

## AVVERTENZA

Questo volume è estratto dalla più ampia opera “Manuale di diritto tributario”, (Giapichelli, 2019), di cui riproduce le parti dedicate a “Le imposte sui redditi”, “L’imposta sul valore aggiunto”, e “Altri tributi”.

I rimandi interni fra parentesi (come pure la numerazione dei capitoli) si riferiscono all’opera maggiore.

In alto si trova la numerazione delle pagine come nel volume originale, per comodità del lettore abbiamo inserito a piè di pagina una numerazione progressiva.



PARTE III  
LE IMPOSTE SUI REDDITI



## CAPITOLO XX

# PRESUPPOSTO, SOGGETTI PASSIVI E DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRPEF

SOMMARIO: 1. Premessa: la natura dell'IRPEF. – 2. Il presupposto: le nozioni di reddito e di possesso di redditi. – 3. I soggetti passivi e la nozione di residenza fiscale. – 4. La determinazione: la base imponibile per i soggetti residenti e non residenti. – 5. *Segue*: le diverse fasi di determinazione del tributo.

### 1. *Premessa: la natura dell'IRPEF.*

L'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) costituisce senza dubbio il tributo di maggiore importanza nell'ordinamento tributario italiano.

Per comprenderne la natura, giova brevemente richiamare le classificazioni delle imposte.

Anzitutto, le imposte possono essere classificate in **dirette** e **indirette**. Le prime colpiscono manifestazioni dirette di capacità contributiva (reddito, patrimonio) e sono prelevate direttamente sull'entità economica che costituisce la base imponibile. Si pensi all'IRPEF, all'IRES e all'IMU. Le seconde colpiscono manifestazioni indirette di capacità contributiva, in quanto sintomi di essa (consumi, produzione, trasferimenti). Si pensi all'IVA e alle altre **imposte sui consumi**, che colpiscono la ricchezza solo nel momento in cui viene **prodotta** (traslandole economicamente sui consumatori, come nel caso delle accise sulla fabbricazione: ad es., sulle bevande alcoliche) o **consumata** (dazi doganali; accise sul consumo: ad es., sull'energia elettrica; monopoli fiscali: ad es., sui tabacchi e sulle lotterie); nonché alle **imposte sui trasferimenti**, che la colpiscono quando essa viene **trasferita** (imposte sulle successioni e donazioni, imposta di registro, imposta di bollo, imposte ipotecarie e catastali).

È poi possibile distinguere le imposte **sul reddito** da quelle **sul patrimonio**. Le prime colpiscono il reddito, inteso quale flusso di ricchezza pervenuto al soggetto in un determinato periodo di tempo; le seconde assoggettano ad imposizione il patrimonio, inteso quale *stock* di ricchezza, mobiliare o immobiliare.

Un'ulteriore classificazione è quella tra imposte **personali (o soggettive)** e **reali (od oggettive)**. Le prime tengono conto, oltre che dell'indice di capacità contributiva, anche delle condizioni familiari e sociali del contribuente cui tale indice si riferisce, attribuendo rilevanza a tutta una serie di oneri che diminuiscono la libera disponibilità del reddito; le seconde si riferiscono invece *sic et simpliciter* all'indice di capacità contributiva (salve le passività strettamente inerenti). Si tratta, tuttavia, di una distinzione che non è netta: altri

fondano, ad esempio, la distinzione sulla circostanza che l'imposta colpisca o meno la redditività globale del soggetto, potendosi pertanto includere tra le imposte personali anche quelle che colpiscono soggetti diversi dalle persone fisiche.

Da ultimo, sotto il profilo economico, le imposte possono essere classificate in (i) **fisse**, qualora siano stabilite in misura invariabile ovvero in relazione a parametri prestabiliti (peso, volume, ecc.); (ii) **proporzionali**, quando l'aliquota media resta costante per qualsiasi livello del reddito; (iii) **progressive**, quando l'aliquota media – intesa come rapporto tra imposta e base imponibile – aumenta all'aumentare del reddito o del patrimonio e (iv) **regressive**, quando l'aliquota media decresce all'aumentare del reddito o del patrimonio.

L'IRPEF è, dunque, un tributo diretto, sul reddito, personale e progressivo, che rappresenta l'architrave del sistema tributario italiano. La sua importanza attiene tanto al profilo quantitativo, trattandosi dell'imposta che maggiormente contribuisce al gettito erariale (per il 40% circa), quanto qualitativo.

L'IRPEF costituisce il frutto della  **riforma tributaria di cui alla legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825** e della trasformazione da essa operata del sistema di tassazione dei redditi da **(prevalentemente) reale in (prevalentemente) personale**, nel dichiarato intento di dare compiuta attuazione al principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*

Il precedente sistema di tassazione era infatti articolato su un **insieme di imposte reali e cedolari** che colpivano separatamente i vari cespiti – terreni, redditi agrari, fabbricati e ricchezza mobile, quest'ultima distinta tra redditi misti capitale-lavoro, redditi da capitale, redditi da lavoro autonomo e redditi da lavoro dipendente – ed erano ancorate ad una rigorosa applicazione del principio di territorialità, assegnandosi all'**imposta progressiva complementare** – di tipo personale – la funzione di assicurare una (peraltro blanda, per via del modesto gettito che assicurava) progressività dell'imposizione.

Nel nuovo sistema, invece, viene sì mantenuta, come si vedrà, una classificazione dei redditi in sei distinte categorie – e ciò costituisce ancora un retaggio del precedente sistema di carattere reale – ma la natura del reddito diviene irrilevante ai fini della tassazione confluendo tutti i redditi di categoria nel reddito complessivo soggetto a tassazione personale e progressiva.

A quest'ultimo riguardo, l'IRPEF, in ragione della sua connotazione **progressiva** e della cennata rilevanza sotto il profilo quantitativo, tende a conferire carattere di progressività all'intero sistema tributario, ponendosi, in quest'ottica, quale attuazione dell'art. 53, co. 2, Cost. (cap. III, par. 10). Tale connotato di progressività, che fa sì che al crescere del reddito a disposizione del contribuente si incrementi anche l'incidenza percentuale del prelievo, è determinato attraverso la graduazione delle aliquote dell'imposta in misura più che proporzionale al crescere della ricchezza. Nel dettaglio, la progressività dell'IRPEF si realizza attraverso la graduazione di aliquote crescenti in modo più che proporzionale, applicabili a scaglioni via via crescenti di reddito. Tale carattere progressivo, unito alla rilevanza del gettito derivante dall'imposta, fa sì che l'IRPEF costituisca lo strumento principale di attuazione della politica fiscale e, in particolare, dei programmi di **redistribuzione del reddito nazionale**, mediante un'attenta modulazione del carico fiscale sulle fasce della popolazione su cui si ritiene debba gravare maggiormente l'onere contributivo; anche se, come abbiamo già evidenziato in sede di esame del principio di progressività (cap. III, par. 10), la natura di *comprehensive income tax* dell'Irpef è stata progressivamente erosa soprattutto in questi ultimi anni.

Come accennato, altro carattere fondamentale dell'IRPEF è la **personalità**, che si esprime attraverso una determinazione quantitativa della base imponibile del tributo fortemente influenzata dalle caratteristiche proprie del soggetto passivo, atteso che si tiene conto non

solo di tutti i redditi posseduti dall'individuo, ma anche dei suoi bisogni essenziali e della sua situazione personale e familiare.

## 2. Il presupposto: le nozioni di reddito e di possesso di redditi.

Il presupposto del tributo, inteso quale atto o fatto che racchiude la situazione assunta dal legislatore quale titolo giustificativo dell'imposizione a carico di un determinato soggetto e che, dunque, individua l'*an debeat*, è individuato dall'art. 1 TUIR (d.p.r. 917/1986: a tale testo normativo si intenderanno riferite, salvo diversa indicazione, le disposizioni che verranno d'ora in avanti richiamate in questo capitolo) nel "**possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6**".

Rilievo fondamentale assume, dunque, la definizione da un lato del concetto di reddito e, dall'altro lato, della nozione di possesso.

Quanto alla **nozione di reddito** – che costituisce l'**oggetto** dell'IRPEF – secondo una parte della dottrina il riferimento contenuto nell'art. 1 ai "redditi" escluderebbe la possibilità di ricavare una nozione di reddito dall'art. 1 in esame. In questa prospettiva – che sottolinea l'accentuata "categorizzazione" della fattispecie impositiva, frammentata sulla base delle norme stabilite in modo peculiare a seconda della tipologia di fonte reddituale – dall'uso del termine plurale si dovrebbe evincere l'**inesistenza di una nozione unitaria di reddito** (c.d. "**nozione categoriale di reddito**").

