

Giuseppe Tinelli - Silvia Mencarelli

Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche



QUINTA EDIZIONE



Giappichelli



CAPITOLO I

IL PRESUPPOSTO E LA NOZIONE DI REDDITO

SOMMARIO

1. Cenni storici sull'imposizione personale. – 2. Il profilo oggettivo del presupposto: il reddito. – 3. Precisazioni sul concetto di reddito. Reddito e patrimonio, redditi in denaro e redditi in natura, reddito lordo e reddito netto. – 4. Le regole generali in tema di individuazione del reddito. I redditi sostitutivi. – 5. La disciplina degli interessi. – 6. La tassazione dei proventi derivanti da attività illecite. – 7. Il profilo soggettivo del presupposto: il possesso del reddito.

1. Cenni storici sull'imposizione personale

Nell'ambito del nostro sistema tributario, la tassazione del reddito delle persone fisiche è affidata all'IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche), tributo che colpisce la ricchezza in divenire (1) riferibile a ciascun individuo, con funzione impositiva analoga a quella svolta dall'IRES (Imposta sul Reddito delle Società) nei confronti dei soggetti diversi dalle persone fisiche (2).

¹ Come potrà esaminarsi nel prosieguo, l'IRPEF colpisce la capacità contributiva espressa dal reddito, che di per sé non rappresenta un cespite patrimoniale, bensì un flusso economico diretto al finanziamento del consumo privato o alla formazione del patrimonio. Da ciò il riferimento ad una ricchezza "in divenire", per distinguere il reddito dalle altre forme di giustificazione del prelievo tributario e del concorso individuale alle spese pubbliche.

² L'IRES è stata introdotta mediante il d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 ed ha sostituito, con effetto dal 1° gennaio 2004, l'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (IRPEG). I soggetti passivi di tale tributo sono individuati dall'art. 73, comma 1 del

L'imposta in questione riveste un ruolo centrale nel nostro sistema impositivo non solo in quanto è applicata nei confronti di una vasta platea di contribuenti ed è, quindi, connotata da un elevato gettito, ma anche perché all'interno della propria disciplina si possono riscontrare nozioni ed istituti che costituiscono importanti punti di riferimento anche per lo studio di altre forme di imposizione.

Nel sistema precedente a quello nato dalla riforma tributaria degli anni settanta, dalla quale l'IRPEF ha tratto origine, l'imposizione sui redditi era realizzata da quattro imposte di tipo reale e con aliquota proporzionale: l'imposta sui terreni, l'imposta sul reddito agrario, l'imposta sui fabbricati e l'imposta di ricchezza mobile (3). Completavano il sistema due tributi globali: l'imposta sulle società, che colpiva il reddito delle società di capitali (4), e l'imposta complementare progressiva sul

TUIR in quattro categorie: a) società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello stato; b) enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; c) enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; d) società ed enti di ogni tipo, nonché i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. In particolare, la soggettività passiva dei *trust* è frutto dell'intervento legislativo realizzato dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) che, appunto, ha inserito tali entità nel novero dei soggetti passivi dell'IRES, qualificandoli come enti commerciali e non commerciali. In tal modo il legislatore ha confermato quanto sostenuto dall'unanime dottrina circa la soggettività passiva dei *trust* nell'imposizione diretta (PUOTI, *La tassazione dei redditi del "trust"*, in BENVENUTI (a cura di), *I Trusts in Italia oggi*, Milano, 1996, 632-644; MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000, 309; SALVATI, *Il trust nel diritto tributario internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 29 ss.). Sugli altri interventi operati della legge n. 296 del 2006 in materia di *trust* vedi LUPOI, *Imposte dirette e trust*, in *Corr. trib.*, 2007, 253; FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 227; COCIANI, *Commento all'art. 73*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di TINELLI, Padova, 2009, 628 ss.

³ Tale imposta fu istituita nel 1864 ed è rimasta in vigore per più di un secolo, fino alla riforma dell'imposizione diretta degli anni settanta. Sulle origini dell'imposta di ricchezza mobile si veda CLEMENTINI-BERTELLI, *Commento alle leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1934, 11 ss.

⁴ L'imposta fu istituita con la legge 6 agosto 1954, n. 603 ed in seguito recepita nel Testo Unico delle Imposte Dirette del 1958. Essa presentava una struttura ibrida, in quanto colpiva sia il patrimonio che il reddito eccedente il sei per cento del patrimo-

reddito, volta a tassare i redditi delle persone fisiche già colpiti dalle imposte reali (5).

L'articolata struttura del sistema impositivo e la complessità dei regimi applicativi dei singoli tributi, come pure la constatazione dell'inadeguatezza del prelievo alle nuove funzioni della finanza pubblica, spinsero successivamente il legislatore ad introdurre, in luogo delle imposte gravanti sui singoli redditi, un'unica imposta progressiva sul reddito complessivo prodotto dalle persone fisiche, i cui connotati generali furono definiti con la legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825 (6).

Sulla base di tali principi, il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, ha così istituito l'IRPEF, un tributo avente le seguenti caratteristiche:

1. onnicomprensività, in quanto colpisce un unico coacervo, costituito da tutti i redditi prodotti nel periodo di imposta;
2. personalità, perché prende in considerazione la situazione personale del soggetto passivo;
3. progressività, essendo determinata mediante l'applicazione di aliquote progressive crescenti con l'aumentare della base imponibile.

nio. Mediante tale sistema si voleva indurre le società a non sottovalutare il patrimonio; inoltre, tale imposta intendeva equalizzare il trattamento fiscale delle società di persone e di quelle di capitali, le quali ultime risultavano avvantaggiate nell'applicazione delle imposte sui trasferimenti e dell'imposta complementare. Per maggiori approfondimenti sulla struttura di tale tributo si rinvia a NAPOLITANO, *La imposta sulle società*, Milano, 1955; più di recente si veda MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 79 ss.

