2021, riprende quanto dichiarato dal "Libro bianco sull'imposta sul reddito delle persone fisiche ed il sostegno alle famiglie", sottolineando implicitamente il fatto che sono diversi anni che importanti esperti del diritto tributario evincono delle criticità nella struttura dell'I.R.P.E.F. Confcommercio sintetizza quando affermato dal documento del MEF del 2008 in tre punti, che individuano tre possibili ambiti di azione: "1. recuperare la progressività dell'imposta favorendo un alleggerimento della pressione fiscale sui redditi medio-bassi; 2. eliminare i fattori distorsivi dell'imposta che alterano la sua progressività e determinano l'attuale divario tra le aliquote nominali e le aliquote effettive; 3. assicurare una maggiore trasparenza delle regole di determinazione dell'imposta". Confcommercio si spinge poi nel sostenere che "Al riguardo, si osserva che il Federalismo fiscale – strutturato, secondo il principio ispiratore della relativa legge delega, per portare ad un miglioramento del sistema fiscale e della gestione della cosa pubblica, tramite uno spostamento della pressione fiscale dal centro alla periferia – ha comportato, al contrario, un aumento della pressione fiscale locale senza una*

---

<sup>122</sup> Vincenzo Alfonso Visco è un economista e politico italiano. È stato Ministro delle finanze dal 1996 al 2000, Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica dal 2000 al 2001 e viceministro dell'economia con delega alle Finanze dal 2006 al 2008. (Wikipedia, 2021)

<sup>123</sup> Confcommercio, denominazione con cui è comunemente nota la Confederazione Generale Italiana delle Imprese, delle Attività Professionali e del Lavoro Autonomo, è un organismo italiano di rappresentanza delle imprese impegnate nel commercio, nel turismo e nei servizi (settore terziario) che associa oltre 700.000 imprese. (Wikipedia, 2021)

*contestuale riduzione di quella nazionale. Il progetto di riforma dell'IRPEF non può, quindi, prescindere dall'entità del prelievo erariale atteso, in forma complementare e coordinata, con quello di livello locale, nell'ottica di una effettiva riduzione della pressione fiscale senza incremento delle imposte indirette al fine di non comprimere i consumi e senza fare ricorso ad imposte patrimoniali fuori contesto che finirebbero per deprimere la ripresa, e tenendo conto degli effetti positivi legati all'introduzione dell'imposta sui servizi digitali di cui si auspica una armonizzazione a livello sovranazionale.*” Tale associazione di categoria elenca quelle che secondo il suo punto di vista sono le principali misure da adottare. Essa sostiene che la prima priorità, in questo momento, è concentrarsi su un abbassamento della pressione fiscale sui contribuenti con un reddito medio-basso e per trasformare questo obiettivo in realtà si potrebbe ricorrere a strumenti esterni di sostegno ai nuclei familiari. Sostiene inoltre, la necessità di semplificare il sistema delle agevolazioni fiscali attraverso la misura che dovrà entrare in vigore da luglio 2021, che prende il nome di assegno unico<sup>124</sup>. Confcommercio suggerisce anche, sempre nell'ottica di una semplificazione organica del sistema fiscale italiano, la revisione dei Testi unici<sup>125</sup> delle diverse imposte, superando così la mole di norme che spesso si sovrappongono tra loro e che risultano esterne ai Testi unici stessi. L'associazione individua come propulsore al cambiamento la spinta alla digitalizzazione che viene richiesta alla nostra Pubblica Amministrazione da parte dell'Unione Europea e non solo, passaggio che semplificherebbe il rapporto tra l'Erario e il contribuente.

---

<sup>124</sup> A partire dal settimo mese di gravidanza fino al compimento del ventunesimo anno del figlio, o dei figli, ogni famiglia riceverà ogni mese un contributo economico che va dai 50 ai 250 euro. L'assegno unico – che sarà in vigore da luglio 2021 – è una misura volta ad alleggerire la pressione economica sulle famiglie e sarà composto da una quota fissa, indicativamente attorno ai 100 euro, o anche meno, e da una quota variabile che cambierà in base all'Isee. In totale sono 3 miliardi le risorse stanziare per il contributo per il 2021 e 5,5 per il 2022. Secondo le stime dell'Istat, i destinatari dell'assegno unico saranno circa 11 milioni di nuclei familiari. (Open.online, 2021)