Nonostante le difficoltà derivanti dalla formulazione estremamente ampia della previsione, sembra, comunque, possibile delineare **alcuni caratteri minimi** della nozione di reddito. Prescindendo dalle qualificazioni operate nei diversi settori del diritto e accogliendo una nozione, per così dire "pregiuridica", di reddito, questo può essere inteso come una **ricchezza novella**, un flusso di ricchezza che va ad incrementare il patrimonio di un soggetto in un determinato periodo. Il reddito – quale concetto dinamico – si contrappone al concetto di **patrimonio** – concetto statico, comprensivo del complesso di situazioni giuridiche attive e passive riferibili ad un soggetto – rappresentandone una **variazione incrementale** nel corso di un arco temporale definito.

Tale definizione minima di reddito non fa venire meno, tuttavia, le diverse teorie che sono state elaborate in ordine all'individuazione della tipologia di reddito da assumere a fondamento della ricostruzione della ricchezza individuale.

Secondo una prima teoria, il reddito va ricondotto ad una fonte produttiva, all'esistenza cioè di un rapporto di derivazione dell'incremento patrimoniale da **un'attività o da un atto di gestione** di un cespite produttivo che siano idonei a produrre un risultato economico (**teoria del c.d. reddito prodotto**). In quest'ottica, che individua nella riproducibilità del reddito stesso un suo elemento fondamentale, si giunge a negare la valenza reddituale delle vicende che riguardano le fonti produttive (alienazione e perdita del bene produttivo, incrementi o decrementi del suo valore) e degli arricchimenti derivanti da liberalità, da atti a titolo gratuito o, più in generale, da atti occasionali, non ripetitivi e comunque non riproducibili.

Una seconda teoria valorizza, invece, il **mero fatto dell'esistenza di un incremento patrimoniale**, indipendentemente dalla connessione con una fonte produttiva e dunque assumendo quale elemento qualificante l'esistenza di una "entrata" nel patrimonio individuale, includendovi anche gli incrementi patrimoniali di carattere straordinario e fortuito. Si tratta della **teoria del c.d. reddito entrata**, elaborata da GRIZIOTTI, VON SCHANZ, HAIGH e SIMONS.

Va infine segnalata una terza tesi, che determina il reddito in ragione del consumo e delle

spese. Si tratta della **teoria del c.d. reddito consumato**, elaborata da EINAUDI, FISHER, VICKREY e KALDOR ma mai oggetto di applicazione nel nostro ordinamento in quanto di difficilissima realizzazione pratica.

Non vi è dubbio che, nell'ambito delle cennate teorie, il nostro legislatore si è per molto tempo orientato su un criterio di tassazione del reddito inteso come reddito prodotto che, come si è visto trattando nella dichiarazione di illegittimità costituzionale delle imposte sarde sulle plusvalenze immobiliari infraquinquennali (cap. VII, par. 4), costituisce tuttora il principio base della imposizione sui redditi. Ciò non toglie che questa linea evolutiva si sia parzialmente interrotta con la grande riforma tributaria degli anni '70, con una **apertura alla teoria del reddito entrata**. Ne costituiscono testimonianza, ad esempio, le norme sulla tassazione delle vincite, dei concorsi e delle lotterie, che si qualificano come redditi diversi, *ex art. 67, co. 1, lett. d*). Anche a tale riguardo, tuttavia, non ogni incremento di patrimonio costituisce reddito, atteso che, secondo la dottrina, deve comunque sussistere un *minimum* di efficienza causale tra l'operazione compiuta dal soggetto e la ricchezza novella. Sulla base di ciò – anche facendo leva sull'etimologia della parola reddito (dal latino *reditus*) e sulla necessaria presenza di un fattore commutativo tra l'incremento patrimoniale e l'attività del soggetto, secondo la logica del ritorno di una nuova ricchezza rispetto all'agire – si è affermato come, anche aderendo alla teoria del c.d. reddito entrata, sia sempre necessario che il percettore del reddito **abbia svolto una qualche attività**. Da qui, ad esempio, l'esclusione dal reddito degli incrementi del patrimonio derivanti da **successioni**, in cui viene conseguita una ricchezza per causa di morte senza alcuna contropartita; oppure – con l'eccezione dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi di impresa, dove si prevede espressamente la rilevanza delle "liberalità", sia pure alle condizioni che verranno successivamente precisate – delle **donazioni**, anche di tipo "remuneratorio" (art. 770, co. 1, c.c.), dove l'attività svolta dal ricevente rappresenta solo l'occasione da cui essa scaturisce: e ciò, peraltro, anche in conseguenza del divieto di doppia imposizione, poiché rientranti, come premesso, nell'imposta sulle successioni e donazioni. In quest'ottica, la ricomprensione di una novella ricchezza entro l'ambito del reddito fiscalmente rilevante richiede la verifica del "condizionamento" sufficiente – e non quale mera concausa – derivante dall'azione del soggetto rispetto alla stessa ricchezza; condizionamento che può poi essere costituito anche dall'alienazione di un bene ovvero dall'acquisto di un biglietto della lotteria.

Dinanzi alle incertezze interpretative nell'individuare un concetto unitario di reddito ai fini tributari, parte della dottrina ha prospettato una **tesi nominalistica**, in base alla quale è reddito solo ciò che il legislatore qualifica come tale nella disciplina delle singole categorie, riconoscendo, evidentemente, rilievo fondamentale alle categorie di reddito ai fini della definizione del presupposto. Tale impostazione troverebbe conferma anche nell'**abbandono di una norma generale di chiusura per la definizione del presupposto d'imposta**, precedentemente desumibile sia dall'art. 6, d.p.r. 597/1973 che individuava il presupposto dell'IRPEF nel possesso di redditi, in denaro o in natura, continuativi od occasionali, provenienti "*da qualsiasi fonte*", sia dall'art. 80 del medesimo decreto che assoggettava a tassazione quale reddito diverso "*ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto*". Tale sistema normativo basato sull'atipicità delle ipotesi reddituali e su un presupposto "aperto", che aveva generato incertezze e dubbi di costituzionalità, ha lasciato il posto ad un sistema orientato nell'opposta direzione della **tipicità delle fattispecie** redditualmente rilevanti, in cui l'arricchimento personale diviene reddito fiscalmente rilevante a seguito della qualificazione del primo all'interno di una categoria di reddito.

La dottrina è pressoché concorde nel ritenere l'attuale sistema dell'imposizione reddituale quale **sistema chiuso**, che sottopone a tassazione le sole fattispecie reddituali analiticamente individuate. Tale **carattere casistico** della formulazione del presupposto d'imposta, che si specifica nelle diverse categorie reddituali, ha sollevato diverse critiche, fondate essenzialmente sulla mancanza di elasticità del sistema e sulla connessa facile creazione di vuoti regolamentari.

Occorre rilevare, tuttavia, che anche nell'ambito del vigente sistema vi sono alcune norme che fanno **dubitare della effettiva realizzazione di una tecnica casistica**. Si pensi, con riferimento alla categoria dei redditi diversi, all'art. 67, co. 1, lett. l), che, nel fare riferimento a "*tutte le obbligazioni di fare, non fare e permettere*", allarga notevolmente il perimetro dei redditi diversi, senza tuttavia assumere connotati di onnicomprensività (Cass., 3400/2019). Al di là di queste eccezioni, comunque, non v'è dubbio che l'attuale sistema normativo sia connotato, almeno come tendenza di fondo, dall'adozione della tecnica casistica e dall'assoluta rilevanza delle categorie di reddito.

Come accennato, l'art. 1 identifica i redditi il cui possesso integra il presupposto d'imposta mediante **rinvio alle categorie indicate dall'art. 6**, vale a dire i redditi fondiari, i redditi di capitale, i redditi di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo, i redditi d'impresa e i redditi diversi.

Tali tipologie di reddito possono essere distinte in due categorie principali: i redditi da atto e i redditi da attività. I **redditi da atto** consistono nei proventi generati dallo svolgimento di un atto di gestione di un patrimonio, immobiliare o finanziario (si tratta dei redditi fondiari, di capitale e diversi); i **redditi da attività**, viceversa, sono rappresentati dai flussi incrementali di un patrimonio riferibili all'esercizio di attività economiche nelle quali si combinano il capitale ed il lavoro altrui sotto la direzione ed il coordinamento del titolare dell'attività (si tratta dei redditi di lavoro dipendente, autonomo e di impresa).