⁵ Questa imposta fu introdotta con il r.d. 30 dicembre 1923, n. 3062, in seguito disciplinata dal testo unico delle imposte dirette del 29 gennaio 1958, n. 645 (cfr. D'AMATI, *Sistema tributario*, in *Noviss. Dig. it., App.*, VII, Torino, 1987, 266; POLI, *L'imposta complementare progressiva sul reddito*, Milano, 1969).

⁶ In particolare, le linee ispiratrici del nuovo tributo erano: 1. la riferibilità del tributo esclusivamente alle persone fisiche secondo i criteri di personalità, onnicomprensività e progressività; 2. 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; 3. l'accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata e l'imputazione dei medesimi secondo il principio di "trasparenza"; 4. l'imponibilità del reddito complessivo "netto", costituito dalla somma algebrica di tutti i redditi, delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese, arti e professioni, del credito di imposta sui dividendi nonché degli oneri deducibili.

A seguito della sistemazione normativa degli originari decreti, 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 anche riordinato la materia, che con il tempo aveva visto sovrapporsi numerosi provvedimenti integrativi (7). La normativa concernente il tributo in questione, inoltre, è contenuta anche in altre disposizioni appartenenti ad altri corpi normativi (8).

Una radicale prospettiva di modifica del sistema dell'imposizione sul reddito era prevista dalla legge delega 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'IRES (Imposta sul Reddito delle Società) (9).

⁷ 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) 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. Nella stessa data furono emanati i decreti delegati n. 600 (accertamento), 601 (esenzioni) e 602 (riscossione). 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 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. Sulle ragioni della riforma tributaria degli anni settanta si vedano, in particolare, FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 773 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, 3 ss.; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, 122 ss.

⁸ Tra cui il d.p.r. n. 600 del 1973, in materia di accertamento; il d.p.r. n. 602, sulla riscossione; il d.lgs. n. 461 del 1997, sulla riforma dei redditi di capitale; i decreti legislativi n. 471 e n. 472 del 1997, in tema di sanzioni amministrative; il d.lgs. n. 74 del 2000, disciplinante i reati in materia di imposte sui redditi e IVA.

⁹ Il d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 ha, infatti, attuato una parte della legge delega n. 80 del 2003, riformulando ed ampliando il TUIR nonché sostituendo all'IRPEG

Non è mai, invece, divenuta operativa l'Imposta sul Reddito di Impresa (IRI), introdotta con la legge 11 dicembre 2016, n. 232, che il legislatore ha provveduto ad abrogare prima ancora che iniziasse a produrre i suoi effetti (10).

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 inter-

l'Imposta sul Reddito delle Società (IRES). Per i primi commenti del nuovo tributo si veda, fra i tanti, BASILAVECCHIA, *Verso il codice, passi indietro: spunti critici sulla tecnica legislativa nel decreto delegato sull'Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 83 ss.; DI PIETRO, *La nuova disciplina Ires: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 593 ss.; FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 489 ss.; FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 951 ss.; LA ROSA, *La capitalizzazione sottile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1283 ss.; LUPI, *La nuova disciplina Ires: le operazioni straordinarie e i riflessi sull'elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 609 ss.; RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 313 ss.; ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 625 ss.; GALLO, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 3 ss. VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 389 ss.; FALSITTA, *Riforma del sistema fiscale e certezza del diritto: dalla nascita prematura ed a scalini dell'IREs al mancato varo del codice*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 1089. Per uno studio sistematico dell'IREs si rinvia a AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di TINELLI, cit., 615 ss.

¹⁰ La legge 11 dicembre 2016, n. 232, aveva introdotto l'art. 55-bis del TUIR, consistente in un regime opzionale che prevedeva l'applicazione, al solo 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 RASI, *L'imposta sul reddito di impresa (IRI): vecchie "delusioni" e nuove "aspettative" o vecchie "aspettative" e nuove "delusioni"*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 707 ss.

venti nella disciplina dell'imposizione sul reddito e si spinge al definitivo abbandono del modello unitario di imposta personale sul reddito complessivo delle persone fisiche (11).

In attesa di una più ampia riforma della disciplina, l'analisi dello studio deve dirigersi verso l'esame della normativa vigente, che, come si potrà vedere, trova ancora le sue basi giuridiche nel sistema disegnato dalla riforma tributaria dei primi anni Settanta del secolo scorso, che deve essere illustrato secondo il metodo giuridico cui si ispira, partendo dall'analisi del presupposto su cui ruota l'imposizione.

2. Il profilo oggettivo del presupposto: il 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 passivo (12), 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 del 1986 (presupposto dell'imposta), il quale dispone 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*».

Più precisamente, le categorie reddituali richiamate dal comma 1 dell'art. 6, cui fa rinvio il citato art. 1, sono le seguenti:

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di lavoro dipendente;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi di impresa;
- redditi diversi.

Come si vedrà più approfonditamente in seguito, a ciascuna di queste categorie corrispondono particolari regole di determinazione e diffe-

¹¹ Sul punto v. DELLA VALLE, *Le coordinate della delega sulla "riforma" del sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. online, 17 novembre 2021.

¹² Fra i tanti si vedano: VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962, 296; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 94.

renti metodi di accertamento, che tengono conto delle caratteristiche economiche e giuridiche della fonte: i redditi fondiari, ad esempio, sono determinati mediante il metodo catastale; i redditi di capitale sono tassati al lordo (cioè non è prevista la deducibilità delle spese di produzione); quelli di lavoro dipendente prevedono la deduzione forfetaria delle spese; i redditi di impresa sono determinati apportando una serie di variazioni, in aumento e in diminuzione, al risultato emergente dal bilancio d'esercizio.