<sup>125</sup> Per testo unico, nel diritto italiano, si intende una raccolta di norme che disciplinano una determinata materia. Fino al 1988 erano emanati con decreto del Presidente della Repubblica ma, dallo stesso anno e dopo la promulgazione della legge 23 agosto 1988, n. 400, debbono essere emanati con decreto legislativo. (Wikipedia, 2021)

Tabella 1: La pressione fiscale in Italia e in Europa

Paese	2006	2010	2014	2018	Rank 2018
EU-28	37,9	37,3	38,7	39,2	-
EU-27	38,9	37,9	39,9	40,2	-
EA-19	38,8	38,1	40,2	40,5	-
Belgio	43,6	43,6	45,7	44,8	3
Bulgaria	29,7	26,1	28,4	29,9	26
Repubblica Ceca	33,9	32,7	33,9	36,1	15
Danimarca	46,5	45	48,9	45,1	2
Germania	37,6	37,3	38,3	40,1	8
Estonia	30,5	32,9	31,9	32,8	22
Irlanda	31,4	27,8	28,9	22,6	28
Grecia	31,0	32,0	36,0	38,9	10
Spagna	36,0	31,3	33,9	34,7	18
Francia	43,3	42,3	45,7	46,5	1
Croazia	36,8	36,0	36,7	38,6	12
<b>Italia</b>	<b>40,0</b>	<b>41,2</b>	<b>42,9</b>	<b>41,8</b>	<b>7</b>
Cipro	32,1	31,7	33,8	33,8	20
Lettonia	28,8	28,4	29,6	31,0	24
Lituania	30,1	28,4	27,5	30,2	25
Lussemburgo	35,8	37,6	37,5	39,3	9
Ungheria	36,5	37,2	38,6	37,6	14
Malta	32,0	31,9	32,4	31,8	23
Paesi Bassi	36,0	35,5	37,0	38,7	11
Austria	40,6	41,1	42,8	42,3	5
Polonia	33,6	31,4	31,9	35,2	16
Portogallo	31,4	30,4	34,2	34,9	17
Romania	28,7	26,4	27,5	26,3	27
Slovenia	38,7	38,0	37,4	37,6	13
Slovacchia	29,3	28,1	31,8	34,1	19
Finlandia	42,1	40,6	43,5	42,2	6
Svezia	46,2	42,9	42,3	43,8	4
UK	33,6	33,3	32,5	33,8	21
Islanda	40,2	32,4	37,3	36,9	-
Norvegia	42,8	42,0	38,9	40,0	-

Note: Valori espressi in percentuale del PIL.

Fonte: Eurostat (2020).

La tabella riportata qui sopra è stata estratta dai documenti esposti dal Prof. Massimo Bordignon<sup>126</sup> nel corso dell'audizione parlamentare del 5 febbraio 2021 denominata "Indagine conoscitiva sulla riforma dell'Irpef e altri aspetti del sistema tributario". Il contenuto di questa tabella consente di visionare tramite tutti i dati contenuti al suo

<sup>126</sup> Si occupa prevalentemente di temi di economia pubblica. Ha insegnato nelle Università di Birmingham, Bergamo, Brescia, Venezia e all'Università Cattolica di Milano. Attualmente è professore ordinario di Scienza delle Finanze presso quest'ultima Università, dove dirige anche l'Istituto di Economia e Finanza e la Doctoral School in Public Economics. Ha svolto e svolge tuttora attività di consulenza per enti pubblici nazionali e internazionali ed è stato membro di numerose commissioni governative, compresa la Commissione sulla Finanza Pubblica presso il Ministero del Tesoro nel 2007-8. Scrive anche su [lavoce.info](http://lavoce.info) ([lavoce.info](http://lavoce.info), 2021)

interno come la pressione fiscale in Italia sia più alta rispetto alla media dei Paesi UE. Nel dettaglio il livello di tassazione nel nostro Paese raggiunge nel 2018 il 41,8% a differenza dell'EU-28<sup>127</sup> che è pari a 39,2%. Nel ranking dei 28 Stati che costituivano l'Unione Europea del 2018, l'Italia si posiziona come il settimo Paese con più alta pressione fiscale. Dal 2006 al 2018 la pressione fiscale è inoltre aumenta di 1,8 punti percentuali. Interessante notare come nel periodo 2006-2018 l'Italia abbia affrontato un'importante crisi economica da cui ancora non si era ripresa del tutto e sicuramente il ruolo giocato dall'aumento della pressione fiscale non è stato positivo.