Non costituisce invece una categoria a sé quella dei "**redditi di partecipazione**", vale a dire i redditi dichiarati dai soggetti che partecipano agli enti fiscalmente trasparenti di cui all'art. 5 (società di persone, associazioni professionali ed enti equiparati sui quali si tornerà nel prosieguo). Con questa espressione non si indica una categoria reddituale autonoma, ma esclusivamente un "criterio" mediante il quale un elemento reddituale entra a far parte del reddito complessivo di un contribuente. Il reddito di partecipazione è mera ripartizione del reddito prodotto dal soggetto partecipato e riconducibile ad una delle categorie reddituali di cui all'art. 6. Si tratta, in altri termini, di una nozione che assume **valenza esclusivamente procedimentale e descrittiva**: i quadri allegati alla dichiarazione dei redditi, in cui i proventi derivanti dalla partecipazione in enti trasparenti vengono denominati "redditi di partecipazione", hanno meri fini di comodità espositiva, ma non identificano un'ulteriore categoria reddituale. Prova ne è il fatto che non si rinvencono nel TUIR regole autonome che disciplinano le modalità di determinazione di tale categoria reddituale; sono solo previste all'art. 5 regole che riguardano la ripartizione dello stesso tra i membri degli enti collettivi cui si applica tale modello impositivo. Il che significa anche che laddove i redditi da partecipazione derivino da un soggetto che non svolge attività commerciale (ad es., una società semplice), i relativi redditi saranno imponibili, secondo le rispettive regole, solo ove rientranti in una delle altre categorie reddituali (ad es., redditi diversi): sicché, ad esempio, la dismissione o l'assegnazione ad un socio di un immobile in sede di scioglimento di una società semplice, costituirà reddito imponibile nel solo caso di possesso infra-quinquennale (cap. XXI, par. 8.1.; DRE Piemonte, interpello prot. 901-526/2017).

Al di là di questa generale distinzione, le sei categorie reddituali costituiscono comun-

que altrettanti **microsistemi**, ciascuno disciplinato secondo regole proprie e, quindi, del tutto autonomo rispetto agli altri.

In particolare, nell'ambito di ciascuna categoria si rinvengono: a) le norme sulla **qualificazione** del reddito di categoria e i criteri di imputazione soggettiva; b) le regole riguardanti l'**imputazione** del singolo elemento reddituale **al periodo d'imposta**; c) le norme relative alla rilevanza del reddito **al lordo** o **al netto** prevedendo, in tale seconda ipotesi, la **determinazione dei costi** di cui è consentita la deduzione.

Per quanto attiene all'**imputazione al periodo di imposta**, va premesso che quest'ultimo, inteso come dimensione temporale in cui collocare e rilevare le situazioni di fatto espressive di capacità contributiva, coincide nell'IRPEF con i singoli **anni solari**, a ciascuno dei quali corrisponde un'**obbligazione tributaria autonoma**. Il principio di autonomia dei periodi di imposta soffre, tuttavia, di talune eccezioni, tra cui il riporto delle perdite oppure la possibilità che, in talune circostanze, il giudicato tributario espliciti effetti c.d. "esterni", vale a dire per un'annualità differente della medesima imposta oggetto del giudicato, purché in presenza di identità di parti e di motivi (Cass., SS.UU., 13916/2006, ove si tratti di fattispecie "a effetto permanente" e in costanza della situazione di fatto).

Quanto alle **regole di imputazione**, occorre rilevare la presenza di due diversi e alternativi criteri, vale a dire il criterio di cassa e il criterio di competenza. Secondo il **criterio di cassa**, di carattere evidentemente semplificatorio per il contribuente, il reddito diviene rilevante quando viene percepito o pagato, quando cioè si verifica la **movimentazione finanziaria** in entrata o in uscita. Tale criterio trova applicazione per i redditi di capitale, i redditi di lavoro autonomo, i redditi di lavoro dipendente e i redditi diversi. Il diverso **criterio di competenza**, che annette rilievo al momento in cui **matura il diritto** di credito o sorge il debito, vale per il reddito di impresa.

Quanto alla deduzione dei **costi sostenuti** per la produzione del reddito, occorre rilevare che a fronte di ipotesi di tassazione al lordo del reddito – è il caso dei redditi di capitale – vi è di regola un tendenziale riconoscimento di tutti i costi sostenuti in relazione al reddito prodotto (ciò si verifica per i redditi d'impresa e per i redditi di lavoro autonomo), o, comunque, un riconoscimento in misura forfetaria dei costi stessi (come avviene, ad esempio, per i redditi fondiari derivanti da locazione).

Alla definizione del reddito fiscalmente rilevante si connette anche il **principio** sancito dall'art. 6, co. 2, **di sostituzione dei redditi**, in base al quale i proventi percepiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti e sono assoggettati a tassazione con le medesime regole dei redditi che sostituiscono. Tale disciplina trova applicazione sia per i **proventi sostitutivi**, quali emolumenti attribuiti in funzione surrogatoria di redditi, sia per i **proventi risarcitori**, vale a dire per le somme concesse al fine di risarcire una perdita di redditi, richiedendosi in entrambi i casi un collegamento diretto tra la perdita del reddito e la sostituzione o il risarcimento. Nei **proventi sostitutivi**, il principio in questione opera nei casi in cui il **reddito sia già venuto ad esistenza**, ma non sia ancora stato tassato (in quanto non ancora percepito), mentre nel caso dei **proventi risarcitori** il principio rileva in ipotesi in cui il **reddito non sia ancora stato prodotto**.

Le maggiori difficoltà interpretative si sono comunque poste per i **proventi risarcitori**. Prima dell'entrata in vigore del TUIR si è affermato in giurisprudenza l'orientamento che ha recepito, nell'ambito delle somme ottenute a titolo di indennizzo, la distinzione civilistica tra **danno emergente** – volto ad una reintegrazione patrimoniale – e **lucro cessante**, diretto a reintegrare una perdita di redditi, riconoscendo rilevanza reddituale esclusivamente

ai proventi attribuiti a titolo di lucro cessante, in quanto diretti a risarcire i mancati guadagni, ed escludendo la natura di reddito del risarcimento del danno emergente, data l'assenza del carattere di ricchezza novella. Tale orientamento ha poi ricevuto conferma in via normativa con il disposto di cui all'art. 6, co. 2, a mente del quale *“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 [...] costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti”*. Ne deriva che, al di fuori delle ipotesi in cui vi sia una norma speciale che preveda la disciplina fiscale dell'indennità corrisposta, vi è la necessità di **individuare puntualmente la funzione di ciascuna attribuzione**, al fine di determinare se essa è stata concessa per risarcire un danno o reintegrare un reddito, a titolo, cioè, di reintegrazione del danno emergente o del lucro cessante (Cass., 9180/2016; 29579/2011; Ris., 153/2017, con riferimento ad accordi transattivi stipulati da una banca in l.c.a. con propri clienti a fronte della violazione di obblighi di legge, poiché parametrati al corrispettivo pagato dall'investitore in sede di sottoscrizione o acquisto dei titoli e non anche alla mancata percezione dei relativi proventi; Ris., 3/E/2017).

L'art. 6, co. 2, esclude espressamente da tassazione i **proventi “dipendenti da invalidità permanente o da morte”**. Si ritiene che alla disposizione in parola debba riconoscersi la funzione di esplicitare il principio generale sotteso alle disposizioni dello stesso art. 6, co. 2, ribadendo l'imponibilità delle somme rivolte alla sostituzione di un reddito e la non imponibilità viceversa, di quelle dirette al mero reintegro di un danno. In questo senso depone, del resto, anche la prassi amministrativa che ha affermato che negli indennizzi corrisposti in presenza di eventi permanentemente invalidanti o che hanno, addirittura, provocato la morte del soggetto, il **profilo risarcitorio** del danno alla persona assume **rilevanza assoluta** ed è assente, viceversa, qualsiasi funzione sostitutiva o integrativa di eventuali redditi. In tale prospettiva, poi, appare peculiare la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con riferimento al trattamento fiscale delle **indennità erogate al lavoratore in dipendenza della morte o di un'invalidità permanente**, quando il datore di lavoro abbia stipulato un **contratto di assicurazione** contro tali rischi in nome proprio ed in suo esclusivo favore. In tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha affermato l'inapplicabilità della norma di esclusione di cui all'art. 6, co. 2, e, dunque, la piena imponibilità delle somme in questione in quanto la causa dell'elargizione sarebbe da individuarsi nello spirito di liberalità del datore di lavoro, costituendo l'evento causativo della morte o dell'invalidità permanente mero motivo del contratto.