In altri termini, ogni singola categoria reddituale segue un distinto regime giuridico relativo sia al metodo di determinazione dell'imponibile, cioè alla quantificazione ed all'imputazione al periodo di imposta, sia alle regole formali in materia di contabilità, di dichiarazione, di metodi di accertamento, nonché di ritenute alla fonte (13).

Quanto all'elemento oggettivo del presupposto, esso è costituito, come si è detto, dal reddito, assunto dal citato art. 1 quale indice di capacità contributiva sul quale commisurare l'imposta, senza tuttavia fornirne una definizione a carattere generale (14). In altri termini, il legislatore non prende alcuna posizione circa le diverse definizioni di reddito elaborate dagli studiosi di scienza delle finanze, vale a dire:

a) il "reddito prodotto", costituito solo dagli incrementi di patrimonio riconducibili ad un'attività produttiva della ricchezza (15);

¹³ Come osservato in dottrina (TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Speciale*, Torino, 2005, 16) il legislatore, nel collocare un reddito in una categoria piuttosto che in un'altra, ha scelto il regime giuridico ritenuto più consono; ad esempio, la normativa relativa agli ammortamenti ed alla contabilità, propria dei redditi di impresa e di lavoro autonomo, è stata ritenuta compatibile con il carattere continuativo caratteristico di tali categorie reddituali.

¹⁴ Sull'evoluzione del concetto di reddito: VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, cit., 351; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit.; FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, 214.

¹⁵ Su tale nozione di reddito si veda, in particolare, VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, cit., 361; A.D. GIANNINI, *Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano*, in *Riv. pol. econ.*, 1935, 397 e 592; BERLIRI, *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, I, 11. Tale indirizzo sottolinea, quindi, la distinzione tra la "fonte produttiva" (bene immobile, lavoro, attività d'impresa, ecc.) ed il prodotto che ne discende, da cui deriva, da un lato, la negazione della valenza reddituale delle vicende che direttamente riguardano le fonti produttive (alienazione e perdita del bene produttivo, incrementi o decremen-

b) il “reddito spesa”, rappresentato dalla sola ricchezza destinata al consumo (16);

c) il “reddito entrata”, dato da qualunque incremento del patrimonio preesistente (17).

Ora, posto che tale classificazione non assume grande utilità da un punto di vista giuridico, essendo le scelte del legislatore legate prevalentemente agli obiettivi di politica fiscale e di sviluppo economico, il problema relativo all'individuazione di una nozione unitaria di reddito nell'ambito dell'IRPEF si è tradotto essenzialmente nella possibilità di considerarlo o come “prodotto” oppure come “entrata”, considerato che nel nostro ordinamento il reddito inteso quale “spesa” non costituisce normalmente un'ipotesi che presenta rilevanza ai fini della tassazione.

Orbene, analizzando ciascuna fonte reddituale e prescindendo per il momento dai “redditi diversi”, che costituiscono una fattispecie piuttosto eterogenea, si osserva come i redditi appartenenti a ciascuna categoria provengano tendenzialmente tutti da una fonte produttiva, che può essere costituita da un'attività oppure da un capitale. In sostanza, è possibile ritenere che il vigente sistema impositivo adotti fundamentalmente il criterio di tassazione del reddito inteso come prodotto, vale a dire

ti del suo valore), in quanto incidenti specificamente sul patrimonio anziché sul reddito da esso derivante e, dall'altro, l'irrilevanza impositiva degli arricchimenti derivanti da liberalità o da atti a titolo gratuito, in quanto non aventi natura reddituale ma patrimoniale.

¹⁶ Cfr. 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, 3. Tale concezione prendeva le mosse dall'effetto di doppia imposizione che sarebbe derivato tassando ad un tempo l'intero reddito prodotto e, successivamente, anche quello prodotto dal reinvestimento della parte risparmiata. Questa teoria, tuttavia, non ha mai avuto riscontri normativi, viste le difficoltà nella sua attuazione pratica.

¹⁷ 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 FEDELE, *Profili dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali nell'ordinamento italiano*, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970, 154; ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma, 1964, 102). Con tale concezione l'attenzione si sposta dall'oggettività dei fenomeni produttivi (rapporto tra fonte e reddito) ai soggetti che ne sono interessati nonché alle variazioni che si verificano nella situazione patrimoniale del contribuente, indipendentemente dalle ragioni che possono avere determinato tali variazioni.

come nuova ricchezza derivante da un'attività produttiva esercitata dal soggetto passivo (18).

Tuttavia, è anche indubbio che il diritto positivo sembra evolversi nel senso di un progressivo sganciamento da tale nozione in favore di fattispecie reddituali dove è sicuramente meno evidente, se non assente, il collegamento tra la produzione del reddito e l'attività economica svolta dalla persona fisica; tale è il caso, ad esempio, delle vincite, dei concorsi e delle lotterie (che costituiscono redditi diversi, *ex art. 67, lett. d*) del TUIR), dei contributi e delle liberalità erogate a favore dell'imprenditore (che nell'ambito del reddito d'impresa danno luogo a sopravvenienze attive, *ex art. 88, comma 3, lett. b*) del TUIR) o, ancora, di altre forme di proventi conseguiti a titolo gratuito, quali i contributi in conto esercizio (costituenti ricavi, *ex art. 85, lett. h*)).

