
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

Silvia Mencarelli

SEZIONE I

CARATTERI GENERALI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il presupposto: la nozione di reddito. – 2.1. (*Segue*): il possesso del reddito. – 3. I redditi sostitutivi e risarcitori e la disciplina degli interessi. – 4. La tassazione dei redditi illeciti. – 5. I criteri soggettivi di applicazione dell'imposta. – 6. I criteri di localizzazione dei redditi prodotti dai non residenti. – 7. I redditi prodotti in forma associata e i redditi dell'impresa familiare. – 8. I redditi della famiglia. – 9. La determinazione della base imponibile e dell'imposta. – 10. La tassazione separata.

1. - *Premessa*

Nell'ambito del sistema dell'imposizione diretta, la tassazione della capacità contributiva espressa dal reddito delle persone fisiche è affidata all'IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche), tributo che colpisce l'incremento di ricchezza riferibile alla persona fisica, svolgendo una funzione analoga a quella esercitata dall'IRES (Imposta sul Reddito delle Società) nei confronti dei soggetti diversi dalle persone fisiche.

L'imposta in questione, introdotta nei primi anni settanta del secolo scorso, riveste ancora oggi un ruolo centrale nel nostro sistema tributario, trovando diffusa applicazione e costituendo un modello di produzione normativa tributaria anche per altre forme di imposizione, nonostante il testo originario abbia subito continue modifiche.

Nel sistema precedente a quello emergente dalla riforma tributaria degli anni settanta, risultante dalla l.d. 9 ottobre 1971, n. 825, dalla quale l'IRPEF ha tratto origine, l'imposizione sui redditi era realizzata da quattro imposte reali e proporzionali e l'imposizione personale svolgeva una funzione "complementare"¹.

¹ Si trattava dell'imposta sui terreni, dell'imposta sul reddito agrario, dell'imposta sui fabbricati e dell'imposta di ricchezza mobile, istituita nel 1864 (su cui v. P. CLEMENTINI - C. BERTELLI - E. SCANDALE, *Commento alle leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1934, p. 11 ss.). Completavano il sistema due tributi globali: l'imposta sulle società, che colpiva il reddito delle società di capitali (istituita con L. 6 agosto 1954, n. 603, in seguito recepita nel Testo unico delle Imposte Dirette del 1958,

Tale sistema impositivo, risultando troppo complesso ed articolato, in occasione della citata riforma è stato profondamente modificato e le imposte previgenti sono state sostituite da un'unica imposta riferibile alle persone fisiche secondo i criteri della "personalità" (vale a dire della tassazione del reddito in considerazione delle spese personali del soggetto passivo), "onnicomprendività" (in quanto idonea a colpire tutti i redditi prodotti nel periodo di imposta) e "progressività" (quindi determinabile con l'applicazione di aliquote progressive, crescenti con l'aumentare della base imponibile).

Ulteriori connotati essenziali della nuova imposta erano: a) l'esclusione dal reddito imponibile dei redditi esenti, di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta ovvero ad imposta sostitutiva e di quelli tassati separatamente; b) l'accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata e l'imputazione dei medesimi secondo il principio di "trasparenza"; c) l'imponibilità del reddito complessivo "netto", costituito dalla somma algebrica di tutti i redditi, delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese, arti e professioni nonché degli oneri deducibili.

Sulla base di tali principi, il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ha così istituito l'IRPEF, un tributo che, sebbene colpisca diverse categorie di reddito aventi ciascuna distinte regole di determinazione, riunisce in un unico coacervo i redditi delle varie specie (il reddito complessivo).

Essa ha un carattere *personale*, in quanto nella determinazione della base imponibile si attribuisce rilievo anche ai bisogni ed alle spese primarie sostenute dalla persona fisica (quali, ad esempio, le spese mediche, le assicurazioni sulla vita, ecc.). In particolare, gli istituti che contribuiscono alla valorizzazione della situazione personale del soggetto passivo sono gli *oneri deducibili*, specifiche spese individuate dal legislatore che possono essere dedotte dal reddito complessivo, e le *detrazioni di imposta*, che invece riducono direttamente l'imposta lorda.

L'IRPEF, inoltre, è *progressiva*, in quanto è previsto un meccanismo di graduazione delle aliquote che aumentano in misura più che proporzionale al livello del reddito (in conformità alla prescrizione costituzionale dell'art. 53, comma 2, Cost.).

Oggi la disciplina sostanziale dell'IRPEF è contenuta nel d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di seguito denominato "TUIR"), con il quale il legislatore ha riordinato la materia che con il tempo aveva visto sovrapporsi numerosi provvedimenti integrativi². La normativa concernente il tributo in

su cui v. L. NAPOLITANO, *La imposta sulle società*, Milano, 1955; più di recente si veda E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, pp. 79 ss.), e la c.d. imposta complementare, introdotta con il r.d. 30 dicembre 1923, n. 3062 (su cui v. N. D'AMATI, voce *Sistema tributario*, in *Noviss. Dig. It., App.*, vol. VII, Torino, 1987, p. 266; O. POLI, *L'imposta complementare progressiva sul reddito*, Milano, 1969).

² Gli altri due tributi diretti introdotti dalla riforma tributaria erano l'IRPEG (Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche), istituita con il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 (ed oggi sostituita dall'IRES, Imposta sul Reddito delle Società) e l'ILOR (Imposta Locale sui Redditi), istituita con il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, oggi abrogata, che colpiva soltanto i redditi di origine patrimoniale. Nel campo della tassazione indiretta, la novità di maggior rilievo è stata, invece, l'introduzione dell'IVA (Imposta sul Valore Aggiunto), disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633, che nella

questione, inoltre, è contenuta anche in altre disposizioni appartenenti ad altri corpi normativi che integrano la materia³.

Una radicale prospettiva di modifica del sistema dell'imposizione sul reddito era stata prevista dalla l.d. 7 aprile 2003, n. 80, che, in un più ampio disegno di riforma del sistema fiscale statale, mirava a ridurre le diverse imposte vigenti, con la previsione di cinque imposte ordinate in un unico codice: imposta sul reddito, imposta sul reddito delle società, imposta sul valore aggiunto, imposta sui servizi (in luogo dell'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastali, dell'imposta di bollo, della tassa sulle concessioni governative, della tassa sui contratti di borsa, dell'imposta sulle assicurazioni e dell'imposta sugli intrattenimenti) ed accisa. Tuttavia, il legislatore ha, di fatto, attuato soltanto una parte di questa delega mediante l'emanazione del d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, con cui è stata introdotta l'IRE, mentre non è mai divenuta operativa la trasformazione dell'IRPEF in IRE (Imposta sul Reddito), a causa della mancata emanazione dei relativi decreti attuativi, facendo venir meno il completamento del disegno sistematico a cui era diretta la citata L. n. 80/2003⁴.

Negli ultimi anni, inoltre, il legislatore ha sempre dimostrato un certo interesse per la modifica del regime di tassazione del reddito di impresa prodotto dalle persone fisiche, oggetto di ripetuti progetti di riforma non andati tuttavia a buon fine⁵. Anche la più recente Imposta sul Reddito d'Impresa (IRI), introdotta con la legge di Bilancio 2017, è stata poco dopo abrogata, prima ancora che potesse produrre i suoi effetti⁶, per essere sotto certi aspetti trasfusa all'interno del TUIR in seguito alla

sua struttura ha superato l'effetto cumulativo dell'IGE e gli effetti distorsivi della tassazione dei consumi sia nel campo della produzione che della distribuzione (per approfondimenti sull'IVA, v. S. MENCARELLI - R.R. SCALESE - G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Torino, 2022). Sulle ragioni della riforma tributaria degli anni settanta si vedano, in particolare, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pp. 773 ss.; N. D'AMATI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, pp. 115 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, pp. 1 ss.

³ Tra cui il d.P.R. n. 600/1973, in materia di accertamento; il d.P.R. n. 602/1973, sulla riscossione; il d.lgs. n. 461/1997, sulla riforma dei redditi di capitale; il d.lgs. n. 471 e il d.lgs. n. 472/1997, in tema di sanzioni amministrative; il d.lgs. n. 74/2000, disciplinante i reati in materia di imposte sui redditi e IVA.

⁴ L'IRE, infatti, è stata in seguito abrogata dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007), che ha contestualmente reintrodotta l'IRPEF.

⁵ Tale forma di tassazione era stata prevista già dalla l.d. n. 133 del 1999, che prevedeva, tra i criteri direttivi, la separazione del reddito d'impresa dalle altre categorie reddituali, per sottoporlo alla stessa aliquota prevista per le persone giuridiche. Successivamente, la legge finanziaria per il 2001 (L. n. 388 del 2000), aveva introdotto un sistema di tassazione separata del reddito d'impresa per gli imprenditori individuali e le società di persone, con aliquota proporzionale, che tuttavia venne in seguito soppresso. Anche la l. 11 marzo 2014, n. 23, sulla riforma del sistema fiscale, aveva riproposto tale meccanismo di tassazione al fine di separare la tassazione dei redditi di impresa, tassati con la stessa aliquota dell'IRE, da quella degli altri redditi della persona fisica, tassati ai fini IRPEF. Tuttavia, il termine per l'esercizio della delega è poi infruttuosamente scaduto il 27 giugno 2015, senza che tali previsioni siano state attuate.