Un profilo di interrelazione con i principi espressi dall'art. 6, co. 2, si pone, poi, per il disposto dell'art. 17, co. 1, lett. a), che, nell'assoggettare al regime di tassazione separata il trattamento di fine rapporto e le altre indennità percepite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro vi comprende – giusta la modifica recata dall'art. 32, co. 1, lett. a), d.l. 41/1995 – anche *“le somme e i valori comunque percepiti [...] anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro”*. Ebbene, se secondo la maggior parte della dottrina e secondo l'Amministrazione finanziaria la tassazione delle somme in discorso aventi natura di proventi sostitutivi risulta coerente con i principi generali dell'IRPEF e con quelli di onnicomprensività dell'imposizione di tutte le somme percepite in relazione al rapporto di lavoro, maggiori dubbi si pongono per i proventi aventi natura risarcitoria, cui la norma opera espresso riferimento. Nonostante alcuni dubbi, si ritiene che tale previsione sia stata dettata unicamente al fine di evitare facili elusioni, specie nell'ambito di rapporti transattivi in cui le parti possono agevolmente attribuire alle som-

me in questione titolo di “risarcimento danni”, non avendo, viceversa, il legislatore voluto introdurre una nuova fattispecie reddituale. Con la conseguenza che, anche in caso di provvedimento dell’ autorità giudiziaria o di transazione, devono ritenersi **escluse dalla tassazione le somme aventi natura di mera reintegrazione patrimoniale** e non funzione sostitutiva o integrativa della retribuzione, quali, ad esempio, la rendita per inabilità permanente o la rendita per il caso di morte.

Il citato art. 6, co. 2, dispone, inoltre, che “*gli interessi moratori e gli interessi per dilazione del pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati*”. Sulla base di tale disposizione, gli interessi moratori e quelli per dilazione di pagamento sono qualificati come **accessori del credito** e sono pertanto assoggettati alla disciplina entro cui si colloca il credito cui gli interessi accedono. Quanto, poi, agli **interessi compensativi** – per essi intendendosi quelli corrisposti al fine di risarcire un danno, reintegrando il patrimonio del soggetto, ivi compresi quelli corrisposti dall’ Amministrazione finanziaria per il ritardato rimborso delle somme versate o riscosse indebitamente – essi non sono assoggettati a tassazione in quanto non aventi natura reddituale, quantomeno se percepiti al di fuori del reddito d’ impresa.

Rilevante in chiave sistematica è anche la disposizione di cui all’ art. 7, co. 3, secondo cui “*In caso di morte dell’ avente diritto i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo di imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli articoli 19 e 21 (...) anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso articolo 17, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti*”. Si tratta, infatti, di una norma che introduce una deroga al principio del reddito prodotto, in quanto sottopone a tassazione in capo agli eredi (o ai legatari) dei crediti ereditari che hanno natura “patrimoniale”: si imputano cioè, *iure proprio*, agli eredi redditi prodotti dal *de cuius* e si attribuisce natura reddituale – mantenendone la medesima qualificazione (Ris., 873/1980) – a componenti di carattere patrimoniale.

Manca, invece, una norma analoga per le società che si estinguono per effetto della cancellazione dal registro delle imprese (cap. IX, par. 9): con l’ effetto che le somme eventualmente corrisposte direttamente agli (ex) soci, che siano ad esempio succeduti nei giudizi intentati dalla (ex) società e conclusisi con esito positivo, avranno natura meramente patrimoniale, non essendovi più (in quanto, appunto, estinto) un soggetto societario cui imputarle (non potendosi avere sopravvenienze attive) e non essendovi una norma, analoga all’ art. 7, co. 3, che attribuisca rilevanza “reddituale” alle suddette somme.

Alla definizione della nozione di reddito rilevante ai fini dell’ IRPEF si connette anche il tema della **tassazione dei redditi derivanti da attività illecite**, su cui si è molto discusso in passato. Ad avviso dei sostenitori della tesi positiva, nella ricostruzione della capacità contributiva, in quanto fenomeno economico, deve prescindersi dall’ aspetto etico, essendo peraltro la tassazione dei redditi di fonte illecita funzionale anche ad una migliore redistribuzione delle risorse a favore della comunità. La tesi avversa faceva leva, invece, sulla sensibilità dell’ ordinamento verso valutazioni di carattere etico – come testimoniato dalla previsione di cui all’ art. 1343 c.c. che sancisce la nullità del contratto a motivo dell’ illiceità della causa per contrarietà al buon costume – sensibilità che non dovrebbe essere estranea al principio di capacità contributiva.

Tale disputa dottrinale ha trovato definitiva sistemazione con l’ art. 14, L. 537/1993, in base al quale “*i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificate come illecito civile, penale o amministrativo*” devono essere assoggettati alle imposte reddituali qualora: a) tali proventi rientrino in una delle categorie reddituali previste dal TUIR; b) non sia stato di-

sposto un provvedimento di sequestro o confisca penale. A tale norma, peraltro, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto **natura interpretativa**, ammettendo che il principio di tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite fosse immanente nell'ordinamento tributario e chiaramente desumibile dall'art. 6.

Con riferimento al primo requisito, tale previsione conferma la tassazione sulla base della **qualificazione tributaria della fonte produttiva**, smentendo, pertanto, la tesi che sosteneva che l'illecito fosse una fonte unitaria di produzione di reddito diversa da quelle previste in via normativa attraverso le categorie di cui all'art. 6. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che vi è compatibilità con le singole categorie anche in assenza di alcuni requisiti, quali, ad esempio, l'iscrizione all'albo per un avvocato. In questa prospettiva, si inquadra la relativa affermazione (Circ., 150/1994) per cui sono comunque imponibili i *“redditi di lavoro autonomo o di impresa derivanti da attività illecite esercitate in assenza di un requisito previsto dalla legislazione extrafiscale in materia”*. Va rilevato, peraltro, che la *ratio* del requisito in questione sembra essere stata contraddetta dalla previsione dell'art. 36, co. 34, d.l. 223/2006 in base al quale l'art. 14 in parola deve interpretarsi nel senso che se i proventi da illecito non sono classificabili nelle categorie di reddito dell'art. 6 devono essere considerati come **redditi diversi**. Ciò che sembra aver introdotto una **nuova ipotesi di reddito diverso** tassabile ex art. 67.

La seconda condizione richiesta per assoggettare a tassazione il provento illecito, vale a dire che non sia **sottoposto a sequestro o confisca penale**, si verifica quando vi è la disponibilità materiale del provento. È ben possibile, peraltro, che il contribuente abbia già disposto dei proventi illeciti, utilizzandoli per propri fini: in tal caso, il presupposto della tassabilità non viene meno.

#### CONFISCA E PERIODO DI IMPOSTA

La Corte di Cassazione (7337/2003) ha sostenuto che l'eventuale provvedimento di confisca non influenza la validità di atti impositivi emanati in differenti periodi d'imposta, in quanto *“come il presupposto d'imposta consiste nel 'possesso di redditi' (art. 1 TUIR) nel periodo considerato, così eventuali vicende di quel possesso, oltre lo stesso arco temporale, saranno irrilevanti sulla fattispecie tributaria”*. Tale orientamento è stato confermato nelle sentenze 28574/2008 e 4625/2008, affermando che *“affinché operi la causa di esclusione dell'imponibilità costituita dalla circostanza che i detti proventi risultino 'già sottoposti a sequestro o confisca penale', occorre che il provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo d'imposta nel quale il provento sia maturato, risultando tale lettura della norma indotta dal principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione onde evitare ingiustificate disparità di trattamento tra i percettori di proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali – secondo i principi generali del sistema tributario – i redditi medesimi sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo d'imposta nel quale risultano prodotti”*. A queste condizioni (perdita del possesso nel medesimo periodo di imposta) ben potrebbe rilevare anche la restituzione volontaria (e non coattiva) del provento illecito (Cass., 25467/2013). Non sono mancati, peraltro, autori che hanno sostenuto come una tale soluzione, che diversifica il regime impositivo di redditi sottratti alla disponibilità del contribuente a seconda che il provvedimento giudiziale di sequestro o confisca sia intervenuto entro il periodo d'imposta o meno, si ponga in contrasto con i principi di legalità dell'imposizione tributaria (nella misura in cui, appunto, il diverso regime impositivo è funzione, in sostanza, della solerzia o dell'inerzia del giudice penale) di cui all'art. 23 Cost., proponendo una lettura diversa e di carattere procedimentale della norma in discorso, volta ad annettere rilievo a tutti i provvedimenti di sequestro o confisca intervenuti anche successivamente al termine del periodo d'imposta di riferimento, purché anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento.