Altro spunto di riflessione sulle prospettive future dell'I.R.P.E.F. lo fornisce la relazione redatta dal Vicepresidente dell'Unione dei Giudici Tributari Dott. Giorgio Fiorenza presentata presso l'audizione parlamentare a Commissioni riunite svoltasi il 25 gennaio 2021.

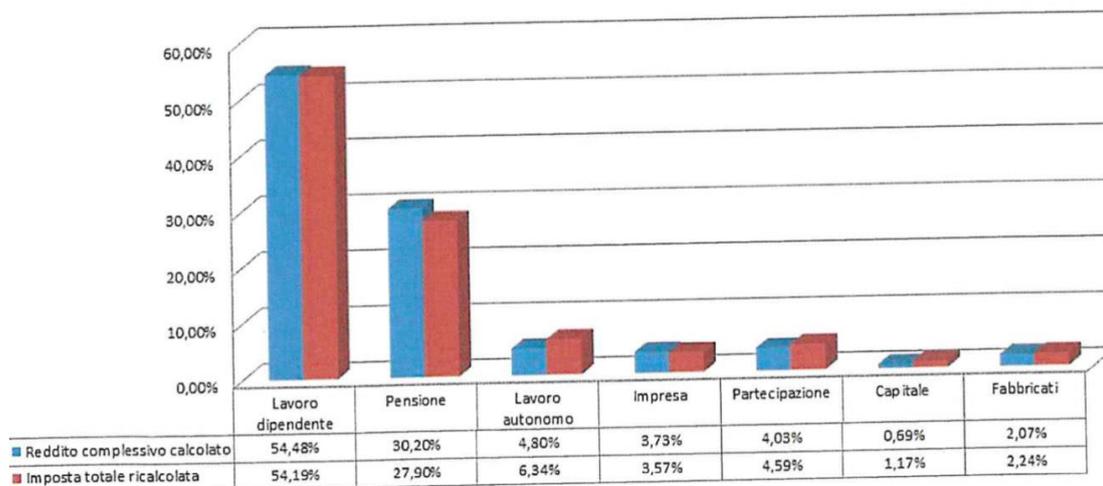
## Approfondimenti

	Lavoro dipendente	Pensione	Lavoro autonomo	Impresa	Partecipazione	Capitale	Fabbricati	Totale
Reddito complessivo calcolato	54.48	30.20	4.80	3.73	4.03	0.69	2.07	100
Imposta totale ricalcolata	54.19	27.90	6.34	3.57	4.59	1.17	2.24	100

Ripartizione dell'Irpef tra le principali fonti di reddito Anno imposta 2018  
Fonte: MEF

<sup>127</sup> Ho scelto che termine di paragone i dati dell'Ue composta da 28 Paesi, perché nel 2018 l'UK era ancora parte dell'Unione. La Brexit non era ancora stata portata a compimento.

### Reddito complessivo calcolato e imposta ricalcolata



Dalle tabelle soprariportate si può notare sia attraverso i dati riportati nella prima immagine, ma anche visivamente nel grafico raffigurato nella seconda illustrazione quale sia la ripartizione dell'I.R.P.E.F. tra le principali fonti di reddito nell'anno di imposta 2018. Interessante notare come l'imposta totale ricalcolata non è sempre perfettamente in linea al valore del reddito complessivo calcolato. Ad esempio, si può intravedere uno squilibrio nelle pensioni, dove il reddito complessivo calcolato è pari a 30.20 ma l'imposta totale ricalcolata sia pari a 27.90, destino opposto per i redditi da lavoro autonomo e per i redditi da capitali. Perché personalmente trovo rilevante riportare e sottolineare le tabelle presenti nel documento redatto dal U.G.T.<sup>128</sup>? Perché mi domando se tali ripartizioni possano ancora oggi rispecchiare le reali esigenze del nostro tessuto sociale e produttivo, è corretto che sull'imposta totale ricalcolata gravino sui redditi da lavoro autonomo o sui redditi da capitali, il minore peso nella ripartizione delle pensioni? Secondo il mio modesto parere rispecchia uno schema di azione dell'Erario un tantino obsoleto dato il continuo aumento dei pensionati presenti in Italia rispetto alla forza lavoro, trovo sbagliato fornire loro questo vantaggio penalizzando categorie che producono ricchezza e che rappresentano forza lavoro attiva, che andrebbero invece sostenute e agevolate in un'ottica più produttiva e meno assistenzialista. Il Vicepresidente Dott. Fiorenza fornisce inoltre uno schema ipotetico per la revisione degli scaglioni I.R.P.E.F, che ha come obiettivo quello di ridurre il