⁶ La legge 11 dicembre 2016, n. 232, aveva introdotto un regime opzionale, consistente nell'applicazione al reddito di impresa prodotto dagli imprenditori individuali e dalle società di persone di una aliquota proporzionale del 24 per cento, la cui entrata in vigore era stata in seguito differita al 1° gennaio 2018. Tale regime, tuttavia, non ha di fatto trovato concreta applicazione, essendo stato abrogato a decorrere dal 2018 dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145. Per approfondimenti sull'abrogata IRI (Imposta sul Reddito di Impresa), si veda F. RASI, *L'imposta sul reddito di impresa (IRI)*:

revisione del sistema di tassazione dell'IRPEF introdotto tramite la legge delega n. 111/2023⁷.

Per effetto delle modifiche introdotte nella disciplina dell'imposta, caratterizzate di volta in volta, dalla previsione di regimi di imposizione sostitutiva o forfetaria, l'IRPEF ha visto modificarsi la struttura originaria e in particolare perdere quei caratteri di generalità e progressività, in quanto a gran parte delle fonti reddituali viene assegnata una forma di tassazione alternativa a quella ruotante sull'imposizione sul reddito complessivo della persona fisica. Di tale evoluzione (o involuzione) del sistema impositivo del reddito delle persone fisiche si è tenuto conto nel Disegno di legge delega del 5 ottobre 2021, diretto alla razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario, che prevede specifici interventi nella disciplina dell'imposizione sul reddito e si spinge al definitivo abbandono del modello unitario di imposta personale sul reddito complessivo delle persone fisiche⁸.

L'IRPEF è stata da ultimo oggetto di una profonda riforma per effetto della recente legge 9 agosto 2023, n. 111, contenente delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, in attuazione della quale sono stati emanati il d.lgs. n. 216/2023 e il d.lgs. n. 192/2024, attuativi, rispettivamente, del primo e del secondo modulo della revisione di IRPEF e IRES.

2. - Il presupposto: la nozione di reddito

Nell'ambito dello studio relativo al presupposto dell'IRPEF, la dottrina distingue tradizionalmente tra un *profilo oggettivo*, costituito dal "reddito", ed un *profilo soggettivo*, dato dalla relazione tra il reddito stesso ed il soggetto passivo⁹, rappresentato dal "possesso" del reddito. Tali aspetti strutturali della fattispecie imponibile si riscontrano, in particolare, dalla lettura dell'art. 1 del d.P.R. n. 917/1986 il quale stabilisce che «*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*».

Il profilo oggettivo del presupposto, costituito dal *reddito*, è assunto dunque dal citato art. 1 quale indice di ricchezza sul quale applicare le aliquote, ma di esso non

vecchie "delusioni" e nuove "aspettative" o vecchie "aspettative" e nuove "delusioni", in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, pp. 707 ss.

⁷ La legge delega n. 111/2023 ha previsto un regime opzionale per le imprese in contabilità ordinaria che avvicina il trattamento fiscale delle imprese individuali e delle società di persone a quello riservato alle società di capitali. In particolare, la lett. g) dell'art. 5 prevede «*per i redditi d'impresa, la previsione di un regime opzionale di tassazione per le imprese in contabilità ordinaria che favorisca la tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione mediante l'assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) con l'assoggettamento a un'imposta ad aliquota proporzionale uniformata a quella dell'IRES, restando ferma la partecipazione alla formazione del reddito complessivo degli utili prelevati dall'imprenditore e di quelli distribuiti ai soci, fino a concorrenza delle somme assoggettate alla predetta imposta proporzionale, e prevedendo lo scomputo di quest'ultima dall'imposta personale*». Per approfondimenti, S. CINIERI, *Riforma fiscale: inizia a delinearsi la nuova IRI per le imprese individuali*, in *Quotidiano Ipsos* del 16 ottobre 2023.

⁸ Sul punto v. E. DELLA VALLE, *Le coordinate della delega sulla "riforma" del sistema tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, suppl. online, 17 novembre 2021.

⁹ Fra i tanti si vedano: E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962, p. 296; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 94.

viene fornita una definizione a carattere generale¹⁰. Nel tentativo di individuare tale nozione, la dottrina ha cercato di ricondurre il concetto di reddito ad una delle possibili definizioni elaborate dalla scienza delle finanze, nell'ambito della quale il reddito è considerato come “prodotto” (quindi riconducibile ad un'attività o ad un atto di gestione produttivo della ricchezza)¹¹, come “entrata” (quindi costituito da qualunque incremento del patrimonio preesistente, indipendentemente dalla connessione con una fonte produttiva)¹² oppure come “reddito consumato” (coincidente con il flusso di beni e servizi che il soggetto acquisisce durante un certo periodo di tempo)¹³.

L'evoluzione normativa dell'ordinamento fiscale ha dimostrato un tendenziale adeguamento all'impostazione del reddito “prodotto”, in quanto quasi tutte le fattispecie reddituali provengono da una fonte produttiva, costituita da un'attività oppure da un capitale¹⁴. Tuttavia, non mancano fattispecie reddituali dove è sicuramente meno evidente, se non addirittura assente, il collegamento tra la produzione del reddito e l'attività produttiva svolta dalla persona fisica, come è il caso, ad esempio, delle vincite, dei concorsi e delle lotterie (che costituiscono redditi diversi), dei contributi e delle liberalità erogate a favore dell'imprenditore (che nell'ambito del reddito d'impresa danno luogo a sopravvenienze attive) o, ancora, di altre forme di proventi conseguiti a titolo gratuito, quali i contributi in conto esercizio (costituenti ricavi).

In realtà, il problema dell'individuazione di un concetto unitario di reddito ha assunto rilievo prevalentemente sotto la vigenza del d.P.R. n. 597/1973, il cui art. 80, in materia di redditi diversi, includeva nel reddito complessivo dell'IRPEF “*ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati*”, rendendo necessario definire, in termini generali, i caratteri di una fattispecie di natura reddituale. Tuttavia, proprio i problemi interpretativi sorti su tale formula residuale hanno condotto il legislatore a modificare radicalmente la precedente impostazione attraverso la soppressione di tale norma residuale, articolando, nell'ambito del TUIR, la categoria dei redditi diversi in una serie di fattispecie specifiche, seppure eterogenee. Alla luce di tale nuova impostazione, la dottrina più recente ha sottolineato la scarsa utilità, nell'attuale contesto normativo, del tentativo di identificare un concetto unitario di reddito, ritenendo di dover intendere come tale semplicemente le varie fattispecie

¹⁰ Sull'evoluzione del concetto di reddito: E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, cit.; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit.; G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, p. 214.

¹¹ Su tale nozione di reddito si veda, in particolare, E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, cit., p. 361; A.D. GIANNINI, *Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano*, in *Riv. Pol. Econ.*, 1935, pp. 397 e 592; A. BERLIRI, *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1939, I, p. 11.

¹² Secondo tale definizione, ogni forma di ricchezza che si aggiunge al patrimonio costituisce reddito, compresi gli arricchimenti gratuiti e gli incrementi di valore dei beni posseduti (sui quali si veda A. FEDELE, *Profili dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali nell'ordinamento italiano*, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970, p. 154; F. ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma, 1964, p. 102).

¹³ In tal senso L. EINAUDI, *Corso di scienza delle finanze. La riforma sociale*, Torino, 1932, p. 165.

¹⁴ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2005, p. 17. Non sembrano, invece, riscontrabili ipotesi di “reddito-spesa”, rappresentato dalla sola ricchezza destinata al consumo su cui v. L. EINAUDI, *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, in *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1958, p. 3.

che il legislatore tributario ha espressamente previsto (c.d. tesi “nominalistica”), ispirandosi al principio della capacità contributiva, sancito dall’art. 53 Cost., nella individuazione della base economica del dovere del concorso alle pubbliche spese¹⁵.

In linea con tale impostazione, l’art. 1 specifica che il presupposto dell’IRPEF è il possesso dei redditi rientranti in una delle sei categorie previste dall’art. 6, comma 1 (redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa, redditi diversi), confermando che è reddito ciò che è normativamente qualificato come tale nella disciplina delle categorie suddette.

Il concetto di reddito, in ogni caso, non va confuso con quello di patrimonio, il quale designa l’insieme delle attività e delle passività possedute da un determinato soggetto a una certa data, presentandosi, dunque, come un concetto statico. Diversamente, il reddito misura l’aumento di ricchezza prodotta dal soggetto in un determinato lasso di tempo, costituito dal *periodo di imposta* (coincidente per le persone fisiche con l’anno solare), e quindi ha natura sostanzialmente dinamica¹⁶.

Alla luce di quanto disposto dall’art. 1 del TUIR, i redditi attratti ad imposizione possono essere monetari, quindi *in denaro*, oppure non monetari, vale a dire *in natura*. Questi ultimi possono essere costituiti da beni o servizi ed il valore monetario ad essi attribuito corrisponde al loro *valore normale* che, ai sensi dell’art. 9, comma 3, del TUIR, coincide con «il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e 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 e servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi». Il valore normale, in definitiva, è dato sostanzialmente dal valore di mercato del bene o servizio, per la cui determinazione occorre fare riferimento ai listini ed alle tariffe del soggetto che li ha forniti e, in mancanza, alle mercuriali ed ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d’uso. Esso rappresenta un criterio di determinazione alternativo del reddito, in quanto applicabile quando quest’ultimo non è espresso in moneta di conto, e trova particolare applicazione nel calcolo di alcune componenti del reddito di impresa, come ad esempio i ricavi o le plusvalenze patrimoniali derivanti da autoconsumo dei beni dell’impresa (artt. 85, comma 2 e 86, comma 3) oppure le sopravvenienze attive in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria (art. 88, comma 5).