Invero, di fronte alle incertezze interpretative connesse all'individuazione di un concetto unitario di reddito ai fini tributari, parte della dottrina ha sottolineato la scarsa utilità di ogni tentativo volto a ricondurre tale nozione ad una delle categorie elaborate dalla scienza economica, preferendo intendere reddito né più né meno ciò che il legislatore ha stabilito essere tale attraverso disposizioni *ad hoc* (c.d. tesi "nominalistica") (19).

In definitiva, il reddito che costituisce il presupposto dell'IRPEF è quel reddito che il legislatore tributario considera tale, ispirandosi al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53, comma 1, della Costituzione nell'individuazione della base economica del dovere del concorso alle pubbliche spese (20). Da tale precisazione deriva anche la

¹⁸ In tal senso TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 17; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 777.

¹⁹ GLENDI, *La nozione di reddito fiscale*, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, 127; TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991, 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 (TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, I, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, 7).

²⁰ Oltre che al principio di capacità contributiva, il legislatore dimostra di essere rispettoso anche dell'altro fondamentale principio costituzionale della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., avendo introdotto una disciplina dell'IRPEF "a fattispecie esclusiva", nell'ambito della quale la nozione di reddito è caratterizzata da una base giuridica

necessaria limitazione della portata del presupposto dell'IRPEF, che dovrà ritenersi ancorata alla definizione legislativa, pur ispirata alla nozione economica, ma non potrà utilizzare la nozione economica di reddito ai fini dell'individuazione dell'area della rilevanza impositiva. Per cui, come potranno individuarsi fattispecie qualificate dal legislatore come reddito pur in mancanza di una base economica, così dovrà prendersi atto che, in altre situazioni, una situazione espressiva, dal punto di vista economico, di un reddito, non è rilevante ai fini dell'IRPEF.

3. *Precisazioni sul concetto di reddito. Reddito e patrimonio, redditi in denaro e redditi in natura, reddito lordo e reddito netto*

Il concetto di reddito può essere meglio precisato analizzandolo in contrapposizione a quello di patrimonio. Mentre, infatti, quest'ultimo designa l'insieme delle attività e delle passività possedute da un determinato soggetto a una certa data, il reddito misura l'aumento di ricchezza del soggetto in un determinato lasso di tempo. In altri termini, il patrimonio si presenta come un concetto statico, mentre il reddito ha natura dinamica, essendo espressione di confronto fra situazioni economiche esistenti in due diversi momenti temporali (21), che poi delimitano il c.d. *periodo di imposta*, normativamente individuato nell'anno solare per le persone fisiche (art. 7 del TUIR) e nell'esercizio sociale per le società (art. 76 del TUIR).

Anche se nel nostro ordinamento è sicuramente più frequente la tassazione del reddito, non sono mancate, soprattutto in passato, importanti forme di imposizione immobiliare (22), alcune delle quali hanno

che prevale sulla eventuale non coerenza della base economica del reddito da assoggettare a tassazione. In tal senso v. TINELLI, *Commento all'art. 1*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di TINELLI, cit., 22.

²¹ LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2005, 15; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 43; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 18.

²² Alcuni tributi di tipo immobiliare erano stati già progettati nel corso degli anni venti al fine di accrescere la produzione e colmare la disuguaglianza nella distribuzione della ricchezza. Al riguardo possiamo ricordare il progetto legislativo elaborato nel 1919 dall'allora Ministro delle finanze Filippo Meda, il quale prevedeva, accanto ad un'imposta normale sui redditi e ad un'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo del contribuente, l'istituzione di un'imposta ordinaria generale sul patri-

dato origine anche a vivaci dibattiti giurisprudenziali (23). Anche nell'attuale sistema tributario sono presenti tributi immobiliari di rilevante entità, tra i quali particolare importanza riveste l'IMU (Imposta Municipale Unica), che ha sostituito, dall'anno 2012, l'ICI (Imposta Comunale sugli Immobili) (24). Il nuovo tributo locale, infatti, colpendo il

monio, idonea ad offrire uno strumento tecnico di discriminazione qualitativa dei redditi (cfr., al riguardo, il disegno di legge “*Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali*”, la cui relazione è pubblicata in MEDA, *La riforma generale delle imposte sui redditi*, Fratelli Treves, Milano, 1920). Il progetto Meda non fu mai approvato e fu preferita un'imposta straordinaria, istituita con r.d. 24 novembre 1919, n. 2169, il cui carattere straordinario discendeva dal periodo di applicazione dello stesso, previsto in venti anni, e dal momento di rilevanza del presupposto, limitato al patrimonio posseduto al 1° gennaio 1920. In seguito sono stati introdotti ulteriori tributi patrimoniali: l'imposta ordinaria sul patrimonio complessivo (c.d. imposta Thaon), istituita allo scadere dell'applicazione dell'imposta straordinaria (con il r.d.l. 12 ottobre 1939, n. 1529, convertito con l. 8 febbraio 1940, n. 100) e abolita nel 1947 (con il d.lgs. 29 marzo 1947, n. 143); l'imposta straordinaria proporzionale e l'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio delle persone fisiche, entrambe introdotte nel 1947 (dal d.lgs. 29 marzo 1947, n. 143); l'imposta proporzionale sul patrimonio delle società, istituita anch'essa nel 1947 (sempre con il d.lgs. 29 marzo 1947, n. 143); l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, introdotta nel 1992 (dal d.l. 30 settembre 1992, n. 394) ed in vigore fino al 1997 (sino all'emanazione del d.lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'IRAP). Inoltre, nel corso del 1900 furono istituite diverse imposte tese a colpire il patrimonio imprenditoriale: l'imposta di negoziazione (1923), l'imposta straordinaria sul capitale delle società per azioni (1937), l'imposta straordinaria sul patrimonio delle società e degli enti morali (1947), l'imposta sulle società (1954), la già citata imposta sul patrimonio netto delle imprese (1992). Sull'evoluzione storica dei vari progetti di riforma si veda MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Padova, 2001, 222 ss.; REPACI, *La finanza pubblica italiana nel secolo 1861-1960*, Bologna, 1962. Con particolare riferimento alle imposte patrimoniali si rinvia allo studio di MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 32 ss.