Il tema della tassazione dei proventi di fonte illecita si connette altresì alla **deduzione dei costi da illecito**.

Al riguardo, la L. 289/2002 ha introdotto nell'art. 14 in esame il co. 4-*bis*, in base al quale si esclude la deduzione dei costi e delle spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come **reato**, ad eccezione dei diritti costituzionalmente garantiti. Pertanto, sulla base di tale previsione i costi e le spese sono deducibili se attengono ad illeciti civili o amministrativi, sono invece ineducibili se si riferiscono a reati, ferma restando, come detto, la deducibilità dei costi sostenuti per l'esercizio di **diritti costituzionalmente garantiti**, cui si riconducono le spese per l'assistenza legale in tutte le fasi del procedimento e del processo penale, nonché quelle collegate ad una posizione giuridica costituzionalmente riconosciuta. Secondo parte della dottrina, peraltro condivisibile, tale norma si porrebbe **in contrasto con il principio di capacità contributiva** in quanto la realizzazione di un illecito penale non è un fatto che possa giustificare una maggiore imposizione rispetto a colui che svolge quell'attività lecitamente. La Corte costituzionale (73/2011) ha tuttavia dichiarato manifestamente inammissibile la relativa questione di costituzionalità, a motivo della non rilevanza dell'eventuale pronuncia costituzionale sull'esito del giudizio *a quo*.

Va rilevato, peraltro, che l'**art. 8, d.l. 16/2012**, anche al fine di attenuare l'illustrato contrasto della disciplina con i principi costituzionali, ha modificato la norma in discorso, circoscrivendo l'ineducibilità ai soli costi e spese dei beni o delle prestazioni di servizi **direttamente utilizzati** per il compimento di atti o attività qualificabili come **delitto non colposo**, per i quali vi sia stato un vaglio preventivo degli organi giudiziari, e, in particolare, che il **PM abbia esercitato l'azione penale ovvero il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio (424 c.p.p.) ovvero sentenza di non luogo a procedere fondata sulla prescrizione del reato (art. 425 c.p.p.)**. Quanto al **nesso di strumentalità** tra il fattore produttivo acquistato e la commissione del reato, ad avviso dell'Agenda delle Entrate (Circ., 32/2012) tale nesso sussiste non solo nel caso di **rapporto diretto ed esclusivo** (si pensi al caso della tangente versata per l'ottenimento di un appalto pubblico), ma anche qualora il fattore produttivo sia utilizzato **promiscuamente** per lo svolgimento di attività lecite e per la commissione di un delitto non colposo, dovendosi in tal caso considerare ineducibile la quota dei componenti negativi afferenti all'ordinaria attività d'impresa (ad es., quote di ammortamento, interessi passivi, accantonamenti, sopravvenienze passive, ecc.) che abbiano avuto un rapporto di strumentalità con la commissione del reato. Si precisa, altresì, che qualora intervenga una **sentenza definitiva di assoluzione** compete il **rimborso** delle maggiori imposte versate corrispondenti ai costi e alle spese precedentemente non dedotti, oltre ai relativi interessi e sanzioni eventualmente corrisposti. Sulla scorta della previsione di cui al menzionato art. 8, la Corte di Cassazione (5342/2013) ha recentemente avuto modo di affermare la deducibilità di costi riferiti ad attività costituenti un **mero reato contravvenzionale** (nella specie, si trattava di costi per il recupero di rifiuti speciali pericolosi al di fuori della necessaria autorizzazione). Peraltro, giusta quanto disposto dall'art. 8, co. 3, d.l. 16/2012 la nuova disciplina, se più favorevole, trova applicazione anche per fatti posti in essere prima dell'entrata in vigore del d.l. 16/2012.

Un'ipotesi particolare, pure disciplinata dal citato art. 8 (co. 2), è quella dei "**componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati**" (dunque, **oggettivamente inesistenti**), i quali "**non concorrono alla formazione del reddito (...) entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi**". In questo caso trova tuttavia applicazione in capo alla controparte – in aggiunta alla ineducibilità dei costi –

una **sanzione dal 25 al 50 per cento** dell'ammontare dei citati "*spese o altri componenti negativi*". Naturalmente, laddove i costi fittizi indeducibili (ad es., 20) eccedessero i ricavi fittizi non imponibili (ad es., 15), sulla differenza (in ipotesi, 5) troveranno applicazione le sanzioni ordinarie (Circ., 32/E/2012).

Quanto, invece, ai costi per **operazioni soggettivamente inesistenti**, la relazione illustrativa al d.l. chiarisce, con riferimento all'art. 8, co. 1, che "*... per effetto di tale disposizione, l'ineducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*". I costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono pertanto deducibili, fermi restando i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal TUIR (inerenza, competenza, ecc.). In questo senso si è espressa – oltre che la prassi (Circ., 32/E/2012) – anche la giurisprudenza, che ha evidenziato che i beni acquistati non vengono utilizzati "direttamente" per commettere il reato, ma per essere commercializzati (Cass., 11661/2015; 25249/2016; 6687/2017).

Ciò detto in merito alla nozione di reddito, occorre evidenziare che i redditi in denaro o in natura rientranti nelle singole categorie assumono rilievo ai fini fiscali in quanto siano anche **posseduti** dalle persone fisiche di riferimento.

La locuzione "**possesso di redditi**" di cui al citato art. 1 ha originato un acceso dibattito dottrinale.

Secondo una prima ricostruzione, si è ritenuto che il termine possesso dovesse avere il medesimo significato attribuito allo stesso nell'ambito del **diritto civile**, in cui esso identifica una **specifica relazione di fatto tra il soggetto e una cosa materiale**. Le critiche rivolte a tale posizione hanno fatto leva sulla circostanza che la nozione del reddito come fatto materiale è stata da decenni sconfessata dal legislatore, posto che il reddito costituisce un'astrazione e non una "cosa" suscettibile di possesso ex art. 1140 c.c. Inoltre, si è rilevato come la locuzione "**possesso dei redditi**" tenda ad assumere significati diversi a seconda della categoria di appartenenza del reddito. Dalle singole categorie, infatti, non è possibile ritrarre una nozione comune, unitaria di possesso: nei redditi di capitale, ad esempio, vale il principio generale che identifica il momento di imponibilità del reddito in quello in cui il soggetto acquista l'effettiva disponibilità del bene. Diversamente, nei redditi d'impresa il reddito netto è un'astrazione che deriva dalla somma algebrica di elementi positivi e negativi.

Una diversa tesi ha sostenuto che il possesso esprimesse l'**effettività dell'incremento patrimoniale** e, dunque, l'effettiva disponibilità dei mezzi monetari per assolvere il debito d'imposta. Seguendo tale teoria, la soggettività passiva si indirizza dal titolare "di diritto" del reddito al titolare "di fatto" del medesimo, cioè al **soggetto che dimostri con il proprio comportamento di disporre dello stesso**, utilizzandone i frutti o ponendo in essere atti di gestione.

La terza e prevalente corrente interpretativa ha fatto coincidere il possesso del reddito con la **titolarità della fonte produttiva** di questo. In particolare, il possesso di redditi ne implica la titolarità giuridica, così **come la si ricava dalle singole norme** che qualificano i diversi redditi e li attribuiscono a determinati soggetti in base ad atti giuridici ben individuati (contraente, proprietario, ecc.). È quindi necessario riferirsi alle singole categorie di reddito, che assolvono al compito di esprimere il criterio di imputazione soggettiva del reddito da assegnare alla nozione di possesso.

In ogni caso, è ormai acquisito che il possesso presupponga la "disponibilità" di quei redditi, nel senso che essi **devono essere entrati nel patrimonio del contribuente**: così, ad es.,

il vincolo di destinazione dei patrimoni “segregati” proprio delle società veicolo (SPV) nelle operazioni di cartolarizzazione, esclude che i flussi – attivi e passivi – derivanti dai crediti oggetto del patrimonio cartolarizzato entrino nella disponibilità delle SPV, essendo detti flussi esclusivamente destinati al soddisfacimento dei creditori del patrimonio separato (ad eccezione delle eccedenze eventualmente residue a seguito dell’integrale rimborso dei titoli emessi a fronte dei crediti oggetto di cessione, purché la regolamentazione contrattuale ne preveda l’ingresso nella “disponibilità” della SPV: Circ., 8/E/2003).