Diverse sono le problematiche che, invece, discendono dai redditi espressi in moneta di conto, tra le quali particolare evidenza assume il fenomeno dell’inflazione che, provocando un aumento del livello dei prezzi, comporta un incremento dei redditi in termini puramente nominali, producendo seri effetti distorsivi sul sistema tributario a causa della progressività dell’imposizione (c.d. *fiscal drag*). Per limitare tali

¹⁵ C. GLENDI, *La nozione di reddito fiscale*, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 127; G. TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 54. Tale posizione viene criticata da altri autori, osservando che il legislatore non ha piena discrezionalità nell’assoggettare ad imposizione alcuni proventi anziché altri, essendo comunque vincolato dal principio di capacità contributiva (F. TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Tomo I, *L’imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, p. 7).

¹⁶ R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2005, p. 15; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, p. 43; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 18.

effetti sui redditi differenziali derivanti dalla cessione di beni espressi in valori non più attuali, il legislatore è regolarmente intervenuto con apposite leggi di rivalutazione monetaria, consentendo l'aggiornamento dei valori fiscalmente riconosciuti di tali beni a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva¹⁷.

2.1. - (Segue): *il possesso del reddito*

Il *possesso* esprime la relazione giuridica che secondo il legislatore deve intercorrere tra l'elemento oggettivo (reddito) e la persona fisica. Anche il termine “possesso” ha suscitato incertezze interpretative a causa della mancata previsione di una definizione specifica, accentuate dalla difficoltà di accostare due termini espressione di concetti tra loro incompatibili, l'uno di un potere materiale (il possesso), l'altro di un concetto puramente astratto (il reddito)¹⁸.

Tali dubbi interpretativi hanno condotto alla formazione di diverse teorie, la prima delle quali, invocando il principio dell'“unità dell'ordinamento giuridico”, ha ricondotto il possesso all'eccezione civilistica (art. 1140 c.c.) e, quindi, considerandolo come espressione di un esercizio di fatto sulla cosa dei poteri corrispondenti al diritto di proprietà o di altro diritto reale, lo ha identificato in una relazione tra il soggetto e una cosa materiale¹⁹.

Tale impostazione, tuttavia, è stata in seguito respinta dalla maggior parte della dottrina²⁰, osservando come il reddito non sia costituito da una “cosa”, suscettibile di possesso secondo il significato ad esso attribuito dal codice civile; in effetti, numerose fattispecie reddituali sono meramente figurative, come ad esempio i redditi prodotti dalle società di persone, che sono imputati secondo il “principio di trasparenza” ai soci, indipendentemente dalla loro distribuzione, o il reddito di impresa, costituito da un dato meramente contabile, derivante dal bilancio d'esercizio.

¹⁷ Numerose sono state le leggi di rivalutazione monetaria che hanno permesso di rivalutare, con effetti sia civilistici che fiscali, i beni rilevanti ai fini dell'imposizione tributaria. L'ultimo provvedimento risale alla L. n. 207/2024 (legge di bilancio per il 2025), che ha consentito alle imprese di rivalutare i terreni edificabili e i terreni a destinazione agricola nonché le partecipazioni (quotate e non quotate) mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 18 per cento sull'importo rivalutato. Sull'argomento si rinvia E. NUZZO, voce *Rivalutazione e congruaggio monetario*, in *Enc. Dir.*, Agg. I, Milano, 1997.

¹⁸ Al riguardo si veda A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 783. Sull'argomento specifico cfr. N. D'AMATI, *Il “presupposto” dell'imposta complementare*, in *Giur. Imp.*, 1963, p. 712; A. CICOGNANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980, p. 18.

¹⁹ In tal senso M.A. GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983; R. PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1982, I, p. 632; G. PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario. I tributi in Italia*, Padova, 2001, pp. 7 ss.

²⁰ In senso critico verso tale interpretazione si vedano: N. DOLFIN, *Profili tributari del trattamento del gruppo europeo di interesse economico*, in *Giur. Cost.*, 1976, pp. 2164 ss.; R. WIERDIS, *Il possesso quale presupposto dell'imposta secondo l'art. 1 della legge Irpef*, in *Vita Not.*, 1976, p. 116; G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, p. 298; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 18; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 47; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 34; G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993, pp. 59 ss.

È per tali ragioni che altra parte della dottrina, interpretando la normativa allora vigente²¹, ha ritenuto di dover intendere il possesso nel senso di “materiale disponibilità”²² o “concreta disponibilità”²³ del medesimo, quindi come disponibilità effettiva del reddito, indipendentemente dalla titolarità giuridica della fonte. Questa teoria, in sostanza, ricostruisce 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 ponendo in essere atti di gestione.

Infine, secondo una terza teoria, il possesso del reddito si traduce nei diversi criteri di imputazione soggettiva stabiliti di volta in volta all’interno della disciplina di ciascuna categoria reddituale, la quale ultima viene di solito tradotta nella titolarità di situazioni soggettive che conferiscono il potere di godere e di destinare il reddito, come ad esempio la proprietà o l’usufrutto (con riferimento ai redditi fondiari), oppure diritti di credito, oppure ancora situazioni giuridiche più complesse, quale può essere la titolarità dell’impresa, in relazione ai relativi redditi²⁴.

3. - *I redditi sostitutivi e risarcitori e la disciplina degli interessi*

La definizione del presupposto dell’IRPEF, come appena illustrata, va integrata con l’art. 6 TUIR che, dopo avere individuato al comma 1 le sei categorie di reddito tassabili (a ciascuna delle quali è riservato un distinto regime giuridico dai capi II e seguenti), sancisce importanti principi generali per una corretta determinazione dell’imposta.

La prima regola è costituita dal *principio di sostituzione* fissato dal comma 2 del citato art. 6, secondo il quale i proventi e le indennità conseguiti in sostituzione 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 norma, applicabile per tutte le categorie di reddito, riguarda sia gli emolumenti attribuiti in funzione sostitutiva di redditi, sia le somme concesse per risarcire una perdita di redditi. Nel primo caso (proventi sostitutivi), si tratta di proventi che

²¹ Il riferimento è all’art. 3 d.P.R. n. 597/1973, che faceva ricomprendere nella base imponibile IRPEF non solo i redditi propri del contribuente, ma anche i redditi altrui dei quali egli avesse avuto la disponibilità o l’amministrazione, senza obbligo della resa dei conti.

²² Cfr. G.A. MICELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1970, p. 371; A. BERLIRI, *Il Testo Unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 345.

²³ Cfr. E. POTTIO, *L’ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pp. 181 ss.; N. D’AMATI, *Diritto tributario. Lineamenti legislativi*, Torino, 1981, p. 128; L. FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del “presupposto di fatto” del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, p. 454.

²⁴ S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 47; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 18; A. FEDELE, “Possesso” di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo, in *Giur. Cost.*, 1976, I, p. 2164.

sostituiscono un reddito già venuto ad esistenza, ma non ancora tassato (in quanto non ancora incassato), nel secondo caso (proventi risarcitori) si tratta di proventi che risarciscono quanto avrebbe costituito reddito, secondo la disciplina delle singole categorie.

Le maggiori difficoltà interpretative derivanti dalla lettura di tale disposizione sono sorte per l'individuazione dei proventi risarcitori, in relazione ai quali la dottrina, nel tenere conto della distinzione civilistica operata dalla giurisprudenza tra *danno emergente* (ovvero volto ad una reintegrazione patrimoniale) e *lucro cessante* (diretto invece a reintegrare una perdita di redditi), ha attribuito rilevanza reddituale ai soli risarcimenti corrisposti a fronte di quest'ultimo²⁵.

In effetti, sul tema della tassabilità dei proventi risarcitori si è registrata un'ampia casistica che ha coinvolto soprattutto i redditi di lavoro dipendente, in relazione ai quali si è consolidato nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale per poter negare l'assoggettabilità ad IRPEF dell'erogazione economica effettuata al lavoratore dipendente da parte del datore di lavoro è necessario accertare che essa non trovi la sua causa nel rapporto di lavoro e che non sia attribuita per sostituire un reddito o per risarcire un danno consistente nella perdita di redditi futuri²⁶.

Essendo tale il significato della norma, in dottrina è stata generalmente sottolineata la finalità antielusiva della disposizione medesima²⁷, diretta a contrastare il tentativo di qualificare come risarcimento di danni le vere e proprie erogazioni di reddito. In altri casi, ne è stata ravvisata una portata ancora più ampia, contenente

²⁵ Tale criterio distintivo era stato adottato da dottrina e giurisprudenza già in epoca precedente all'emanazione del TUIR sostenendo che, nell'ambito delle somme ottenute a titolo d'indennizzo, fosse necessario distinguere la parte destinata a reintegrare una diminuzione patrimoniale (come tale tassabile) da quella destinata a sostituire un guadagno futuro, ma certo, non verificatosi a causa dell'illecito (A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 362). Sulla rilevanza di tale distinzione nei redditi di lavoro dipendente vedi E. DELLA VALLE, *Appunti in tema di erogazioni risarcitorie ed indennità sostitutive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, pp. 821 ss.; P. PURI, *A proposito del trattamento fiscale dell'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, II, p. 252; F. BATOCCHI, *L'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento del dirigente d'azienda*, in AA.VV., *Il reddito di lavoro dipendente*, a cura di V. FICARI, Torino, 2002, pp. 429 ss.

