



L'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche

-

Presupposto e Soggetti passivi

Dott.ssa Roberta Corriere



L'IRPEF è un'imposta:

- Generale
- Personale
- Progressiva

PRESUPPOSTO

L'art. 1 del Tuir stabilisce che presupposto dell'imposta è «**il possesso dei redditi, in denaro o in natura, rientranti in una delle categorie stabilite dalla legge**»

Elementi costitutivi del presupposto d'imposta sono:

1. possesso di redditi;
2. circostanza che tale reddito possa manifestarsi sotto forma di denaro o natura;
3. appartenenza del reddito ad una delle categorie individuate all'art. 6 TUIR.



Il concetto di «reddito»

Il sistema delle nostre imposte sul reddito non definisce il concetto di «reddito», ma si limita a indicare le diverse categorie di reddito che lo costituiscono (concetto normativo di reddito).

- La dottrina ha elaborato tre nozioni reddito:
 - Reddito come **prodotto**
 - Reddito come **entrata**
 - Reddito come **consumo**

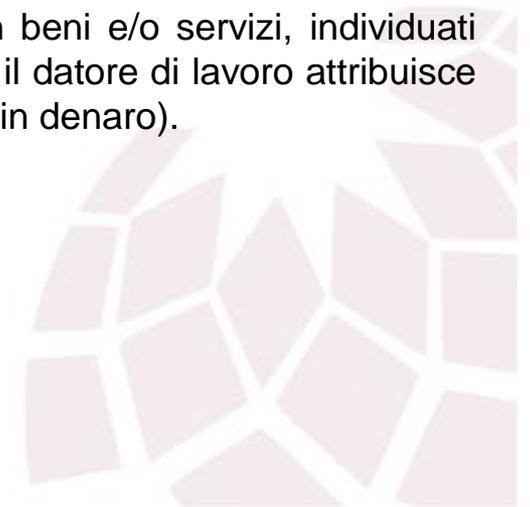
Dall'analisi dell'attuale sistema impositivo si evince come dal legislatore sia stata accolta una concezione **nominalistica** di reddito





Il reddito può manifestarsi sotto forma di **denaro** o **natura**

- per reddito in **denaro** deve intendersi ogni ricchezza rappresentata da moneta circolante.
- per reddito in **natura** deve intendersi ogni ricchezza che si esplica in beni e/o servizi, individuati all'art. 9 TUIR (es. con i cosiddetti *fringe benefit*, ossia con i benefici che il datore di lavoro attribuisce alla generalità o ad alcuni lavoratori, in aggiunta alla normale retribuzione in denaro).





Appartenenza del reddito ad una delle categorie individuate all'art. 6 TUIR

Le categorie enucleate all'**art.6 del TUIR** sono:

- Redditi fondiari,
- Redditi di capitale;
- Redditi di lavoro dipendente;
- Redditi di lavoro autonomo;
- Redditi di impresa;
- Redditi diversi.





I redditi assimilabili

- Il legislatore prevede tre ulteriori fattispecie di redditi che possono essere ad esse assimilati (commi 2 e 3 dell'art. 6 TUIR).

Ratio: non far sfuggire all'imposizione fiscale somme che di fatto costituiscono un compenso o un ricavo.

I redditi assimilabili sono:

- I proventi conseguiti in sostituzione di redditi;
- Gli interessi moratori o per dilazione di pagamento;
- I redditi provenienti da fonte illecita





Proventi conseguiti in sostituzione dei redditi

- Vi rientrano tutte le somme percepite dal soggetto in sostituzione di uno dei redditi rientranti in una delle 6 categorie individuate all'art. 6, comma 1 TUIR.
- Dette somme acquistano la medesima natura di quelle sostituite.
- In questa «categoria» di redditi rientrano ad es. gli eventuali proventi conseguiti dal soggetto a titolo di risarcimento danni che costituiscono reintegrazioni patrimoniali.

N.B. si distingue tra:

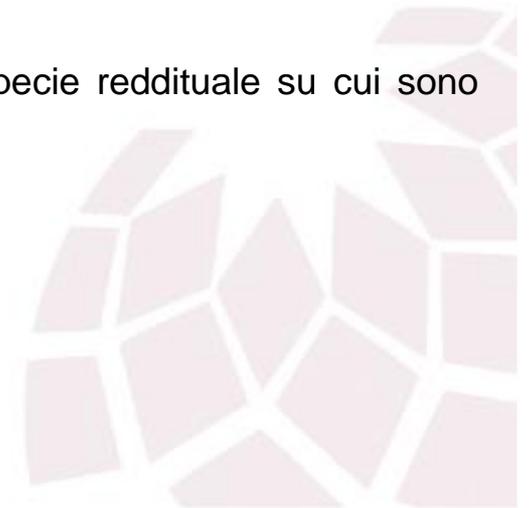
- *danno emergente*, cioè la somma corrisposta al soggetto per risarcire il danno e
- *lucro cessante*, ossia il **mancato guadagno**, che, se fosse stato regolarmente conseguito, sarebbe stato tassato

→ viene tassato il solo lucro cessante, secondo le regole previste per la categoria di reddito in cui sarebbe stato ricompreso il guadagno.