Un profilo problematico che si è posto ha riguardo al **rapporto tra i criteri di imputazione a periodo ed il presupposto d’imposta**. Secondo alcuni autori i criteri di imputazione concorrerebbero alla definizione del presupposto, dovendosi dare rilievo non tanto al perfezionamento degli effetti giuridici, quanto al **profilo esecutivo** (pagamento, consegna o spedizione). In questo senso, il presupposto d’imposta si perfezionerebbe solo con il realizzarsi dei criteri di imputazione temporale. Secondo altri autori, viceversa, il **riferimento agli effetti giuridici** delle figure contrattuali richiamate dal presupposto dovrebbe ritenersi comunque imprescindibile, coincidendo il momento realizzativo del criterio d’imputazione temporale con l’estinzione di un credito precedentemente sorto in capo al soggetto cui il reddito è riferibile. In quest’ottica, i criteri d’imputazione temporale inciderebbero sull’efficacia delle fattispecie impositive, dovendo il presupposto d’imposta ritenersi realizzato prima e a prescindere dalla sua imputazione a periodo.

#### PRESUPPOSTO E MOMENTO IMPOSITIVO NELLA GIURISPRUDENZA

La giurisprudenza si è orientata a favore della prima delle ricostruzioni esposte. Significative sono le sentenze che hanno riconosciuto la tassabilità delle indennità di esproprio percepite dopo l’entrata in vigore della L. 413/1991, ma relative a procedimenti perfezionatisi ante 31 dicembre 1988. La Corte di Cassazione (14628/2000) ha affermato che “*le norme in esame significativamente non contengono alcun riferimento al ‘tempo’ di emissione del provvedimento ablativo, o della redazione dell’atto di cessione volontaria, o della occupazione da parte della P.A. La mancata previsione non è casuale, ma si inquadra perfettamente nel sistema dell’IRPEF, che conosce come unico presupposto il ‘possesso’ del reddito, giusta quanto è previsto nell’art. 1 del TUIR. Normalmente, in via generale, la novella ricchezza diventa reddito tassabile allorché essa entra nel patrimonio del soggetto passivo (ed è questo il senso del principio di cassa), mentre solo in via eccezionale diventa tassabile in un momento anteriore (ed è questo il criterio della competenza, previsto per il reddito di impresa). In coerenza con questa impostazione di fondo del sistema, correttamente nelle nuove fattispecie si è fatto riferimento solo alla percezione delle somme, essendo ininfluyente ogni altro riferimento temporale. L’indicazione del titolo in base al quale le somme vengono percepite serve solo ad individuare la tassabilità delle somme ed a consentire una corretta qualificazione del reddito alla stregua delle categorie indicate nell’art. 6 del TUIR (onde poi applicare nel concreto le norme dettate per la determinazione di quel tipo di reddito), ma non serve ad individuare il presupposto dell’IRPEF. Questo presupposto è dato esclusivamente dal possesso del reddito. In aderenza a questa impostazione, il comma 7 dell’art. 11 disciplina sul piano procedimentale gli obblighi del sostituto, obblighi che possono trovare attuazione ovviamente solo dopo l’entrata in vigore della legge n. 413/91, allorché il sostituto paga somme di quel tipo, senza alcuna differenza derivante dal ‘tempo’ del fatto o atto giuridico operativo della uscita del bene dalla sfera giuridica del contribuente. Questa norma conferma che per il futuro (rispetto alla data di entrata in vigore della legge n. 413/91) il prelievo è collegato esclusivamente al tempo del pagamento, e quindi al tempo in cui la novella ricchezza entra nella sfera giuridica del soggetto passivo che diventa così ‘possessore’ di un reddito tassabile (reddito che ha una disciplina particolare sul piano delle aliquote, come emerge dal diritto di opzione riconosciuto dal comma 7)”. Nello stesso senso Cass., 5113/2005.*

### 3. I soggetti passivi e la nozione di residenza fiscale.

I soggetti passivi dell'IRPEF sono individuati dall'art. 2, che vi include tutte le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Il concetto di **persona fisica** non crea particolari problemi basandosi sulla disciplina civilistica, non assumendo rilievo l'età, la capacità di agire, il sesso, lo stato civile e la cittadinanza.

Ben diversa è l'importanza del requisito della **residenza**, che, se è vero che di per sé non incide sulla soggettività passiva, assume rilievo ai fini dell'**estensione territoriale del presupposto di imposta**. Infatti, mentre i soggetti residenti sono tassati su tutti i redditi, ovunque prodotti (*worldwide income taxation* o **principio della tassazione del reddito mondiale**), i soggetti non residenti sono tassati soltanto per i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano (**principio della territorialità**).

L'art. 2, co. 2, definisce la **nozione di residenza** ai fini dell'IRPEF. In particolare, 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. Ai fini della integrazione della residenza in Italia devono essere soddisfatti due requisiti: l'uno oggettivo e l'altro temporale.

Il requisito oggettivo è integrato se la persona fisica, alternativamente: a) è iscritta nelle anagrafi comunali della popolazione residente; b) ha nel territorio dello Stato il domicilio, secondo la nozione di quest'ultimo prevista dall'art. 43, co. 1, c.c.; c) ha, sempre nel territorio dello Stato, la residenza *ex art. 43, co. 2, c.c.*

L'iscrizione all'anagrafe comunale avviene: a) per nascita; b) per esistenza giudizialmente dichiarata; c) per dichiarazione dell'interessato che ha trasferito la propria residenza da altro Comune o dall'estero. Il cittadino italiano che cancella la propria iscrizione anagrafica comunale e trasferisce la residenza all'estero è tenuto alla registrazione presso l'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.).

La **residenza anagrafica** è considerata una fattispecie formale, perché le indicazioni nel registro possono non corrispondere alla realtà fattuale. Secondo parte della dottrina, tale scelta legislativa è legata ad esigenze di semplificazione e certezza del prelievo, ma considerarla fondante di una "presunzione assoluta" di residenza (*rectius*, un elemento costitutivo della nozione di residenza fiscale) – come sostiene la giurisprudenza – costituirebbe un criterio irrazionale, che prescinderebbe dalla volontà del soggetto e che potrebbe condurre ad assoggettare ad imposta anche colui che sia privo di un collegamento con la comunità statale (quale, ad esempio, il cittadino emigrato all'estero che si sia dimenticato di chiedere la cancellazione dall'anagrafe) in violazione dell'art. 53 Cost.

#### L'ISCRIZIONE ANAGRAFICA NELLA GIURISPRUDENZA

La giurisprudenza ha applicato con estrema rigidità il requisito dell'iscrizione anagrafica. Più precisamente, si è negata la possibilità di provare il contrario, affermando che "la mera iscrizione nella anagrafe della popolazione residente in un comune italiano determina, ai sensi dell'art. 2 del d.p.r. n. 597 del 1973, l'assoggettamento ad IRPEF del soggetto iscritto" e che "non assumono rilievo in senso contrario né la sentenza penale di proscioglimento dal reato di omessa denuncia dei redditi, né l'attestazione di un'ambasciata straniera dalla quale risulti che il contribuente era residente in uno stato estero" (Cass., 9319/2006; Cass., 1783/1999). Inoltre, la stessa giurisprudenza è addirittura giunta ad imputare al contribuente gli effetti de-

gli errori commessi dall'amministrazione nella trasmissione al comune di provenienza dei dati necessari per la cancellazione dall'anagrafe, statuendo che l'iscrizione anagrafica costituisce "dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento" e che "il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un comune italiano" (Cass., 1215/1998).

Una persona fisica, anche se non è iscritta all'anagrafe comunale, è residente in Italia ai fini fiscali se ha nel territorio dello Stato il **domicilio**, inteso come il luogo in cui il soggetto ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi. A parere della consolidata giurisprudenza civilistica – cui la giurisprudenza tributaria si è adeguata – il domicilio deve essere individuato avendo riguardo a tutti i rapporti – economici, sociali, familiari, morali, culturali – inerenti ad un soggetto, mentre secondo la dottrina, sulla scorta di un'interpretazione sistematica delle norme civilistiche, il domicilio dovrebbe individuarsi avendo riguardo alla limitata sfera dei rapporti economico-patrimoniali, in modo da evitare possibili confusioni con la diversa nozione di residenza.