²⁶ Alla luce di tale interpretazione, è stata ritenuta tassabile l'indennità sostitutiva di ferie non godute e l'indennità per mancato riposo settimanale, perché hanno natura retributiva e non risarcitoria (Cass., 26 ottobre 2000, n. 5728, in *Foro Amm.*, 2000, p. 3072; Cass. 18 maggio 2023, n. 13727). L'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento deve ritenersi tassabile nei limiti in cui risulti destinata ad integrare la mancata percezione di un reddito (Cass. 25 maggio 2007, n. 12301, in *Il Fisco*, 2007, p. 4317; Cass., 2 agosto 2002, n. 11687, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 219); se il licenziamento riguarda un dirigente non è tassabile, in quanto ristora il danno cagionato dal datore di lavoro al prestigio e all'immagine professionale del dirigente (Cass. 1° agosto 2002, n. 11455, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 219; Cass. 21 ottobre 1998, n. 10419, in *Giur. Imp.*, 1999, p. 18). Più di recente sono stati ritenuti non tassabili gli importi riconosciuti al lavoratore quale risarcimento del danno *ex art. 35*, comma 5, d.lgs. n. 165/2001 in quanto aventi una funzione esclusivamente risarcitoria (Cass. 12 giugno 2024, n. 16320, Cass. 7 marzo 2023, n. 6827; Cass. 10 maggio 2022, n. 14842), l'indennità percepita a favore di situazioni di disabilità (Cass. 6 febbraio 2024, n. 3332) e quella corrisposta per la reintegrazione dell'energia psicofisica del lavoratore (Cass. 10 maggio 2022, n. 14842). Per ulteriori approfondimenti, v. di recente L. DEL FEDERICO, *L'applicabilità dell'IRPEF alle indennità risarcitorie nelle controversie lavoristiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, II, pp. 319 ss.

²⁷ In tal senso vedi v. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pp. 781; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 45.

la disciplina di una disponibilità volontaria dei redditi e la conseguente cedibilità a titolo oneroso dei crediti futuri²⁸.

La seconda parte dell'art. 6, comma 2, TUIR, dispone che «*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*», qualificando, quindi, gli interessi moratori e quelli per dilazione di pagamento come accessori della fattispecie reddituale individuata dalla fonte del credito (ovvero dalla fonte reddituale di provenienza) e inquadrandoli nella stessa categoria di reddito alla quale si riferiscono²⁹. Tali proventi sono assoggettati alla medesima disciplina della categoria reddituale in cui si colloca il credito da cui traggono origine; pertanto, sono esclusi da imposizione qualora accedano ad un reddito non assoggettato a tassazione.

La norma in commento ha assunto una certa importanza per risolvere il problema della qualificazione giuridica degli interessi in materia tributaria, questione posta sotto il vigore del d.P.R. n. 597/1973, che assoggettava ad IRPEF, quali redditi di capitale, gli interessi moratori e, in generale, tutti i tipi di interessi, con espressa esclusione degli interessi compensativi³⁰. Questi ultimi nella materia tributaria non sono stati mai definiti a livello normativo e la giurisprudenza li ha individuati in modo diverso rispetto alla definizione fornita dal codice civile (art. 1499)³¹, considerando come tali quegli interessi corrisposti ad un soggetto per ripristinare il patrimonio ad esso sottratto per un certo lasso di tempo (vi rientrano, ad esempio, gli interessi sui crediti di lavoro dipendente, gli interessi dovuti in caso di risarcimento del danno alla persona o, in generale, in caso di ritardato pagamento di illeciti extracontrattuali)³².

²⁸ In questa direzione v. G. TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, cit., p. 58, secondo il quale dalla norma in questione sembrerebbe potersi affermare che un soggetto possa cedere ad un terzo, a fronte di un corrispettivo, il proprio reddito relativo ad un determinato periodo di imposta, al lordo o al netto delle spese occorrenti. In tal caso il cedente sarà tassato sul provento sostitutivo, mentre il reddito sarà tassabile, al netto del prezzo pagato, a carico dell'acquirente. Sulla portata di tale disposizione si veda anche M. MICCINESI, voce *Reddito delle persone fisiche (imposta sul)*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. comm.*, vol. VI, Torino, 1991, p. 175; M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 113.

²⁹ In tal modo, ad esempio, se gli interessi moratori maturano in conseguenza di una dilazione di pagamento concessa a fronte di un compenso derivante dall'attività di lavoro autonomo saranno assoggettati alla medesima disciplina fiscale dei redditi di lavoro autonomo. Allo stesso modo, gli interessi corrisposti sulle retribuzioni pagate in ritardo, essendo costitutivi del credito principale e, quindi, addendi del reddito di lavoro dipendente, sono tassabili secondo le regole di tale categoria reddituale (Cass., 27 gennaio 2004, n. 1381).

³⁰ L'art. 41, lett. i), d.P.R. n. 597/1973 prevedeva che, oltre alle fattispecie precedentemente menzionate nel medesimo articolo, costituissero reddito di capitale «*gli altri interessi non aventi natura compensativa e ogni altra rendita o provento in misura definita derivante dall'impiego di capitale*».

³¹ Sulla definizione di interessi compensativi nell'ambito del codice civile v. M. LIBERTINI, voce *Interessi*, in *Enc. Dir.*, vol. XXII, Milano, 1972, p. 96.

³² Cfr. R. LUPI, *Gli interessi non derivanti da un "impiego di capitale" nelle imposte dirette; dalla natura compensativa al nuovo testo unico Irpef*, in *Rass. Trib.*, 1987, I, p. 98. ss.; A. CICOGNANI, *Imputazione "per cassa" e diritto intertemporale in una recente sentenza della suprema Corte in tema di interessi maturati sui redditi di lavoro dipendente ex art. 429 c.p.c.*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, p. 84 (note 15 ss.). Sulla natura compensativa degli interessi maturati sui crediti di imposta anche la giurisprudenza è concorde, escludendoli di conseguenza dai redditi di capitale ex art. 44 del TUIR (tra le tante, per citarne alcune recenti, v. Cass. 4 novembre 2021, n. 31820; Cass. 2 novembre 2023, n. 30402).

L'attuale TUIR non contiene espressi richiami agli interessi compensativi, ma la dottrina ne esclude generalmente la tassazione, almeno per le persone fisiche che non svolgono attività d'impresa, in quanto trattasi di proventi non derivanti da rapporti aventi ad oggetto l'impiego del capitale, secondo la definizione fornita dall'art. 44, lett. h), TUIR, ma aventi funzione prevalentemente risarcitoria³³. A tale conclusione si giunge generalmente anche con riferimento agli interessi compensativi percepiti nell'ambito dell'attività di impresa (ad es. quelli sui rimborsi di imposta), non essendo stata più riproposta nel TUIR, in seguito alla riforma operata con il d.lgs. n. 344/2003, la disposizione che prevedeva espressamente la tassazione degli interessi, a qualunque titolo percepiti, nell'attività imprenditoriale, indipendentemente dalla loro natura³⁴. Tuttavia, secondo un'altra interpretazione, si potrebbe, al contrario, argomentare che tutti i proventi riconducibili all'attività di impresa sono tassabili, in forza del "principio di attrazione", e che quindi lo sarebbero anche gli interessi non derivanti da impiego del capitale³⁵.

4. - La tassazione dei redditi illeciti

Una questione interessante sul piano teorico ha riguardato il trattamento tributario dei redditi provenienti da attività illecite, problema su cui in passato si erano formate due tesi contrapposte. L'una argomentava che anche i proventi derivanti da attività illecite dovessero essere tassati e che nulla poteva impedire, in linea di principio, che un fatto qualificato come illecito da altre norme dell'ordinamento (si pensi al contrabbando di sigarette, allo spaccio di stupefacenti, allo sfruttamento della prostituzione, ecc.) potesse considerarsi espressivo di attitudine a contribuire alle pubbliche spese³⁶; l'altra escludeva la tassabilità dei redditi in questione in considerazione del fatto che un reddito illecito, in quanto soggetto a confisca o ad obblighi di restituzione, non avrebbe potuto essere oggetto di "possesso" da parte del contribuente, facendo venire meno ogni collegamento tra questi ed il reddito medesimo³⁷.

³³ Sull'argomento si veda G. TINELLI, *Osservazioni sulla pretesa tassabilità degli interessi di mora maturati sui crediti di imposta*, in *Rass. Trib.*, 1984, II, p. 337; R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989, p. 85; S.M. CECCACCI, *Il regime degli interessi non derivanti da impiego del capitale*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa*, vol. II, Saggi, a cura di G. TABET, Padova, 1997, pp. 334 ss.

³⁴ Si trattava dell'art. 56 TUIR che, nella versione precedente a quella risultante dalla riforma del 2003, prevedeva che «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».

³⁵ Sul punto vedi S. COVINO, *Di nuovo intassabili, anche per le imprese, gli interessi non derivanti da impiego di capitale?*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2006, pp. 103 ss.