<sup>128</sup> Acronimo del termine Unione dei Giudici Tributari.

cuneo fiscale e de-burocratizzare il pagamento dell'Imposta diretta. Ipotesi che viene riportata nell'immagine qui di seguito:

All'attualità l'imposizione sul reddito del contribuente è scaglionata in cinque scaglioni:

- 1° scaglione: da 0 e 15000 euro, ad aliquota del 23 per cento;
- 2° scaglione: da 15001 a 28000 euro, ad aliquota del 27 per cento;
- 3° scaglione: da 28001 a 55000 euro, ad aliquota del 38 per cento;
- 4° scaglione: da 55001 a 75000 euro, ad aliquota del 41 per cento;
- 5° scaglione: da 75001 in poi ad aliquota del 43 per cento

Una ipotesi operativa, potrebbe essere quella di portare i livelli almeno a 3

- 1° scaglione: da 0 a 70.000 euro ad aliquota 15 per cento
- 2° scaglione: da 70.001 a 240.000 euro ad aliquota 25 per cento
- 3° scaglione: da 240.001 euro ed oltre ad aliquota 35 per cento

Il Dott. Fiorenza agisce su due fronti, sia nella semplificazione del calcolo dell'imposta che il contribuente deve all'Erario ai fini I.R.P.E.F grazie alla riduzione a soli tre scaglioni rispetto ai cinque di partenza; il secondo fronte invece è la riduzione della pressione fiscale, sia per la diminuzione dell'aliquota marginale, e non solo, che passa dal 43% iniziale al 35%, ma anche per l'ampliamento della grandezza dei diversi scaglioni di reddito.

Come si è potuto leggere, il sentimento comune delle diverse associazioni di categoria, ma anche da parte di alti rappresentanti istituzionali, è la voglia di cambiamento. Oggi secondo l'opinione di diversi soggetti, partendo dal Presidente del Consiglio, dal Vicepresidente dell'Unione dei giudici tributari, secondo professori studiosi della materia come Massimo Bordignon e infine arrivando a Confcommercio, oggi l'Italia ha la necessità di una riforma fiscale. Riforma che troppo spesso è stata tema di dibattito giuridico e politico, ma che non hai mai preso forma concretamente. Gli interventi che si sono susseguiti negli ultimi 10/15 anni sono stati sempre specifici e non avevano dietro una visione lungimirante, ma bensì avevano la medesima funzione di un piccolo cerotto su una ferita profonda, per carità meglio di nulla, ma non

potevano soddisfare le esigenze di cambiamento avanzate dalle diverse parti sociali. L'arrivo della COVID-19 nel nostro Paese non ha solo riportato al centro del dibattito pubblico il tema sanitario, ma anche quello fiscale. L'economia italiana, molto spesso giudicata debole e arretrata, cosa che personalmente credo essere falsa e frutto di un giudizio stereotipato e superficiale, necessita di un cambio di passo dal punto di vista fiscale. Se non ora quando? Lo stravolgimento apportato dalla pandemia consente di intraprendere un vero cambiamento e di fare ciò che in passato ebbero il coraggio di fare Vanoni, Cosciani e Visentini, come riportato nel primo capitolo, ossia una riforma fiscale di carattere organico. Riforma che consenti all'Italia di sperimentare il boom economico degli anni 50-60 e di divenire una delle maggiori potenze economiche al mondo. L'I.R.P.E.F. essendo, come è stato illustrato nel corso dell'elaborato, il perno centrale del nostro sistema fiscale gioca un ruolo fondamentale e strategico all'interno dell'intero ragionamento sin qui condotto. Il quesito con cui voglio concludere la mia tesi ha una vena provocatoria: la tremenda crisi economica, che portato ad una perdita di 8,8% di PIL nel 2020<sup>129</sup>, consequenziale al COVID-19 sarà un input sufficiente per arrivare a ciò che molti auspicano, ossia una riforma fiscale completa e organica, che veda al centro l'I.R.P.E.F. rispettandone il suo presupposto, ma che possa incanalare al suo interno le novelle esigenze del tessuto sociale e produttivo italiano? Ad oggi dare una risposta certa è impossibile, ma ovviamente il mio auspicio è che finalmente ciò arrivi a compimento.