#### IL DOMICILIO NELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

La giurisprudenza tributaria ha accolto una nozione particolarmente lata di domicilio, facendovi rientrare tutti i rapporti inerenti ad un soggetto, siano essi economico-patrimoniali, ma anche sociali, familiari, morali e culturali. In questo senso deponavano già le pronunce di merito rese con riferimento al noto caso Pavarotti, in cui i giudici affermarono la residenza dell'artista in Italia avendo riguardo all'insieme dei rapporti del soggetto (CTP Modena, 985/1999; CTR Emilia-Romagna, 16/2000).

La Corte di Cassazione, poi, facendo leva sull'orientamento espresso dalla Corte di giustizia UE con riferimento alle norme della direttiva 83/182/CE in materia di importazione di mezzi di trasporto, ha addirittura affermato la prevalenza degli elementi personali (quali la nascita della figlia o la separazione dal coniuge) rispetto a quelli patrimoniali (Cass., 13803/2001; Cass., 6934/2011). Si registra, tuttavia, un recente e condivisibile orientamento contrario, secondo cui "le ragioni affettive e familiari (...) non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale" (Cass., 6501/2015).

Anche in mancanza dei due precedenti requisiti, una persona fisica è comunque fiscalmente residente in Italia qualora abbia nel territorio dello Stato la sua **residenza civilistica**, intesa come il luogo in cui ha la sua dimora abituale. Secondo la giurisprudenza prevalente la residenza è una *res facti*, alla cui individuazione concorrono il fatto oggettivo della stabile permanenza in un luogo – abitudine – e quello soggettivo della intenzione di dimorarvi abitualmente.

Per tutti i tre requisiti – tra loro alternativi, si ribadisce – vale, inoltre, il **requisito temporale**, nel senso che devono sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta, normalmente pari a 183 giorni (184 giorni per gli anni bisestili).

A seguito dell'intensificarsi di condotte evasive basate su **trasferimenti fittizi di residenza all'estero** da parte di persone fisiche, con L. 448/1998 è stato aggiunto all'art. 2 il comma 2-bis, in base al quale "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". Si tratta di una **presunzione legale relativa** in base alla quale i **cittadini italiani** cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e che trasferiscano la propria resi-

denza o il proprio domicilio in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (c.d. paradisi fiscali) si considerano comunque residenti in Italia. Tale previsione, proprio in quanto ammette la possibilità di provare che la situazione reale è diversa da quella presunta, riveste **natura antievasiva** (e non antielusiva), rispondendo alla necessità di contrastare efficacemente la **fittizia emigrazione** in Paesi e territori a fiscalità privilegiata, realizzata con l'unico fine di sottrarsi al regime fiscale più oneroso dello Stato di appartenenza, senza però un effettivo trasferimento della dimora e della sede di affari e interessi. La presunzione relativa in esame opera soltanto nei confronti di coloro che si sono trasferiti in uno Stato avente un regime fiscale privilegiato che sono stati dapprima individuati dal d.m. 4 maggio 1999 (c.d. *black list*).

Va infine evidenziato che la residenza fiscale ai fini IRPEF esplica effetti anche sulle **addizionali regionali e comunali IRPEF**, atteso che la rispettiva base imponibile è costituita da quella rilevante ai fini dell'IRPEF medesima. Le addizionali dovranno poi essere versate alla Regione o al Comune in cui il soggetto ha il proprio **domicilio fiscale** al 1° gennaio dell'anno interessato.

Nella trattazione dei soggetti passivi IRPEF, un'analisi particolare meritano poi da un lato il regime tributario dei redditi familiari e, dall'altro lato, i redditi prodotti dalle società di persone o prodotti, più in generale, in forma associata.

La tassazione dei **redditi** nell'ambito **del nucleo familiare** è stata oggetto di numerosi interventi normativi. Già nell'ambito dell'imposta complementare progressiva sul reddito di cui al r.d. 3062/1923 si prevedeva che il *pater familias* rappresentasse l'intero nucleo familiare nei rapporti con il Fisco, posto che in capo a lui confluivano anche i redditi della moglie e dei figli minori. All'epoca, tale **cumulo dei redditi coniugali** trovava la propria *ratio* nel concreto assetto dei rapporti familiari, sul presupposto che tutti i redditi della moglie, ivi compresi quelli di cui il marito non aveva la disponibilità giuridica, affluivano al soddisfacimento dei bisogni della famiglia. Tale regime di cumulo fu confermato anche nell'ambito della successiva riforma degli anni '70, individuando l'elemento determinante ai fini dell'applicazione del regime stesso nella **convivenza dei coniugi**, in mancanza della quale operava il criterio della "libera disponibilità". In tal caso, il cumulo si fondava sul presupposto che la convivenza consentisse ai membri della famiglia dei risparmi di spesa.

Tuttavia, il regime in parola fu causa di rilevanti dubbi di costituzionalità, anche in considerazione del fatto che esso, in ragione del carattere spiccatamente progressivo del tributo, si risolveva in un'imposizione penalizzante per il nucleo familiare, che finiva per sopportare un onere tributario complessivamente più gravoso di quanto sarebbe stato in assenza del regime di cumulo. Tali dubbi furono sciolti dalla Corte costituzionale, che con la più volte citata sentenza 179/1976 stabilì l'**incostituzionalità del regime** in parola, per violazione del principio di eguaglianza, del principio di capacità contributiva e della tutela della famiglia *ex art. 31 Cost.*

A seguito di tale pronuncia, le norme di cui al d.p.r. 597/1973 vennero modificate, nel senso di prevedere la **sogettività passiva distinta di ciascun coniuge**, limitatamente ai redditi a ciascuno di essi spettanti. Si ritiene, tuttavia, che ciò non impedisca di considerare la **famiglia** non già un soggetto passivo, bensì un centro di imputazione dei redditi dei singoli componenti il nucleo familiare, al fine della successiva applicazione di un sistema di **tassazione c.d. "per parti"** in capo ai componenti medesimi, tenendo conto del reddito complessivo dei coniugi da dividere poi in parti uguali (il c.d. *splitting*, applicato ad esempio in Germania) – idoneo peraltro ad evitare la discriminazione delle famiglie monoreddito, penalizzate dalla progressività dell'IRPEF rispetto a quelle bi-reddito – o anche dei fi-

gli componenti il nucleo familiare (il c.d. *quoziente familiare*, applicato ad esempio in Francia, e consistente nell'attribuire un "peso" nel quoziente anche ai figli).

Attualmente, al regime dei redditi familiari è dedicato l'art. 4, che si occupa, specificamente, del regime IRPEF della comunione legale, del fondo patrimoniale e dei redditi dei figli minori.

Quanto ai **redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale**, essi sono imputati a ciascun coniuge per metà del loro ammontare o per la diversa quota stabilita in eventuali convenzioni modificative. Tale criterio sembra coerente con il principio di capacità contributiva, se si tiene conto che, in base all'art. 186, co. 1, lett. c), c.c., i beni della comunione rispondono delle spese per il mantenimento della famiglia e per l'istruzione e l'educazione dei figli e di ogni obbligazione contratta dai coniugi nell'interesse della famiglia. Non v'è dubbio, infatti, che i redditi rivenienti da detti beni siano destinati al soddisfacimento delle esigenze familiari e che il potere decisionale sotteso a tale destinazione spetti ad entrambi i coniugi. Come specificato dall'art. 4, co. 1, lett. a), resta fermo che i proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono imputati a questo per l'intero ammontare.

I **redditi dei beni appartenenti al fondo patrimoniale** sono imputati per metà del loro ammontare netto a ciascun coniuge, indipendentemente dalla loro titolarità giuridica. Sulla giustificazione di tale criterio di imputazione la dottrina si è espressa in modi diversi. Per coloro che intendono il possesso di reddito quale materiale disponibilità dello stesso, la *ratio* di tale criterio di imputazione dovrebbe individuarsi, al pari dei beni ricompresi nella comunione legale, nel potere riconosciuto ai coniugi di disporre della fonte reddituale nell'interesse della famiglia. Maggiori difficoltà si riscontrano per la dottrina che collega il presupposto impositivo alla titolarità della fonte del reddito, posto che in tal caso la legittima imputazione dei redditi tra i coniugi richiederebbe che il conferimento del bene al fondo comporti sempre il trasferimento di un diritto reale del bene stesso ad entrambi i coniugi.

Per i **redditi dei figli minori soggetti all'usufrutto legale dei genitori**, si prevede poi che essi siano imputati a ciascun genitore per metà del loro ammontare. Qualora i figli minori siano però titolari di redditi derivanti dalla **propria attività lavorativa** o da **beni non soggetti all'usufrutto legale** sussiste l'obbligo di presentazione di una autonoma dichiarazione dei redditi da parte dei figli; dichiarazione che sarà presentata e sottoscritta dai genitori in qualità di **rappresentanti legali**.