³⁶ Sulla tassazione dei redditi da illecito cfr. E. DELLA VALLE, *Proventi illeciti e obbligazione tributaria*, in *Riv. Trim. Dir. Pen.*, 1991, p. 573; P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, p. 507; A. MARCHESELLI, *Le attività illecite; presunzioni e fisco*, Padova, 2001; L. TOSI, *La tassabilità dei redditi da attività delittuose*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, I, p. 7; A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000; M. NUSSI, *Proventi illeciti, tangenti e riferibilità soggettiva del presupposto delle imposte sui redditi* (nota a Cass., 18 gennaio 2008, n. 1058, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 495); P. BORIA, *La nozione di reddito ed il regime dei proventi illeciti nel sistema*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, pp. 3 ss.; C. SIMONE, *La rilevanza reddituale dei proventi illeciti*, Pacini Giuridica, 2024.

³⁷ Escludono la rilevanza reddituale dei proventi illeciti A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 325; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, p. 229; B. COCIVERA, *Guida alle imposte dirette*, Roma, 1956, p. 304.

Su tale questione, sulla quale la Corte di Cassazione si era generalmente pronunciata nel senso della tassabilità³⁸, è in seguito intervenuto il legislatore disponendo, mediante l'art. 14, comma 4, L. 24 dicembre 1993, n. 537, che nelle categorie di reddito soggette a imposta (quelle indicate nell'art. 6 TUIR) «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»³⁹. La suddetta disposizione, in definitiva, disciplina l'imponibilità di quelle attività illecite (senza distinzione tra illecito civile, penale e amministrativo) quando si verificano due condizioni: il provento non è sottoposto a sequestro o confisca penale (quindi è rimasto nella disponibilità del contribuente) ed è riconducibile all'interno di una delle fattispecie imponibili individuate dal legislatore⁴⁰.

Quanto alla prima condizione, si ritiene che, sebbene la previsione faccia riferimento solo al sequestro e alla confisca penali, per ragioni di coerenza debba essere estesa a tutti gli altri provvedimenti, di natura civile e amministrativa, che hanno analogo carattere confiscatorio o restitutorio⁴¹.

La seconda condizione (riconducibilità del provento ad una categoria reddituale) sembra, invece, essere stata in seguito superata dall'art. 36, comma 34-bis, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, con il quale è stato precisato che il citato art. 14, comma 4, L. n. 537/1993 si deve interpretare nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art. 6 TUIR, sono comunque considerati come redditi diversi⁴². Questa norma, dunque, sembrerebbe attrarre a tassazione tutti

³⁸ Cfr., per tutte, Cass. 24 gennaio 1992, n. 9405, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 2809; Cass. pen., SS.UU., 7 marzo 1994, n. 2798, in *Corr. Trib.*, 1994, p. 822. Per una approfondita rassegna della giurisprudenza sul tema, cfr. I. CHERCHI, *La tassazione dei proventi illeciti (1990-2005: rassegna di giurisprudenza)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, II, p. 417. Tra le tante sentenze più recenti, v. Cass. 20 gennaio 2022, n. 23079, in *Giur. It.*, con commento di M. DA ROLD.

³⁹ La successiva giurisprudenza della Corte di Cassazione ha sostenuto la natura interpretativa di tale intervento legislativo e, quindi, la sua applicazione retroattiva (Cass. civ., sez. I, 19 aprile 1995, n. 4381, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 1995, p. 873, con commento di C. GLENDI, *Sulla tassazione dei proventi illeciti*; Cass., sez. trib., 13 maggio 2003, n. 7337, in *Corr. Trib.*, 2003, p. 2563; Cass., 29 settembre 2005, n. 19078, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2006, p. 43, con commento di G. TINELLI (il quale propone di attribuire all'art. 14, comma 4, L. n. 537/1993, limitatamente alla previsione della causa di esclusione della tassabilità del reddito illecito, una portata procedurale); Cass. 10 novembre 2006, n. 24085, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 140; Cass., 10 gennaio 2008, n. 1058, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 488; più di recente, Cass. 13 gennaio 2023, n. 929 (con applicazione anche in caso di processo penale in corso). In dottrina v. F. AMATUCCI, *La natura innovativa del regime impositivo dei proventi illeciti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II, p. 659; A. GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000).

⁴⁰ Sugli effetti di tale disposizione in materia di IVA v. Cass., 17 novembre 2006, n. 24471 (in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2007, p. 115). Sul tema v. F. STRADINI, *L'imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei proventi illeciti: tra norme interne e principi comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 1197; A. MARCHESELLI, *Proventi illeciti e imponibilità iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, II, p. 389.

⁴¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, p. 1123.

⁴² Con questa nuova disposizione sembrerebbe, dunque, stata attuata quella volontà che era emersa già antecedentemente alla L. n. 537/1993 e che è ben riassunta nella relazione di accompagnamento al disegno di Legge 22 giugno 1993, n. 1325, ove, appunto si palesa l'intenzione «di introdurre un'ulteriore fattispecie residuale da includere nell'articolo 81» (corrispondente all'attuale articolo 67) «del TUIR 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

gli arricchimenti patrimoniali (non sottoposti a sequestro o confisca) derivanti da illecito, anche se non inquadrabili in una delle categorie previste dal Testo Unico (si pensi, ad esempio, ai proventi dei reati di furto, rapina, concussione, corruzione, ecc.).

Il quadro normativo della disciplina fiscale delle fattispecie costituenti reato è stato in seguito ulteriormente arricchito dall'art. 8, comma 1, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, che è intervenuto sui c.d. "costi da reato", introducendo una modifica al comma 4-bis dell'art. 14 della citata L. n. 537/1993. Tale norma dispone l'indeducibilità dei costi e delle spese afferenti beni o servizi direttamente utilizzati per commettere *delitti non colposi* per i quali sia stata esercitata azione penale o, comunque, il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato⁴³. Con tale modifica normativa il legislatore tributario ha accolto le obiezioni sollevate dalla dottrina⁴⁴ e dalla giurisprudenza sotto la vigenza della precedente formulazione⁴⁵, che prevedeva l'indeducibilità di ogni componente negativo di reddito genericamente riconducibile ad una condotta penalmente rilevante, sia in ordine alla corretta individuazione dei presupposti richiesti per la sua applicazione, sia avuto riguardo al rispetto del principio della capacità contributiva.

Con la norma in questione, infatti, è stata limitata la deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi e delle spese connessi in modo diretto al compimento delle fattispecie di reato più gravi, evitando che tale indeducibilità potesse essere letta

furti, tangenti), con lo scopo di ampliare in questo settore le ipotesi per tassazione rispetto a quelle già esistenti». Sulla portata di tale norma v. Circ. Ag. Entrate del 4 agosto 2006, n. 28/E, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 2872.

⁴³ Sulla disposizione in commento, v. M. PROCOPIO, *La c.d. riforma dei costi illeciti e la sua aderenza ai principi di capacità contributiva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, pp. 531 ss.; A. MANZITTI - M. FANNI, *La nuova disposizione sui "costi da reato" e la soggettiva inesistenza al "test" delle prime (timide) applicazioni giurisprudenziali*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2012, pp. 750 ss.; I. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pp. 567 ss.; A. MANZITTI - M. FANNI, *L'indeducibilità dei "costi da reato": quando la soluzione genera (potenziali) nuovi problemi*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 1901. Sulla norma in questione si è pronunciata anche la Corte Costituzionale con ordinanza del 16 luglio 2012, n. 190, in *Giur. Cost.*, 2012, p. 2750; S. FAIELLA, *L'obbligo fiscale di dichiarazione fiscale dei proventi da reato. Responsabilità penale vs. diritto al silenzio*, in *Cass. Pen.*, 2021, 718 ss.

⁴⁴ A. VIGNOLI, *Determinazione della ricchezza e "costi da reato": una sanzione impropria a presidio dell'etica degli affari*, in *Dial. trib.*, 2001, p. 636.

⁴⁵ Nella precedente formulazione, l'art. 14, comma 4-bis, L. n. 537/1993 disponeva l'indeducibilità dei costi e delle spese riconducibili a fatti, atti o attività "qualificabili come reato"; pertanto, ad una generale imponibilità dei proventi illeciti (sancita dal comma 4 dell'art. 14 della medesima Legge) non corrispondeva una generale indeducibilità dei relativi costi, poiché tale indeducibilità era prevista soltanto per le attività costituenti illecito penale, e non anche illecito civile o amministrativo. All'orientamento giurisprudenziale, secondo il quale l'art. 14, comma 4-bis, L. n. 537/1993 (*ante* modifiche) dovesse applicarsi in ogni ipotesi di illecito penale (e quindi anche ai reati tributari) (Comm. Trib. Prov. Ravenna, 1° dicembre 2008, n. 113), si era contrapposta una diversa posizione dei giudici tributari, secondo cui i costi correlati ad ipotesi di reato avrebbero dovuto considerarsi indeducibili soltanto ove riferibili ad attività da cui derivassero proventi illeciti (Comm. Trib. Reg. Lombardia, 15 novembre 2010, nn. 102 e 103). Su tale questione, v. R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1935; S. SCREPANTI, *L'indeducibilità dei costi da reato*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 958.

come una sanzione impropria, venendo in tal modo la stessa ad essere inquadrata come regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile⁴⁶.

5. - I criteri soggettivi di applicazione dell'imposta

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, TUIR "*Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*". Con tale norma la disciplina IRPEF completa la definizione della fattispecie sostanziale del tributo, individuando il soggetto cui si riferisce l'effetto impositivo derivante dal verificarsi della fattispecie imponibile, ma anche il soggetto cui deve, di regola, imputarsi il reddito.