---

<sup>129</sup> Dati Mef 2021

## **Bibliografia:**

*Osservatorio sulla spesa pubblica e sulle entrate 2019 – Dichiarazioni dei redditi ai fini IRPEF 2017 per importi, tipologia di contribuenti e territori e analisi delle imposte dirette - Sesta indagine conoscitiva sui dati 2017 e analisi comparativa degli ultimi dieci anni di dichiarazione 2008-2017* a cura del Centro Studi e Ricerche Itinerari Previdenziali e redatto dal Prof. Alberto Brambilla e dal Dott. Paolo Novati. Pagina da 8 a 16;

*Le riforme dell'I.R.P.E.F.: uno sguardo attraverso 45 anni di storia* a cura di Simone Pellegrino e di Paolo M. Panteghini, saggio pubblicato da Società Italiana di Economia Pubblica 16 gennaio 2020;

*Libro bianco sull'imposta sul reddito delle persone fisiche ed il sostegno alle famiglie* redatto nel 2008 dall'apposita Commissione istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in collaborazione con la scuola superiore dell'economia e delle finanze Ezio Vanoni. Pagina 9;

*Tra riforme mancate e riforme attuate: da Vanoni alla riforma degli anni '70* a cura di Simonetta Botarelli pubblicato dall'Università degli Studi di Siena documento n.434 settembre 2004. Pagina 22-23;

*Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo* a cura di Bruno Bises, anno di pubblicazione 2015, il Mulino;

*Bruno Visentini. Passato, presente e futuro della riforma tributaria del 1971* a cura della Fondazione Bruno Visentini, anno di pubblicazione 2016, Alter Ego;

*Manuale diritto tributario* a cura di Gianni De Luca, edizione XXXII pubblicato nel 2018, Edizioni Giuridiche Simone. Capitoli 2 e 3, pagine 256-337;

*Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1: Parte generale* a cura di F. Tesauro, Utet, 2012;

*Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche* a cura di Silvia Mencarelli e di Giuseppe Tinelli, edizioni IV pubblicato 2018, Capitolo 1, pagine 1-33;

*La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia tributaria* a cura di Augusto Fantozzi pubblicato nel 2016 dalla Corte costituzionale. Pagine 1-22;

*La giurisprudenza costituzionale in materia tributaria. Profili sostanziali: la definizione del tributo* a cura di Andrea Fedele, pubblicato nel 2017 dalla Corte costituzionale;

*Il fondamento costituzionale della potestà tributaria* a cura di Luigi Iacobellis pubblicato 2017 presso l'Università degli Studi di Bari Aldo Moro;

*L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF* a cura di Giuseppe Tinelli, pubblicato nel 1993, CEDAM. Pagina 295;

*TUIR* a cura di Paolo Parisi, pubblicato 2019, IPSOA, per il testo degli articoli citati nella tesi di laurea;

*Codice civile e leggi complementari 2020* a cura di Luigi Franchi, Virgilio Feroci, Santo Ferrari, pubblicato nel 2020, HOEPLI, per il testo degli articoli citati nella tesi di laurea;

*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario* a cura di Confcommercio, pubblicato 12 febbraio 2021. Pagine 2-4;

*Note esplicative afferenti al contributo fornito in occasione dell'audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche* a cura del Vicepresidente Dott. Giorgio Fiorenza dell'Unione dei Giudici Tributari pubblicato il 25 gennaio 2021;

*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, documento power point a cura del Prof. Massimo Bordignon sommario dell'intervento del 5 febbraio 2021 in Commissione parlamentare;

*Libro bianco sull'imposta sul reddito delle persone fisiche ed il sostegno alle famiglie* redatto nel 2008 dall'apposita Commissione istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in collaborazione con la scuola superiore dell'economia e delle finanze Ezio Vanoni. Pagine XI e XII della Prefazione.