²³ Ci si riferisce, in particolare, all'imposta sul patrimonio netto delle imprese, della quale parte della giurisprudenza di merito ha sostenuto il contrasto con l'art. 7 della direttiva CEE n. 335 del 1969 (tra le tante vedi Comm. trib. reg. Firenze 7 novembre 2000, n. 15, in *Foro toscano*, 2001, 76 e gli altri riferimenti giurisprudenziali citati da BRIANI-COMUCCI, *Alcune riflessioni in ordine all'imposta sul patrimonio netto delle imprese tra giurisprudenza comunitaria e tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 114 ss.; RAVACCIA, *Ancora sulla illegittimità dell'imposta sul patrimonio netto*, in *Riv. giur. trib.*, 2001, 1059 ss.), tesi tuttavia respinta sia dalla Corte di Giustizia (27 ottobre 1998, C-4/97) sia, recettizamente, dalla Corte di Cassazione (Cass. 11 maggio 2004, n. 8907).

²⁴ Nonostante l'entrata in vigore dell'IMU fosse originariamente prevista dal 2014, l'art. 13 del recente d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, nella

possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni siti nel territorio dello Stato, può essere qualificato come un'imposta ordinaria sul patrimonio (25) di tipo reale (26), avente carattere di periodicità, in quanto idonea a colpire gli immobili presenti sul territorio comunale e commisurata al loro valore, cui il soggetto passivo è tenuto per il solo fatto di esserne titolare (27).

legge 22 dicembre 2011, n. 214, ne ha anticipato l'applicazione, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, posticipandone l'entrata in vigore a regime al 2015. Dall'analisi della normativa richiamata, è possibile sostenere una tendenziale coincidenza tra l'IMU e l'ICI, della quale il nuovo tributo locale mantiene gli stessi aspetti strutturali della fattispecie imponibile, sia sotto il profilo oggettivo, che sotto quello soggettivo. Per approfondimenti si rinvia a: SERVIDIO, *L'imposta municipale propria*, in *Boll. trib.*, 2012, 177 ss.; ORSI, *La nuova IMU sperimentale. Primi dubbi applicativi e le possibili soluzioni*, *ivi*, 2012, 101 ss. Per la specifica tematica relativa all'applicazione dell'IMU nei porti turistici, v. MENCARELLI, *Demanio marittimo e imposizione tributaria*, Torino, 2012; MENCARELLI, *Portualità turistica e fiscalità locale. Profili giuridici*, Padova, 2018.

²⁵ In dottrina, nell'ambito dell'imposizione sul patrimonio, si distingue generalmente tra imposte ordinarie ed imposte straordinarie: le prime colpiscono il patrimonio del soggetto quale esiste alla scadenza di periodi di tempo successivi, di durata pari a quella presa a base del bilancio dello Stato; le seconde colpiscono il patrimonio una sola volta, quale esiste ad una data determinata, prescelta discrezionalmente dal legislatore (sul punto cfr. MAFFEZZONI, *Patrimonio (imposte sul)*, in *Enc. dir.*, XXXII, Milano, 1982, 325).

²⁶ Si osserva, tuttavia, che il sistema delle agevolazioni, presente sia nell'ICI che nell'attuale IMU, dando rilievo agli aspetti che attengono alla persona del soggetto passivo, tende a connotare l'imposta anche in modo "personalistico", attenuando il suo carattere reale. Circa tale assunto, con riferimento all'ICI, v. BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Rass. trib.*, 1999, 1367.

²⁷ Tra le definizioni di imposte sul patrimonio fornite dalla dottrina si vedano, a titolo esemplificativo, quelle di: FALSITTA, *Note a Corte Cost. n. 263 del 1994*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 542, che le definisce come «*quelle imposte il cui presupposto e parametro è rappresentato dal patrimonio del contribuente*»; TRAMONTANA, *Aspetti e problemi dell'imposizione ordinaria sul patrimonio*, Padova, 1974, 2, secondo il quale le imposte ordinarie sono quelle «*imposte che colpiscono un soggetto per il solo fatto che possiede un patrimonio e lo colpiscono con carattere di periodicità, commisurandosi al valore del patrimonio complessivo netto o al valore di singoli cespiti patrimoniali*». Sulla natura patrimoniale dell'ICI cfr.: MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 124; TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, 37; GASPARIANI, *L'imposta comunale sugli immobili*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di AMATUCCI, vol. IV, Padova, 1994, 436-437; REY, *La scelta della materia imponibile da decentrare agli enti locali, con particolare riguardo al settore immobiliare*, in *Fin. loc.*, 1994, 98;

Sono, tuttavia, esclusi dal concetto di reddito gli incrementi patrimoniali conseguiti a titolo gratuito, a meno che non si inseriscano, a loro volta, in un contesto produttivo, come, ad esempio, è l'ipotesi delle erogazioni liberali a favore dei lavoratori dipendenti (28) o le indennità e liberalità a favore di soggetti esercenti attività d'impresa (29), proventi che, benché conseguiti a titolo gratuito, concorrono alla formazione del relativo reddito sullo specifico presupposto dell'attività esercitata dal beneficiario.

Come si è detto, le variazioni patrimoniali costituiscono reddito non solo quando sono frutto di un investimento o di un'attività produttiva, ma anche quando derivano da semplici differenze di valore di un bene, come si verifica per le plusvalenze patrimoniali (30) od i c.d. scarti di emissione (31).