Tutte le persone fisiche, dunque, residenti e non residenti, sono soggetti passivi dell'IRPEF, indipendentemente dall'età, dal sesso, dallo stato civile, dalla cittadinanza e dalla capacità di agire (in quanto agli adempimenti tributari provvedono i rappresentanti legali)⁴⁷.

Nell'individuare i criteri di determinazione della base imponibile, l'art. 3 del TUIR dispone poi che: *«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'art. 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato»*. Dunque, nei confronti dei soggetti residenti l'IRPEF si applica su tutti i redditi posseduti, indipendentemente dal luogo di produzione degli stessi (*worldwide income taxation* o principio della tassazione del reddito mondiale), mentre per i non residenti concorrono alla formazione dell'imponibile solamente i redditi prodotti nel territorio dello Stato (principio della territorialità). La previsione del principio di territorialità per la tassazione dei redditi dei non residenti mette in risalto la natura reale dell'imposta applicata nei confronti di tali soggetti, diversamente dall'ispirazione personale del meccanismo impositivo relativo ai soggetti residenti.

Le regole di applicazione dell'imposta ora descritte trovano giustificazione nell'art. 53 Cost. che, da un lato, estende l'obbligo del concorso alle pubbliche spese a "*tutti*", sia cittadini che stranieri, in ragione di ogni forma di manifestazione di ricchezza del soggetto passivo, anche se localizzata fuori dal territorio dello Stato, e, dall'altro lato, sottintende un ragionevole legame di collegamento del contribuente con l'ordinamento, il quale può essere di natura personale (come la residenza) o economica (come lo svolgimento di un'attività nel territorio dello Stato o la titolarità di diritti su beni ivi situati, secondo le regole disciplinate dall'art. 23 TUIR)⁴⁸.

Invero, la presenza dei due diversi criteri di localizzazione del reddito può creare problemi di doppia imposizione in relazione alla stessa espressione di ricchezza, poiché non è escluso che i redditi prodotti all'estero da un residente in Italia vengano

⁴⁶ Cfr. A. VOZZA, *Corollari sulla natura sanzionatoria dell'indeducibilità dei costi da reato*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 1327; E.M. BAGAROTTO, *L'indeducibilità dei costi da reato: tra questioni processuali e tassazione al lordo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2024, pp. 1794 ss.

⁴⁷ M. LEO - F. MONACCHI - M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, vol. I, Milano, 2007, p. 19; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 2003, p. 785; E. POTTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, pp. 1246.

⁴⁸ In tal senso F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 214 ss.

tassati anche nel paese della fonte. Per evitare tali fenomeni di doppia imposizione internazionale (vietati dal nostro ordinamento, ma non da quello internazionale), l'art. 165 TUIR prevede un *credito di imposta per i redditi prodotti all'estero*, riconoscendo ai residenti il diritto di detrarre dall'imposta dovuta in Italia le imposte pagate a titolo definitivo nello Stato estero⁴⁹, sino a concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero e quello complessivo⁵⁰.

La nozione di residenza è fissata dal comma 2 dell'art. 2, il quale precisa che, ai fini delle imposte sul reddito, si considera residente la persona fisica che, per la maggior parte del periodo di imposta, soddisfa almeno una delle seguenti condizioni: a) ha la propria dimora abituale in Italia; b) ha il domicilio, da intendersi come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le proprie relazioni personali e familiari, in Italia; c) è fisicamente presente in Italia; d) è iscritta nelle anagrafi della popolazione residente, a meno che non sia in grado di dimostrare che tale iscrizione non corrisponde a una residenza effettiva nel territorio dello Stato.

La norma, quindi, riconduce la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche a quattro presupposti fondamentali tra loro alternativi⁵¹, i quali devono sussistere per più di sei mesi (quindi per almeno 183 giorni), avendo riguardo anche a periodi non consecutivi nel corso dell'anno (quindi sommandoli tra di loro): uno, di tipo formale, consistente nell'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente; gli altri tre di tipo sostanziale, costituiti dalla residenza, dal domicilio e dalla presenza fisica nello Stato. Tale requisito temporale minimo è ritenuto integrato dalla dottrina anche qualora l'iscrizione anagrafica durante tale periodo sia stata discontinua, mentre per il domicilio e la residenza si richiede una continuità, vista l'intrinseca stabilità sottesa a tali criteri di collegamento.

Il concetto di residenza cui fa riferimento il comma 2 dell'art. 2 del TUIR deve essere interpretato ai sensi del codice civile e, conseguentemente, secondo

⁴⁹ F. AVELLA, *La definitività dell'imposta estera per beneficiare del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero e la (mancata) decadenza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, V, p. 6); R. RUSSO, *Nozione di reddito prodotto all'estero: brevi riflessioni a margine di un recente pronunciamento ministeriale*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2004, p. 1151.

⁵⁰ Sul fenomeno della doppia imposizione internazionale e sui metodi per la sua eliminazione si veda F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, pp. 31 ss.; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Padova, 2020, pp. 118 ss., cui si rinvia anche per la bibliografia citata; F. ARDITO, *Commento all'art. 165*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di G. TINELLI, Padova, 2009, pp. 1403 ss.; A. CONTRINO, *Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero*, in *Dig. Comm.*, Torino, Agg. 2007. Si veda anche l'art. 15 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, che, nel fornire l'interpretazione autentica dell'art. 165 del TUIR, ha chiarito che le imposte estere a cui fa riferimento tale disposizione, per le quali il contribuente può ottenere il riconoscimento del credito d'imposta, sono sia quelle oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni, sia le altre imposte gravanti sul reddito.

⁵¹ Secondo l'Amministrazione finanziaria (C.M. 2 dicembre 1997, n. 304, in *Corr. Trib.*, 1997, n. 3685 e circolare Agenzia delle Entrate 4 novembre 2014, n. 20/E), la giurisprudenza (Cass., 7 novembre 2001, n. 13803, in *Giur. Imp.*, 2002, p. 13) e la dottrina (A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 794; G. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Speciale*, Torino, 2008, p. 27), i requisiti previsti dal legislatore sono tra loro alternativi e non concorrenti e, pertanto, è sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto possa essere considerato fiscalmente residente in Italia.

l'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale ad esso relativa; ai fini del concetto di domicilio, invece, si privilegiano le relazioni personali e familiari rispetto a quelle economiche, a differenza di quanto previsto nel codice civile⁵². In tale nozione, quindi, rientrano i rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normative (ad esempio, il rapporto di coniugio o di unione civile), così come le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità (ad esempio, la convivenza).

L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente acquisisce il valore di una presunzione relativa, che può essere disapplicata laddove il contribuente sia in grado di dimostrare che, per la maggior parte del periodo d'imposta, non abbia configurato nessuno dei criteri alternativi, diversi da quello anagrafico, previsti dal legislatore⁵³.

Il criterio della presenza fisica, invece, è basato esclusivamente sulla presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato italiano, a prescindere dalle relative motivazioni. Pertanto, ad esempio, coloro che, venendo a svolgere una attività lavorativa nel nostro Stato, anche in *smart working*, sono ivi presenti per la maggior parte dell'anno, sono da considerare fiscalmente residenti in Italia⁵⁴. Il legislatore chiarisce che la materiale permanenza nel territorio dello Stato rileva anche se non continuativa, per cui nel conteggio della "*maggior parte del periodo di imposta*" occorre tenere conto anche delle frazioni di giorno, seppur di breve durata.

⁵² Sui concetti civilistici di domicilio e residenza si rinvia a P. FORCHIELLI, voce *Domicilio, residenza e dimora* (dir. priv.), in *Enc. Dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 847; L. MONTUSCHI, *Del domicilio e della residenza*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA - G. BRANCA, Bologna-Roma, 1979, p. 9 ss.; V. AMICO, voce *Domicilio (residenza e dimora)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 2007, vol. V, p. 611.

⁵³ Prima delle recenti modifiche introdotte al concetto di residenza dal d.lgs. n. 209/2023, il requisito della residenza era invece considerato preclusivo rispetto a quello del domicilio e della residenza. Sul punto, Cass., 20 aprile 2006, n. 9319, in *Banca Dati Fisconline*; conf. anche Cass., 6 febbraio 1998, n. 1215, in *Foro It.*, 1998, I, p. 1128, e Cass., 3 marzo 1999, n. 1783, in *Banca Dati Fisconline*. Per la giurisprudenza di merito vedi Comm. Trib. Reg. Toscana, 9 gennaio 2003, n. 96 e Comm. Trib. Reg. Campania, 11 aprile 2004, n. 61 (tutte in *Servizio di Documentazione economica e tributaria* del sito www.finanze.it). Anche i soggetti non iscritti all'anagrafe erano considerati "residenti" ai fini dell'IRPEF qualora avessero stabilito nel territorio nazionale la sede principale dei loro affari ed interessi o l'abituale dimora (v. Cass., 15 marzo 2013, n. 6598, in *Quotidiano on line*, 2013; Cass., 14 aprile 2012, n. 5382, in *Boll. Trib.*, 2012, p. 1413; Cass., 25 marzo 2011, n. 6934, in *Banca Dati Fisconline*, 2011). Secondo la Corte di Cassazione, inoltre, essendo l'iscrizione anagrafica preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'estero non rilevava fino a quando non risultasse la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano (Cass. 18 gennaio 2022, n. 1355, in *Banca Dati Fisconline*). Per l'analisi di altri particolari aspetti connessi al concetto di residenza ai fini fiscali, v. G. MARONGIU, voce *Domicilio, residenza, dimora nel diritto tributario*, in *Dig., Disc. Priv.*, Sez. Comm., vol. V, Torino, 1990, p. 142; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit.; E. IASCONI, *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, p. 1157; G. MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma, 2008; F. DELLI FALCONI - G. MARIANETTI, *La rilevanza degli interessi familiari nella determinazione della residenza fiscale*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2011, p. 117; E. DELLA VALLE, *Come gli interessi familiari incidono sulla residenza fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 302; G. GIANGRANDE, *Ancora sul concetto di residenza fiscale delle persone fisiche: profili applicativi e aspetti probatori*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, pp. 261 ss.; G. MELIS, *Le interrelazioni tra la nozione di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, pp. 29 ss. Sul concetto di residenza come da ultimo introdotto, v. L. PEVERINI, *Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2024, V, pp. 55 ss.; S. DORIGO, *La "nuova" residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della persona fisica in Italia; primi spunti critici*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2024, pp. 531 ss.