Miei appunti presi durante il corso di Diritto Tributario del Prof. Roberto Franzé presso l'Università della Valle d'Aosta.

## Sitografia:

<https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1864-1947-imposta-sui-terreni-o-fondiarja/>

<https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1923-1973-imposta-complementare-progressiva-sul-reddito>

<https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1864-1973-imposta-di-ricchezza-mobile/>

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1958/07/07/058U0645/sg>

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1971/10/16/071U0825/sg>

<https://www.teamsystem.com/store/blog/normative/cos-e-tuir-testo-unico-delle-imposte-sui-redditi/>

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1973/10/16/073U0597/sg>

<https://www.giurcost.org/decisioni/1957/0004s-57.html>

<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2008&numero=64>

[https://www.gazzettaufficiale.it/atto/corte\\_costituzionale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1957-01-30&atto.codiceRedazionale=057C0004](https://www.gazzettaufficiale.it/atto/corte_costituzionale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=1957-01-30&atto.codiceRedazionale=057C0004)

<https://simoneconcorsi.it/wp-content/uploads/2020/03/14-GLI-ELEMENTI-ESSENZIALI-DEL-TRIBUTO.pdf>

<https://www.edises.it/demo/9788893620130/files/assets/common/downloads/page0028.pdf>

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/07/31/000G0265/sg>

<https://people.unica.it/filipporau/files/2019/06/La-tassazione-dei-redditi-agrari.pdf>

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2316552/Risposta+n.+27+del+2020.pdf/3dcdfd1d-ed3a-a5dd-4efb-4921fbfc95f9>

[https://elearning.unite.it/pluginfile.php/117067/mod\\_resource/content/0/Reddito%20DI%20CAPITALE%20.pdf](https://elearning.unite.it/pluginfile.php/117067/mod_resource/content/0/Reddito%20DI%20CAPITALE%20.pdf)

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/tassazione-dei-proventi-illeciti-1>

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/proventi-illeciti-vanno-tassati-anche-se-gia-restituiti-alla>

<https://www.studiocerbone.com/corte-di-cassazione-ordinanza-n-27357-depositata-il-24-ottobre-2019-in-tema-di-imposte-sui-redditi-i-proventi-derivanti-da-fatti-illeciti-rientranti-nelle-categorie-reddituali-di-cui-allart-6/>

<https://www.camera.it/parlam/leggi/decreti/06223d.htm>

<http://www.dantonio-consulting.it/approfondimenti/diritto-tributario/53-soggetti-passivi-irpef>

[https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie\\_generale/caricaArticolo?art.progressivo=0&art.idArticolo=43&art.versione=1&art.codiceRedazionale=042U0262&art.dataPubblicazioneGazzetta=1942-04-](https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaArticolo?art.progressivo=0&art.idArticolo=43&art.versione=1&art.codiceRedazionale=042U0262&art.dataPubblicazioneGazzetta=1942-04-)

[04&art.idGruppo=7&art.idSottoArticolo1=10&art.idSottoArticolo=1&art.flagTipoArticolo=2](#)

<https://www.diritto.it/1-applicazione-del-worldwide-taxation-principle-in-italia-tra-diritto-interno-ed-internazionale/>

<https://www.diritto.it/sistemi-normativi-e-ordinamento-giuridico/#:~:text=%C2%A7%201.2%20L'unit%C3%A0%20dell'ordinamento%20giuridico.&text=In%20particolare%2C%20secondo%20la%20teoria,dei%20soggetti%20dei%20suoi%20destinatari>

<https://www.diritto.it/sistemi-normativi-e-ordinamento-giuridico/>

<https://www.governo.it/it/articolo/le-comunicazioni-del-presidente-draghi-al-senato/16225>

[https://www.agi.it/economia/crescita\\_italia-4905534/news/2019-01-2](https://www.agi.it/economia/crescita_italia-4905534/news/2019-01-2)

[https://www.repubblica.it/economia/2021/02/11/news/previsioni\\_ue\\_inverno-287057797/](https://www.repubblica.it/economia/2021/02/11/news/previsioni_ue_inverno-287057797/)