Inoltre, alla luce di quanto disposto dall'art. 1 del TUIR in tema di

LECCISOTTI-GIANNONE, *La finanza locale tra Scilla e Cariddi*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, cit., 413; PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili: primi spunti critici*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 744; MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Padova, 2001, 321; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 1051; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, 462; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 145; MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 107 ss.; FEDELE, *L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *La fiscalità immobiliare*, atti del convegno di Siena del 12 febbraio 2010, Milano, 2011, a cura di PISTOLESI, 5 ss. Sul carattere patrimoniale dell'IMU, v. MENCARELLI, *Demanio marittimo e imposizione tributaria*, cit., 128; MENCARELLI, *Portualità turistica e fiscalità locale. Profili giuridici*, cit., 149 ss.

²⁸ Ai sensi dell'art. 51, comma 1 del TUIR, il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e valori a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

²⁹ Rientrano in tale fattispecie le indennità conseguite per la perdita o il danneggiamento dei c.d. beni merce (costituenti ricavi ex art. 85, comma 1, lett. f)); i contributi spettanti in base a contratto nonché quelli in conto esercizio (costituenti entrambi ricavi ex art. 85, comma 1, lett. g) e lett. h)); i contributi in conto capitale (costituenti sopravvenienze attive ex art. 88, comma 3, lett. b)).

³⁰ Ai sensi dell'art. 86, comma 2 del TUIR, la plusvalenza patrimoniale è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene.

³¹ L'art. 45, comma 1 del TUIR, include tra i redditi di capitale anche la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione o la somma impiegata, apportata o affidata in gestione, ovvero il valore normale dei beni impiegati, apportati o affidati in gestione.

presupposto dell'IRPEF, i redditi attratti ad imposizione possono essere monetari, quindi *in denaro*, oppure non monetari, vale a dire *in natura*.

I redditi in natura trovano frequente disciplina nell'ambito della tassazione del reddito di lavoro dipendente e sono costituiti generalmente da beni o servizi, compresi nella retribuzione erogata dal datore di lavoro. Il valore monetario ad essi attribuito, ai fini dell'IRPEF, corrisponde al *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*». Tale valore individua, sostanzialmente, il valore di mercato dei beni e servizi, per la cui determinazione occorre fare riferimento ai listini ed alle tariffe del soggetto che li ha forniti e, in mancanza, alle mercuriali ed ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Il principio della valutazione a valore normale rappresenta un criterio di determinazione alternativo del reddito che si rende applicabile quando quest'ultimo non è espresso in moneta di conto e trova applicazione anche nel calcolo di taluni 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 del deprezzamento monetario. In effetti, l'inflazione, provocando un aumento del livello dei prezzi, comporta un incremento anche del livello dei redditi in termini solo puramente nominali, producendo seri effetti distorsivi sul sistema tributario a causa della progressività dell'imposizione, dalla quale può discendere uno scatto di aliquota a parità di reddito effettivo (c.d. *fiscal drag*).

Il nostro sistema impositivo non dà rilievo, in via generale, a tali fenomeni monetari, non consentendo di sottrarre dall'imposta, in via permanente, gli incrementi di reddito puramente nominali (32). Per li-

³² FALSITTA, *Svalutazione monetaria e tassazione del reddito da lavoro dipendente*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 10; CROVATO, *Inflazione e crediti di lavoro dipendente*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 247.

mitare tali 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 sostitutiva (33).

Per attenuare gli effetti del cosiddetto "drenaggio fiscale", vale a dire l'aumento dell'imposta progressiva in ragione dell'incremento puramente nominale del reddito, è inoltre prevista la revisione di alcuni parametri di liquidazione dell'imposta, quali l'importo delle detrazioni e degli scaglioni di reddito, quando la variazione degli indici Istat supera una certa soglia (34).

Nel sistema dell'imposizione sui redditi è tendenzialmente tassato il reddito netto, cioè il reddito determinato al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, come nel caso dei redditi di impresa e di lavoro autonomo. Tuttavia, in alcuni casi i costi di produzione non sono ammessi

³³ Tra i motivi di convenienza ad effettuare la rivalutazione monetaria vi è la possibilità di cedere i beni rivalutati e di assoggettare il loro maggior valore ad imposta sostitutiva, anziché all'imposizione ordinaria. Numerose sono state le leggi di rivalutazione monetaria, l'ultima delle quali costituita dal d.l. 14 agosto 2020, n. 104, che ha consentito alle imprese di rivalutare beni materiali, immateriali e partecipazioni mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 3 per cento.

³⁴ Ai sensi dell'art. 3 del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, «*a decorrere dall'1 gennaio 1990, quando la variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati relativo al periodo di dodici mesi terminante al 31 agosto di ciascun anno supera il 2 per cento rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno precedente, si provvede a neutralizzare integralmente gli effetti dell'ulteriore pressione fiscale non rispondenti a incrementi reali di reddito. Ai fini della restituzione integrale del drenaggio fiscale si provvederà mediante l'adeguamento degli scaglioni delle aliquote delle detrazioni e dei limiti di reddito previsti negli articoli 11, 12 e 13 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. 2. Entro il 30 settembre di ciascun anno con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, si procede alla ricognizione della variazione percentuale di cui al primo comma e si stabiliscono i conseguenti adeguamenti degli scaglioni delle aliquote, delle detrazioni e dei limiti di reddito; gli importi degli scaglioni delle aliquote e dei limiti di reddito sono arrotondati a lire 100 mila per difetto se la frazione non è superiore a lire 50 mila o per eccesso se è superiore. Il decreto ha effetto per l'anno successivo. Il primo decreto sarà emanato entro il 30 settembre 1989. 3. Nella legge finanziaria relativa all'anno per il quale ha effetto il decreto di cui al secondo comma si farà fronte all'onere derivante dall'applicazione del medesimo decreto*».

in deduzione, come avviene per i redditi di capitale, oppure si deducono in misura forfetaria, come si verifica nei redditi di lavoro dipendente.