Interessi moratori o per dilazione di pagamento

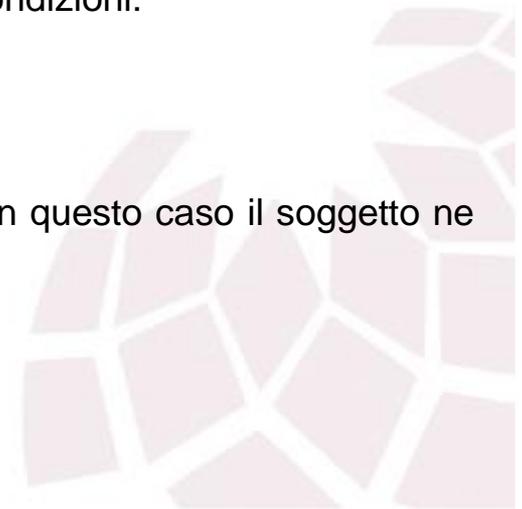
- Il legislatore ha stabilito che tali interessi fanno parte dei redditi su cui si sono maturati.
- I predetti interessi sono qualificati come **accessori** rispetto alla fattispecie reddituale su cui sono maturati: rientrano pertanto nella medesima categoria di reddito.





Redditi provenienti da fonte illecita

- Con l'approvazione della L. n. 537/93 il legislatore ha previsto che fanno parte dei redditi di cui all'art. 6 TUIR tutti i proventi derivanti da fonte illecita, sia civile che amministrativa che penale.
- Affinché detti proventi siano soggetti a tassazione devono ricorrere tre condizioni:
 1. devono essere **classificabili** in una delle categorie di reddito;
 2. se non vi rientrano, si considerano redditi «**diversi**»;
 3. non devono essere assoggettati a **confisca e/o sequestro** (poiché in questo caso il soggetto ne perderebbe il possesso)





I Soggetti passivi





- L'**art. 2 del TUIR** individua i soggetti passivi IRPEF nelle “**persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato**”
- Elemento di differenziazione tra soggetti passivi è rappresentato dal criterio di collegamento della persona con il territorio dello Stato.
- A tal proposito, l'**art. 3 del TUIR** prevede che l'IRPEF «... si applica sul reddito complessivo formato per i residenti da tutti i redditi posseduti (...) e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato».
- **soggetti residenti**: sono tassati tutti i redditi ovunque prodotti – c.d. **worldwide income taxation principle** (art. 3, comma 1, TUIR)
- **soggetti non residenti**: sono tassati i soli redditi prodotti sul territorio dello Stato cd. **source taxation** (art. 3, comma 1, TUIR)



I SOGGETTI RESIDENTI

CRITERIO PERSONALE

- L'**art. 2, comma 2 del TUIR**, prevede **3 criteri di collegamento**, disponendo che:
«si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile»

Sono persone fisiche residenti ai fini fiscali, coloro che, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (183 giorni o 184 in caso di anno bisestile – **requisito temporale**) soddisfano almeno uno dei seguenti 3 criteri alternativi:

- sono **iscritti all'anagrafe della popolazione residente**
oppure
- hanno il **domicilio** o la **residenza** nel territorio dello Stato



requisito oggettivo



L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

- La residenza è costituita (fiscalmente) dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione italiana per la maggior parte del periodo d'imposta.
- L'iscrizione è un **requisito formale** (basta essere iscritti all'anagrafe di un comune italiano per essere ritenuti, ai fini fiscali, residenti).
- L'iscrizione all'anagrafe comunale può avvenire ad es. per nascita o per dichiarazione dell'interessato che ha trasferito la propria residenza.