Come accennato, un secondo profilo che merita analizzare in punto di definizione dei soggetti passivi IRPEF riguarda i **redditi prodotti in forma associata**. Come detto, l'IRPEF trova applicazione nei confronti delle persone fisiche, ma i redditi ben possono essere prodotti anche da organismi più ampi quali le società di persone o di capitali, le associazioni professionali, le imprese familiari e così via. Ebbene, il legislatore riconosce una soggettività tributaria piena soltanto alle società di capitali e agli enti equiparati, che sono soggetti passivi dell'IRES e dell'IRAP. Le società di persone residenti, invece, al pari degli enti ad esse assimilati non sono considerati soggetti passivi né dell'IRPEF, né dell'IRES (lo sono invece ai fini dell'IRAP).

Con riferimento ai redditi prodotti da tali entità, l'imposizione si svolge secondo il **principio di trasparenza**, in base al quale "*i redditi delle società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili*" (art. 5, co. 1). Sulla base di tale principio, le società di persone residenti non presentano un'autonoma soggettività tributaria ai fini dell'IRPEF, ma vengono considerate uno **strumento di produzione di un reddito di pertinenza dei soci**, ai quali viene

direttamente attribuito *pro quota*, indipendentemente dall'effettiva percezione. La diversità di tale modello di imputazione rispetto a quello applicabile nei confronti delle società di capitali si giustifica anche alla luce della **differente disciplina civilistica in tema di distribuzione degli utili**: a fronte, infatti, di una formale delibera di approvazione del bilancio e di successiva distribuzione degli utili nell'ambito delle società di capitali, per le società di persone non è prevista alcuna particolare formalità, ciò che consente, anche sotto il profilo costituzionale, di imputare loro direttamente il risultato dell'attività dell'impresa collettiva.

Il meccanismo dell'imputazione del reddito della società ai soci per trasparenza ha carattere generale, applicandosi non solo alla distribuzione degli utili, ma anche agli altri elementi che incidono sulla determinazione della base imponibile, quali, in particolare, le perdite – che sono imputate sempre *pro quota* – e le ritenute operate sui redditi della società, che sono scomputate dall'imposta dovuta dai soci. Se, dunque, si può escludere la soggettività passiva in senso sostanziale delle società di persone – almeno ai fini delle imposte sui redditi, posto che le stesse sono dotate di autonoma soggettività passiva ai fini IRAP – tale soggettività non viene meno dal **punto di vista formale e procedimentale**, atteso che permangono in capo alla società tanto gli obblighi strumentali legati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, quanto la soggettività passiva ai fini dell'eventuale successivo accertamento.

Quanto all'estensione applicativa del principio di trasparenza, vale rilevare che esso si applica *ex lege* per tutte le società di persone residenti – tra cui rientrano quelle società che per la maggior parte del periodo d'imposta abbiano la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (art. 5, co. 3, lett. d) – e, a partire dalla riforma IRES di cui al d.lgs. 344/2003, può trovare applicazione, su base opzionale e al ricorrere di determinati presupposti soggettivi e oggettivi, **nei confronti delle società di capitali**. In particolare, rientrano in questa categoria da un lato le società di capitali residenti che siano, a loro volta, partecipate esclusivamente da altre società di capitali residenti ciascuna con una percentuale di diritti di voto e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento e, dall'altro lato, le società a responsabilità limitata di piccola dimensione che abbiano un volume di affari non superiore a quello richiesto per l'applicazione degli studi di settore ed una compagine partecipativa composta esclusivamente da soci persone fisiche in numero non superiore a dieci (ovvero venti nel caso di società cooperative). Il principio di trasparenza **non si applica, invece, alle società di persone non residenti**, che sono considerate soggetti passivi dell'IRES, in considerazione della difficoltà per il fisco di reperire i soci di una società non residente.

Le norme di cui all'art. 5 trovano applicazione anche nei confronti delle **società di armamento**, che sono equiparate alle società in nome collettivo o in accomandita semplice, a seconda che siano costituite all'unanimità o a maggioranza, delle **società di fatto**, che sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici, a seconda che abbiano o meno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, delle **associazioni di professionisti** senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, che sono equiparate alle società semplici, con la differenza che l'atto di determinazione delle quote di partecipazione può essere redatto fino al momento alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.

Il principio di trasparenza trova applicazione anche nei confronti del **G.E.I.E.** (Gruppo Europeo di Interesse Economico), previsto dal regolamento europeo 1985/2137/CEE, volto a facilitare o sviluppare le attività economiche dei suoi membri mettendo in comune ri-

sorse, attività ed esperienze. Ne consegue che i redditi e le perdite del G.E.I.E. sono imputati a ciascun membro, indipendentemente dall'effettiva percezione, nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali. La qualificazione del reddito dipende dall'attività esercitata: se i membri sono imprenditori, l'attività del gruppo è d'impresa e, quindi sono d'impresa i redditi imputati ai membri; se il G.E.I.E. è costituito tra professionisti, il suo reddito è di lavoro autonomo.

Al ricorrere di determinate condizioni, il principio di trasparenza può infine trovare applicazione nei confronti dell'**impresa familiare** di cui all'art. 230-*bis* c.c., intesa come l'impresa (necessariamente individuale, mai societaria: Cass., SS.UU., 23676/2014) nella quale i familiari dell'imprenditore prestano la propria attività di lavoro in modo continuativo. Ai fini tributari, si intendono quali familiari il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. L'impresa familiare non costituisce un autonomo soggetto d'imposta. Essa, tuttavia, acquista rilievo ai fini tributari qualora anteriormente all'inizio del periodo d'imposta sia stato redatto un atto pubblico o una scrittura privata autenticata, dal quale risultino i nomi dei familiari partecipanti ed il rapporto di parentela con l'imprenditore. In presenza di tale atto, il reddito risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore viene imputato, proporzionalmente alla rispettiva quota di partecipazione, a ciascun familiare, nel limite massimo complessivo del 49 per cento. Inoltre, nella dichiarazione dei redditi l'imprenditore deve indicare le quote di partecipazione agli utili spettanti a ciascun familiare e i collaboratori devono invece dichiarare di aver prestato la propria attività d'impresa in modo continuativo e prevalente. Le **cautele** predisposte dal legislatore hanno evidente funzione antielusiva e sono volte ad evitare che, ripartendo tra tutti i familiari il reddito derivante dall'attività d'impresa, venga **eluso il principio di progressività** sotteso all'imposizione IRPEF. In quest'ottica, dunque, trova giustificazione questo peculiare regime di imputazione, da alcuni definito come trasparenza "impropria", in quanto inapplicabile in assenza dell'atto di determinazione delle quote. In tale ultimo caso, infatti, titolare del reddito rimane esclusivamente l'imprenditore individuale. Quanto alla natura del reddito oggetto di imputazione, la maggior parte della dottrina ritiene che sia il reddito dell'imprenditore familiare, sia quello dei collaboratori debbano essere qualificati come **reddito d'impresa**. Infine, va rilevato che proprio in considerazione della natura individuale dell'impresa familiare, l'Amministrazione finanziaria, mutando il proprio precedente orientamento (Nota min., 984/1997), ha affermato l'imputabilità esclusiva all'imprenditore delle **plusvalenze** derivanti dalla cessione dell'azienda (Ris., 78/E/2015). Si tratta, tuttavia, di conclusione che mal si armonizza con il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui l'assimilazione dell'impresa familiare alle società di persone implichi necessariamente in sede di accertamento l'imputazione dei redditi ai singoli partecipanti (Cass., 15315/2000; 5726/2018).

Da non confondere con l'impresa familiare è l'**azienda coniugale**, riconducibile alla comunione legale di cui all'art. 177 c.c. In tal caso, potremo avere due ipotesi. Qualora si tratti di aziende gestite da entrambi i coniugi **costituite dopo il matrimonio**, saremo in presenza di una società di fatto, equiparata alla società di persone. Qualora si tratti, invece, di aziende **appartenenti ad uno dei coniugi prima del matrimonio**, ma gestite da entrambi, saremo in presenza di una ditta individuale, in cui il coniuge titolare dichiarerà il reddito di impresa (al 50 per cento o per la diversa quota stabilita nella convenzione matrimoniale), e l'altro coniuge dichiarerà la sua quota a titolo di reddito di partecipazione.