4. *Le regole generali in tema di individuazione del reddito. I redditi sostitutivi*

La prevalenza della concezione di reddito inteso come prodotto nell'ambito dell'imposizione sui redditi risulta indirettamente confermata anche da alcune regole generali in tema di individuazione del reddito contenute nel TUIR.

La prima regola in tal senso è fissata dall'art. 6, comma 2 del Testo Unico, secondo il quale «*i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti*».

Tale disposizione, che disciplina i c.d. *proventi sostitutivi di redditi*, attrae ad imposizione manifestazioni economiche di per sé non rientranti nelle categorie reddituali ma strettamente connesse ad una fonte tipizzata, della quale mutuano le regole di individuazione e di determinazione. I proventi sostitutivi, in particolare, conseguono ad una cessione dei crediti derivanti dalla fonte reddituale oppure ad un'indennità di tipo risarcitorio connessa alla perdita di redditi e quindi possono avere fonte negoziale o legale.

Per quanto riguarda le indennità risarcitorie, esse assumono rilevanza solamente nei casi in cui il risarcimento abbia una funzione sostitutiva di un reddito astrattamente sussumibile nelle categorie tipizzate nel comma 1 del medesimo art. 6. La disposizione si fonda su una concezione di reddito concepito quale incremento del patrimonio e, secondo la maggior parte della dottrina, consente di escludere dalla tassazione quei proventi che costituiscono una mera reintegrazione del patrimonio già posseduto, che non comporta alcun incremento di ricchezza (35).

In tal senso, quindi, il legislatore tributario avrebbe fatto propria la

³⁵ POTTI, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 11; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 19.

distinzione civilistica tra *danno emergente* (ovvero volto ad una reintegrazione patrimoniale) e *lucro cessante* (diretto invece a reintegrare una perdita di redditi), attribuendo rilevanza reddituale ai soli risarcimenti corrisposti a fronte di quest'ultimo (36).

La fattispecie del risarcimento sostitutivo del reddito ha formato oggetto di dibattiti giurisprudenziali per lo più con riferimento alle somme percepite a titolo risarcitorio dai lavoratori dipendenti (37), in relazione alle quali è stata sostanzialmente codificata la regola secondo cui il risarcimento dei danni rappresenta reddito per il lavoratore solo quando possa configurarsi come riconosciuto a fronte di un lucro cessante, non potendosi invece considerare rilevante ai fini IRPEF il risarcimento del danno emergente che non realizza alcuna forma di nuova ricchezza. Alla luce di tale distinzione, pertanto, non sarebbero soggette ad imposizione né l'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato (38), né l'indennità per ferie non godute (39).

³⁶ 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 di 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). Alla stessa logica risponde, peraltro, il regime impositivo delle pensioni le quali, in linea di massima, sono tassabili quando sono collegate ad un rapporto di impiego o di servizio, mentre non lo sono quelle aventi natura risarcitoria quali, ad esempio, le pensioni di guerra (Corte Cost. 11 luglio 1989, n. 387, in *Giur. it.*, 1991, I, 21). Anche la prassi amministrativa si è pronunciata in tal senso mediante la R.M. 27 maggio 2002, n. 155/E, in Banca dati *Fisconline*.

³⁷ Sulla rilevanza di tale distinzione nei redditi di lavoro dipendente vedi DELLA VALLE, *Appunti in tema di erogazioni risarcitorie ed indennità sostitutive*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 821 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., 60.

³⁸ Sull'argomento si veda PURI, *A proposito del trattamento fiscale dell'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 252; BATOCCHI, *L'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento del dirigente d'azienda*, in AA.VV., *Il reddito di lavoro dipendente*, a cura di FICARI, Torino, 2002, 429 ss. In giurisprudenza si registrano orientamenti contrastanti, volti ora a ritenere tassabili le indennità derivanti da ingiustificato licenziamento (Cass. 30 gennaio 2003, n. 1431, in *Corr. trib.*, 2003, 1491; Cass. 24 luglio 2003, n. 11501), ora a negarne rilevanza ai fini impositivi (Cass. 23 novembre 1992, n. 12511, in *Corr. trib.*, 1992, 3571; Cass. 17 agosto 2004, n. 16014, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 127 e, di recente, Cass. 10 aprile 2006, n. 8366, in *Il fisco*, 2006, 3298).

³⁹ Anche sulla tassabilità dell'indennità per ferie non godute la giurisprudenza e la

Invero, in dottrina è stata sottolineata anche la finalità antielusiva della disposizione in commento (40), volta a contrastare il tentativo di

dottrina hanno manifestato posizioni discordanti. La giurisprudenza di merito si è pronunciata generalmente soprattutto a favore della non tassabilità (in tal senso si vedano: Comm. trib. reg. Gorizia 18 gennaio 1990, n. 144, in *Rass. trib.*, 1990, II, 735; Comm. trib. reg. Roma 17 febbraio 1994, n. 94150018, in *Boll. trib.*, 1994, 723 e in *Not. giur. lav.*, 1994, 440; Comm. trib. prov. Genova 24 gennaio 1995, n. 620, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 789; Comm. trib. prov. Macerata 25 ottobre 1994, n. 32111, in *Boll. trib.*, 1995, 1118; Comm. trib. prov. Bologna 22 ottobre 1994, n. 6768, *ivi*, 1994, 223; Comm. trib. prov. Milano 15 marzo 1994, n. 179, *ivi*, 1994, 723; Comm. trib. prov. Genova 22 dicembre 1993, s.n., in *Not. giur. lav.*, 1994, 695; Comm. trib. prov. Alessandria 14 ottobre 1993, n. 137, in *Giur. piemontese*, 1994, 128, con nota di PETRUCCI; Comm. trib. prov. Treviso 6 settembre 1993, n. 359, in *Il fisco*, 1994, 741; Comm. trib. prov. Milano 15 febbraio 1993, n. 941, in *Boll. trib.*, 1993, 133, con nota di ZOPPINI; Comm. trib. prov. Venezia 23 settembre 1992, n. 243, in *I quattro codici della riforma tributaria*, CD-ROM Versione 2, 5195, *Ipsoa*; Comm. trib. prov. Milano 24 aprile 1999, s.n., in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, 27 e in *Corr. trib.*, 1991, 3289, con nota di FERRAÙ; Comm. trib. prov. Roma 23 maggio 1991, s.n., in *Not. lav.*, 1991, 389; Comm. trib. prov. Pordenone 13 maggio 1991, s.n., *ivi*, 1991, 523; Comm. trib. prov. Milano 25 marzo 1991, n. 17301, in *Corr. trib.*, 1991, 3289, con nota di FERRAÙ; Comm. trib. prov. Torino 25 giugno 1990, n. 1088189, in *Rass. mens. imp.*, 1990, 965, con nota di PACITTO; Comm. trib. prov. Ragusa 5 maggio 1990, in *Corr. trib.*, 1990, 1893; Comm. trib. prov. Milano 14 dicembre 1989, s.n., in *Dir. prat. trib.*, 1989, II, 481, con nota di MARONGIU; Comm. trib. prov. Teramo 9 novembre 1987, n. 1346, *ivi*, 1988, II, 659, con nota di VENEGONI. In senso contrario v. Comm. trib. reg. Milano 2 giugno 1995, s.n., in *Boll. trib.*, 1995, 7; Comm. trib. reg. Firenze 3 gennaio 1994, s.n., in *Foro it.*, 1994, III, 167; Comm. trib. reg. Treviso 13 dicembre 1993, n. 1187, in *Boll. trib.*, 1995, p. 223; Comm. trib. prov. Roma 8 giugno 1995, n. 473/17, in *Il fisco*, 1996, 823; Comm. trib. prov. Pordenone 9 luglio 1994, n. 220/01, *ivi*, 1995, 223; Comm. trib. prov. Macerata 6 aprile 1993, n. 48, *ivi*, 1993, 7153; Comm. trib. prov. Salerno 21 novembre 1991, n. 916, in *Corr. trib.*, 1992, 2361). La Suprema Corte ha, invece, prevalentemente sostenuto la tassabilità delle indennità in considerazione del carattere onnicomprensivo del reddito di lavoro dipendente (Cass. 9 luglio 1999, n. 7188, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II; Cass. 29 marzo 2000, n. 3847, in *Cons. Stato*, I, 1693; Cass. 7 aprile 2000, n. 4405; Cass. 26 luglio 2001, n. 10243; Cass. 29 marzo 2002, 4591, in Banca dati *Fisconline*; Cass. 25 marzo 2002, n. 4261, in IPSOA, *I quattro Codici della riforma tributaria*, CD Rom, vers. 2; Cass. 26 settembre 2003, n. 14304, in *Boll. trib.*, 2004, 787; *contra* Cass. 27 agosto 2003, n. 12580, in *Giur. imp.*, 2004, 298). Sull'argomento si veda MARONGIU, *La intassabilità dell'indennità sostitutiva delle ferie non godute*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 32; FICARI, *Note critiche sulla natura fiscale delle indennità per ferie non godute*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 790; GALATERIA, *L'indennità per ferie non godute nell'imposizione sul reddito*, in *Rass. trib.*, 2006, 1118.

⁴⁰ In tal senso vedi FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 781; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 45.

qualificare pattiziamente come risarcimento di danni le vere e proprie erogazioni di reddito, attribuendo rilievo alla fattispecie reddituale oggetto di sostituzione mediante, appunto, la previsione che tutte le somme sostitutive hanno la stessa natura di quelle sostituite, in modo da ottenere la detassazione delle stesse (41).

5. *La disciplina degli interessi*

La seconda regola generale relativa all'individuazione del reddito è disposta dalla seconda parte dell'art. 6, comma 2 del TUIR, secondo cui «*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*».

In forza di tale disposizione gli interessi moratori e quelli per dilazione di pagamento vengono qualificati come accessori della fattispecie reddituale individuata dalla fonte del credito (ovvero dalla fonte reddituale di provenienza) e viene, quindi, enunciato il principio secondo cui i medesimi si inquadrano nella stessa categoria di reddito alla quale si riferiscono, seguendone le regole di determinazione e di imputazione temporale.

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, per effetto della qualificazione disposta in via normativa tali interessi saranno assoggettati alla

⁴¹ Parte della dottrina (TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, cit., 58) attribuisce a questa norma una portata oggettiva ancora più ampia rispetto a quella trasparente da una sua prima lettura, ravvisandovi la disciplina di una disponibilità volontaria dei redditi e la conseguente cedibilità a titolo oneroso dei crediti futuri. Dalla norma sembrerebbe, infatti, 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 MICCINESI, *Reddito delle persone fisiche (imposta sul)*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. comm.*, VI, Torino, 1991, 175; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 113; TINELLI, *Commento all'art. 6*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, a cura di TINELLI, cit., 72-73.