⁵⁴ Cfr. circolare Agenzia delle Entrate 4 novembre 2014, n. 20/E.

Il principio di tassazione su base mondiale applicabile ai soggetti residenti ha subito una deroga per effetto dell'art. 1, comma 152, della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), il quale, introducendo il nuovo art. 24-*bis* del TUIR, consente alle persone fisiche che intendano trasferire la propria residenza fiscale in Italia di poter optare per l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva dell'IRPEF dei redditi prodotti all'estero. In questa ipotesi, per ciascun periodo d'imposta è dovuta un'imposta sostitutiva forfettaria di 200 mila euro, a prescindere dall'importo dei redditi esteri, da versare in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi⁵⁵.

Per poter esercitare l'opzione è necessario aver ricevuto la risposta favorevole ad un apposito interpello presentato all'Agenzia delle Entrate ed al riscontro di una serie di condizioni; inoltre, anche i familiari di cui all'art. 433 c.c. possono beneficiare del regime agevolativo in questione, a condizione che soddisfino le medesime condizioni di residenza, ma in questo caso l'imposta sostitutiva è di 25 mila euro per ciascun periodo di imposta. Le nuove disposizioni prevedono, ad ogni modo, la possibilità di non avvalersi, per sé o per uno o più familiari, dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi di uno o più Stati o territori esteri (*cherry picking clause*), dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione, o con successiva modifica della stessa. Per tali redditi, dunque, troverà applicazione la tassazione ordinaria e si potrà beneficiare del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero, previsto dall'art. 165 del TUIR.

Altra fondamentale disposizione in tema di residenza ai fini fiscali delle persone fisiche è quella concernente i *trasferimenti fittizi della residenza all'estero* da parte di persone fisiche, disciplinata dall'art. 10, comma 1, L. 23 dicembre 1998, n. 448 (modificato dall'art. 1, comma 83, lett. a), L. 24 dicembre 2007, n. 244), che ha aggiunto il comma 2-*bis* all'art. 2 del TUIR. Con tale disposizione, in particolare, viene disposto, con presunzione relativa, che si considerano residenti i cittadini italiani cancellati

⁵⁵ L'opzione in questione deve essere esercitata dopo aver ottenuto una risposta favorevole ad un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è trasferita la residenza in Italia. L'accesso al regime agevolativo è subordinato al riscontro di una serie di condizioni, tra le quali la mancata residenza fiscale in Italia per un periodo di tempo almeno pari a 9 periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. L'agevolazione in questione, inoltre, può essere riconosciuta per un periodo massimo di quindici anni ed è revocabile; gli effetti dell'opzione cessano in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva nella misura e nei termini previsti; inoltre, la revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione. Il nuovo regime impositivo in questione ha da subito sollevato dubbi di legittimità costituzionale in relazione al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., in considerazione del diverso trattamento fiscale riservato alle persone fisiche residenti, che sono tassate per il reddito ovunque prodotto secondo criteri di progressività, rispetto a quello delle persone fisiche originariamente residenti all'estero che si trasferiscono in Italia, ai quali il concorso alle spese pubbliche secondo criteri di progressività è richiesto solo per i redditi prodotti in Italia, mentre per quelli prodotti all'estero (che potrebbero anche essere la parte preponderante) si applicherebbe un'imposizione forfettaria fissa (E. DELLA VALLE - CARDELLA, *Per la sostitutiva sul rientro interpelli senza linee guida*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 gennaio 2017). Per approfondimenti, v. G. ASCOLI - M. PELLECCIA, *Il nuovo regime per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Il Fisco*, 2017, pp. 507 ss.; N. SARTORI, *Il regime fiscale dei non residenti*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2020, pp. 32 ss.

dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, i c.d. *paradisi fiscali*, cioè gli Stati diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale⁵⁶. In questo caso spetta al contribuente dimostrare che il dato formale della cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente in Italia non è dettato dalla volontà di evadere le imposte italiane, ma si accompagna all'elemento sostanziale dell'effettivo trasferimento all'estero del proprio centro degli affari e degli interessi vitali nonché della propria dimora abituale⁵⁷.

Per quanto concerne, invece, le società di persone, sono considerate residenti quando hanno, per la maggior parte del periodo di imposta, nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Viene specificato, al riguardo (art. 5, comma 3, lett. d), che per "sede di direzione effettiva" (terminologia mutuata dalla prassi internazionale, "*place of effective management*") o per brevità "POEM") si intende "*la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*", mentre per "gestione ordinaria" si intende "*il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente*"⁵⁸.

6. - I criteri di localizzazione dei redditi prodotti dai non residenti

La qualificazione come "non residente" della persona fisica si ricava da una lettura "in negativo" dell'art. 2 prima commentato, considerando tale colui che non sia qualificato come fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano.

La legge tributaria introduce precise regole per stabilire a quali condizioni il reddito del non residente debba considerarsi prodotto nel territorio dello Stato, dettando nell'art. 23 TUIR criteri di collegamento del reddito con il territorio distinti per ciascuna categoria reddituale, in base alla peculiarità della relativa fonte⁵⁹.

In primo luogo, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi *fondari*, i quali, essendo per definizione normativa quelli "*inerenti ai terreni ed ai fabbricati situati nel territorio dello Stato*" (art. 25), producono redditi tassabili in Italia solo qualora l'immobile posseduto dal non residente sia ubicato nel territorio dello Stato e sia iscritto in catasto, con attribuzione di rendita. Qualora il relativo reddito

⁵⁶ Per approfondimenti v. G. MAISTO, *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, IV, pp. 55; P. PIANTAVIGNA, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'Irpef*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2013, pp. 275 ss.

⁵⁷ Per dimostrare la residenza effettiva all'estero, ad esempio, possono essere esibiti: il contratto di locazione o acquisto di un immobile nel nuovo Paese di residenza, le bollette di utenze, la tessera sanitaria estera, l'iscrizione a scuola o università dei figli, il conto corrente bancario, la partecipazione a eventi, club o attività sportive, un contratto di lavoro, ecc.

⁵⁸ Il concetto di residenza delle società di persone è stato introdotto dal d.lgs. n. 209/2023 ed è identico a quello previsto per le società di capitali e gli enti soggetti ad IRES, su cui A. SAVORANA, F. VISMARA, *Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società (in una prospettiva anche sovranazionale)*, in www.rivistadirittributario.it, 18 aprile 2024.

⁵⁹ Sui criteri di collegamento vedasi, fra i tanti, L. PERRONE, *L'imposizione del reddito delle società ed enti non residenti*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, p. 495; C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, p. 242.

non sia determinabile catastalmente (come nel caso dei terreni dati in affitto per usi non agricoli), gli immobili daranno luogo ad un reddito diverso, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. e).

I *redditi di capitale*, invece, si considerano prodotti in Italia se corrisposti dallo Stato o da altri soggetti residenti. Una deroga a tale criterio è stata introdotta con il d.lgs. n. 259/1999 relativamente agli interessi e altri proventi derivanti dai conti correnti o depositi bancari e postali i quali, se percepiti dai non residenti, non si considerano prodotti in Italia e, quindi, non sono ivi tassabili.

I *redditi di lavoro dipendente* si considerano prodotti nel territorio dello Stato se scaturiscono da attività lavorative ivi prestate. Fanno eccezione a questa regola generale alcuni proventi, come le pensioni ed il trattamento di fine rapporto, che si considerano prodotti in Italia alla diversa condizione che siano corrisposti dallo Stato, da un soggetto residente o da una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, indipendentemente dal luogo di prestazione dell'attività. Tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sono soggetti al criterio del luogo della prestazione unicamente i compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative ed i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente; tutti gli altri sono considerati prodotti in Italia in base al diverso criterio della residenza del soggetto erogante.

Per i *redditi di lavoro autonomo* rileva, allo stesso modo di quanto già precisato per i redditi di lavoro dipendente, la circostanza che derivino da attività svolte in Italia. Anche per tali redditi, tuttavia, in alcuni casi assumono rilevanza, anziché il luogo di svolgimento dell'attività, le caratteristiche del soggetto che eroga il reddito, come nel caso delle *royalties* (compensi per l'utilizzazione dei brevetti, opere d'ingegno, marchi di impresa, ecc.), che si considerano prodotte nel territorio dello Stato se corrisposte dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni in Italia di non residenti. Analogo criterio è previsto per altri proventi (come le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e delle funzioni notarili e di quelle percepite dagli sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva).