Il cittadino italiano che cancella la propria iscrizione anagrafica e trasferisce la residenza all'estero è tenuto alla registrazione all'A.I.R.E. (anagrafe degli italiani residenti all'estero)



La residenza ovvero il domicilio nel territorio dello Stato

Le due nozioni sono mutuamente dalla disciplina civilistica (art. 43 c.c.):

- **Residenza:** luogo di dimora abituale del soggetto
- **Domicilio:** sede principale dei propri affari e interessi
(→ giurisprudenza: nozione ampia di domicilio, da individuarsi con riferimento a tutti i rapporti inerenti un soggetto)

Le due condizioni sono alternative: è sufficiente la ricorrenza di anche una sola di esse per poter qualificare un soggetto come «residente» ai fini fiscali



Il problema della doppia imposizione

- I soggetti **residenti** vengono tassati dallo Stato italiano per **tutti i redditi**, a prescindere dal luogo in cui sono stati prodotti.
- Pertanto il soggetto residente nel territorio dello Stato italiano che abbia prodotto un reddito ad es. in Germania verrà per quel provento tassato dalla legislazione italiana (secondo il principio del ***worldwide income taxation***).
- Ma lo stesso soggetto sarà anche tassato per quel reddito dalla legislazione tedesca.
- Si configura così un'ipotesi di doppia imposizione giuridica, risolta da norme interne ovvero dalle **Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione**.



Presunzione di residenza fiscale delle persone fisiche

- L'art. 2, comma 2-bis, del TUIR prevede una **clausola antielusiva** finalizzata a contrastare i **fittizi trasferimenti di residenza fiscale** delle persone fisiche, effettuati verso Paesi considerati a fiscalità privilegiata (al solo fine di ridurre il carico fiscale/senza però un effettivo trasferimento della dimora e della sede di affari ed interessi)
- In particolare, è prevista una **presunzione legale relativa** di residenza fiscale in Italia per i cittadini italiani che:
 1. si siano **cancellati** dalla anagrafe della popolazione residente
 2. si siano **trasferiti** in Stati o territori a fiscalità privilegiata, individuati con Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999.
- Data la *ratio* antielusiva della norma, l'AF ritiene si applichi tale presunzione di residenza anche ai casi di trasferimento in Paesi blacklist attraverso un primo trasferimento dall'Italia verso un Paese white-list.
- Per superare la presunzione, il soggetto deve dimostrare l'**effettività** del proprio trasferimento all'estero.



I SOGGETTI NON RESIDENTI CRITERIO REALE

- L'art. 23 del TUIR fissa i criteri in base ai quali si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi dei soggetti non residenti nel territorio italiano ai sensi dell'art. 2 del TUIR.
- La tassazione colpisce i solli redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Individuazione dei criteri di collegamento – il reddito prodotto in Italia

- **Redditi fondiari:** sono tassati in Italia quando l'immobile si trova in Italia;
- **Redditi da lavoro autonomo e dipendente:** sono tassati in Italia quando la prestazione lavorativa è ivi svolta;
- **Redditi da capitale:** sono tassati in Italia quando il soggetto che li eroga risiede sul territorio italiano;
- **Redditi d'impresa:** sono tassati in Italia quando sul territorio si trova la stabile organizzazione dell'impresa.



I soggetti passivi – ipotesi particolari

Le società di persone

- Le società di persone (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) non hanno personalità giuridica.
- Non sono considerati soggetti passivi IRPEF
- Il reddito conseguito dalla società viene imputato direttamente in capo ai soci
- Il reddito prodotto, sin dal momento della sua produzione, è tassato **per trasparenza** in capo a tutti i soci (**art. 5 del Tuir**)
- Tuttavia, le società rimangono i soggetti colpiti dall'accertamento e dalla riscossione, in quanto obbligati a rendere la dichiarazione, ad effettuare le ritenute, a tenere le scritture contabili e a stare in giudizio contro l'amministrazione finanziaria.



I soggetti passivi – ipotesi particolari

La famiglia

La comunione legale ed il fondo patrimoniale

- Sempre con riferimento alla famiglia, i redditi che derivano dai beni in comunione legale (art. 177 c.c.) sono imputati ai due coniugi per la metà, salvo non ci siano diverse convenzioni.
- Ugualmente, se viene costituito un fondo patrimoniale (art. 167 c.c.) i redditi derivanti sono imputati per la metà del loro ammontare a ciascun coniuge, ovvero, per l'intero, a quello dei coniugi che abbia l'esclusiva amministrazione del fondo.

Redditi dei figli minori

- Se soggetti all'usufrutto legale dei genitori sono imputati a ciascun genitore per metà del loro ammontare



L'impresa familiare

- Ricorrendo determinate condizioni il principio della trasparenza può trovare applicazione anche in questa fattispecie
- L'impresa familiare è definita come quell'**impresa individuale** (non societaria) alla quale collaborano i familiari dell'imprenditore, prestando il proprio lavoro in modo continuativo.
- L'imprenditore che si avvale del lavoro del coniuge, dei figli, degli affini (fino al 2° grado) e dei parenti (fino al 3° grado) deve detenere almeno il 51% delle attività e che il restante 49% sia diviso tra coloro che vi lavorano.
- L'impresa familiare non è soggetta di imposta, ma rileva ai fini delle imposte sui redditi in quanto consente di dividere reddito prodotto da tale impresa.