I *redditi di impresa* si considerano prodotti in Italia quando derivano da attività ivi esercitate dall'impresa non residente mediante una *stabile organizzazione*. Quest'ultima, in sostanza, costituisce il criterio di attrazione al territorio di uno Stato dei redditi in esso prodotti dall'impresa non residente e coincide in una struttura che, secondo la definizione normativa (art. 162 del TUIR), risulti fiscalmente rilevante e stabile nel tempo⁶⁰. Ed ancorché la legge ricollegli alla stabile organizzazione

⁶⁰ L'art. 162 TUIR, nel fornirne la definizione (che rispecchia quella contenuta nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con l'OCSE), distingue tra *stabile organizzazione materiale* e *stabile organizzazione personale*. La prima (commi 1-4) è costituita dalla *sede fissa di affari*, vale a dire dallo spazio fisico destinato allo svolgimento dell'attività imprenditoriale (edifici, strutture, installazioni, anche nel sottosuolo), con caratteristiche di stabilità sia in senso territoriale (quindi presente in un certo luogo in modo durevole), sia in senso spaziale (quindi individuabile in uno spazio geografico determinato e circoscritto, all'interno dello Stato). La stabile organizzazione può essere costituita, tuttavia, anche da una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato in modo tale da non far risultare una consistenza fisica nel territorio dello stesso (fattispecie rivolta essenzialmente alle attività digitali o multidimensionali, che

situazioni soggettive di carattere formale e sostanziale (come, ad esempio, dichiarazioni, ritenute, pagamenti di imposte), essa non costituisce un soggetto autonomo di diritto tributario distinto dal soggetto non residente (a cui essa appartiene), a cui unicamente vanno riferite tali situazioni soggettive. In altri termini, soggetto passivo dell'imposta è unicamente il non residente e la stabile organizzazione costituisce una fattispecie con effetti costitutivi di situazioni giuridiche che fanno capo unicamente a quest'ultimo⁶¹.

I *redditi diversi* si considerano prodotti in Italia quando sono ritratti da attività svolte nel territorio dello Stato o da beni che si trovano nel territorio stesso, comprese le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti (sia di capitali, che di persone), tranne alcune eccezioni⁶².

Infine, si considerano prodotti in Italia anche i *redditi in regime di trasparenza fiscale*, prodotti sia dalle società di persone, sia dalle società di capitali, aventi sede nello Stato, anche se imputabili ai soggetti non residenti.

7. - *I redditi prodotti in forma associata e i redditi dell'impresa familiare*

Una particolare regola è prevista per la tassazione del reddito prodotto dalle *società di persone residenti* (vale a dire le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice), nei confronti delle quali si applica il c.d. *principio di trasparenza*,

consentono alle imprese di operare senza una struttura fisica). Accanto, poi, a questa definizione generale, il comma 2 del citato art. 162 individua un elenco di fattispecie al ricorrere delle quali si è in presenza di una stabile organizzazione materiale (c.d. *esemplificazioni positive*, quali la sede di direzione, la succursale, l'ufficio, ecc.), considerate normalmente come un elenco non tassativo ed interpretate secondo le indicazioni del Commentario al Modello OCSE. I commi 4 e 5 dell'art. 162 contengono, invece, l'elenco di quelle situazioni in cui la sede fissa di affari non costituisce una stabile organizzazione (c.d. *esemplificazioni negative*, quali, ad esempio, l'uso dei un'installazione ai soli fini di deposito o di disposizione, ecc.), la cui caratteristica comune è il tipo di attività che in essa viene svolta, che appartiene ad una fase meramente preparatoria o ausiliaria rispetto al ciclo produttivo e che solo marginalmente è diretta al conseguimento del profitto. Nella stabile organizzazione personale (commi 6-8), invece, non esiste una sede fissa di affari, come nella stabile organizzazione materiale, ma la figura dell'*agente dipendente*, un intermediario che consente all'impresa straniera di operare all'estero, pur in assenza di una propria diretta organizzazione. Per ulteriori approfondimenti v. G. FRANSONI - P. LUDERMANN, *La nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi e la nozione di centro di attività stabile ai fini iva. In particolare, la nozione di attività di carattere preparatorio ed ausiliario*, in *Boll. Trib.*, 2007, p. 509; L. PERRONE, *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2004, I, p. 794; E. DELLA VALLE, *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema dell'imposizione sul reddito (profili di diritto interno)*, Roma, 2004; S. FIORENTINO, *Stabile organizzazione, centro di attività stabile e "nozioni minime" in tema di soggetti passivi e soggettività tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, p. 871 ss.; G. MARONGIU, *Il concetto di stabile organizzazione*, in *Boll. Trib.*, 2006, pp. 13 ss.; più di recente, A. LOVISOLO, *Sulla "funzione" della stabile organizzazione ai fini iva e imposte dirette*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2023, pp. 2112 ss.; F. COCCO, *Riflessioni in tema di stabile organizzazione personale nell'era pre-BEPS e post-BEPS*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2024, pp. 2207 ss.

⁶¹ In tal senso F. GALLO, *La stabile organizzazione*, in AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Quaderni di rassegna tributaria*, 1986, n. 2, p. 149. Sull'argomento v. anche S. FIORENTINO, *Stabile organizzazione, centro di attività stabile e "nozioni minime" in tema di soggetti passivi e soggettività tributaria*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2023, I, p. 871; E. DELLA VALLE, *La soggettività tributaria della stabile organizzazione*, in *Libro dell'anno del diritto*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 2012, p. 580.

⁶² Per le tipologie di plusvalenze che il legislatore non considera prodotte in Italia v. R. MICHELUCCI, *I nuovi presupposti di territorialità per i redditi diversi realizzati da soggetti non residenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, IV, p. 279.

ai sensi dell'art. 5 del TUIR, secondo cui «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».

In sostanza, i redditi di tali società sono imputati ai soci proporzionalmente alle loro quote di partecipazione agli utili e indipendentemente dall'effettiva percezione; da ciò deriva che le società di persone costituiscono, ai fini fiscali, mere forme di imputazione del reddito destinato ai propri soci e non sono riconducibili al novero dei soggetti passivi IRPEF, essendo il relativo reddito tassato in capo alle singole persone fisiche partecipanti⁶³. Scegliendo tale regola di imputazione, il legislatore tributario, pertanto, prescinde dalla regola civilistica in base alla quale il socio ha diritto di percepire la sua parte di utili solo dopo l'approvazione del bilancio (art. 2262 c.c.), rendendo fiscalmente irrilevante l'eventuale successiva distribuzione degli utili stessi⁶⁴.

Questo meccanismo di imputazione del reddito non riguarda soltanto gli utili societari, ma anche gli altri elementi che incidono sulla determinazione della base imponibile, quindi anche le perdite della società, che sono imputate a ciascun socio nella stessa proporzione in cui è imputabile il reddito, e le ritenute alla fonte a titolo di acconto subite dalla società, che sono scomputate dall'imposta dovuta dai singoli soci.

Pur non avendo le società di persone una soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi, le medesime assumono autonoma rilevanza sul piano formale giacché gli obblighi strumentali alla determinazione del reddito, quali la tenuta della contabilità e la presentazione della dichiarazione (la quale non contiene la liquidazione dell'imposta), incombono direttamente sulla compagine sociale. La soggettività passiva delle società in questione, inoltre, sussiste ai fini dell'accertamento, poiché il maggior reddito risultante dalla rettifica operata dall'Ufficio nei confronti della società di persone viene imputato ai soci ai fini IRPEF, a ciascuno dei quali viene notificato un distinto avviso di accertamento⁶⁵.

⁶³ Sul principio di trasparenza si vedano: A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti. Scritti in memoria di A.E. Granelli*, Roma, 1990, p. 23; P. FILIPPI, voce "Redditi prodotti in forma associata", in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991; P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996; R. SCHIAVOLIN, *Redditi prodotti in forma associata*, in F. TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., p. 124; F. MENTI, *La percezione dell'utile e l'imputazione del reddito ai soci delle società di persone*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, I, p. 1025; P. BORIA, *Principio di trasparenza e soggettività tributaria nella imposizione delle società di persone*, in *Giur. Comm.*, 2021, pp. 677 ss. Di recente la Consulta ha respinto la questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 del TUIR per violazione degli artt. 3, 24 e 53 Cost. escludendo la presenza di una disparità di trattamento tra i soci di società di persone (soggetti ad imposizione pur non avendo conseguito alcun reddito) e altri soggetti (egualmente privi di reddito), in quanto il socio non può considerarsi un soggetto "privo di reddito" in caso di imputazione per trasparenza del reddito prodotto in forma associata (cfr. Corte cost. 17 settembre 2020, n. 201, in *Giur. Cost.*, 2020, 2328). Queste conclusioni sono state confermate anche dalla più recente Corte cost. 17 aprile 2025, n. 50.

⁶⁴ Sul coordinamento della capacità economica manifestata dalle società personali con il principio di trasparenza, M. TARGHINI, M. BOCCHINI, *Il difficile coordinamento impositivo della capacità economica manifestata dalle società personali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2024, pp. 4 ss.

⁶⁵ F. TESAURO, *L'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 440; G. TREMONTI, *Ancora sull'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, p. 883. Sulle conseguenze dell'accertamento effettuato verso la società nei confronti

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer