



Classificazione Decimale Dewey:

336.24 (23.) IMPOSTE SUL REDDITO

CLAUDIO GALATERIA

IMPOSIZIONE SUL REDDITO E SOSTITUZIONE D'IMPOSTA





©

ISBN
979-12-218-1195-7

PRIMA EDIZIONE
ROMA I AGOSTO 2024

INDICE

- 7 *Premessa*
Imposizione sul reddito ed il sistema della sostituzione d'imposta
- 9 **Capitolo I**
L'IRPEF nel nostro sistema tributario
1.1. Il passaggio dalle Imposte reali ad una Imposta personale sul reddito, 9
– 1.2. Il presupposto, 10 – 1.3. I soggetti passivi, 13 – 1.4. La base imponibile:
qualificazione e determinazione, 17 – 1.5. La determinazione e liquidazione
dell'imposta, 21 – 1.6. Il sistema della tassazione separata, 25 – 1.7. I soggetti
non residenti, 27.
- 29 **Capitolo II**
Il reddito e la sua configurazione giuridica
2.1. La nozione di reddito: dalla configurazione economica alla configurazione
giuridica, 29 – 2.2. Brevi cenni sulla nota tripartizione economica del reddito,
33 – 2.3. La configurazione giuridica del reddito nella legislazione precedente
alla riforma degli anni '70: dal T.U. del 1877 al T.U. del 1958, 35 – 2.4. Dal
T.U. del 1958 alla riforma degli anni '70, 37 – 2.5. Osservazioni sul reddito e la
nuova imposizione di tipo personale, 40 – 2.6. Breve analisi delle norme posi-
tive di portata generale, 46 – 2.7. L'art. 6 del T.U.I.R. e la sua fondamentale
funzione nel sistema IRPEF, 49.

53 Capitolo III

La determinazione di una categoria reddituale del reddito

3.1. Gli elementi di una categoria reddituale, 53 – 3.2. La onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, 56 – 3.3. Evoluzione normativa del sistema di determinazione del reddito di lavoro dipendente, 57 – 3.4. L'evoluzione interpretativa sorta nella vigenza dell'art. 48, comma 1, T.U.I.R. ante 1-1-1998, 60 – 3.5. Riforma del reddito di lavoro dipendente, 62.

67 Capitolo IV

Il sistema della sostituzione d'imposta

4.1. Preliminari osservazioni sul sistema della sostituzione con ritenuta d'acconto, 67 – 4.2. La figura del sostituto quale soggetto obbligato a riscuotere l'Irpef in capo la contribuente, 69 – 4.3. L'attuale posizione interpretativa della giurisprudenza, 71 – 4.5. La certificazione dell'avvenuta applicazione della ritenuta d'acconto, 76 – 4.6. Considerazioni e prospettive, 77.

PREMESSA

IMPOSIZIONE SUL REDDITO ED IL SISTEMA DELLA SOSTITUZIONE D'IMPOSTA

In questo lavoro di ricerca in materia tributaria, i due punti cardine sono l'Imposta sul reddito delle persone fisiche ed il sistema della Sostituzione d'imposta, sistema che risulta essere strettamente connesso a codesta importantissima Imposta.

È noto, infatti, con particolare riguardo alla categoria reddituale del lavoro dipendente, che l'applicazione materiale dell'IRPEF in capo al percettore del reddito, ossia il lavoratore dipendente, passa essenzialmente attraverso il datore di lavoro che assume la funzione di sostituto d'imposta.

In buona sostanza, verranno raccolte alcune riflessioni riguardanti l'Imposta sul reddito delle persone fisiche: riflessioni di carattere generale ed analisi degli elementi essenziali dell'Imposta, saranno il filo conduttore attraverso il quale osservare in senso storico/critico la principale Imposta sul reddito del nostro Stato, cercando di coglierne gli aspetti essenziali con un punto di osservazione al di sopra dei meri aspetti applicativi. Inoltre, saranno oggetto di osservazione anche i principi ispiratori della Riforma tributaria che si prevede entrerà in vigore fra circa cinque anni.

Verranno poi messi a confronto il sistema IRPEF ed il principale sistema di riscossione di codesta Imposta, ossia il sistema della Sostituzione d'imposta, con particolare riguardo alla categoria reddituale del lavoro dipendente ed alle problematiche che ne scaturiscono.

Il sistema della sostituzione d'imposta, attraverso l'applicazione della ritenuta d'acconto, assolve la preminente funzione di assicurare all'Erario un acconto dell'IRPEF dovuta dal contribuente anticipando pertanto la riscossione di detta imposta rispetto al momento della dichiarazione dei redditi.

Figura centrale di tale sistema di riscossione anticipata dell'IRPEF è il Sostituto d'imposta, la cui precisa collocazione giuridica nel rapporto Erario-contribuente, è assai importante nel momento in cui emergono problematiche relative agli adempimenti ad esso imputati, che possono incidere sull'estinzione, ancorché parziale, dell'obbligazione principale posta in capo al contribuente.

In particolare la problematica che maggiormente incide nel rapporto tra il contribuente, che ha subito la ritenuta d'acconto IRPEF, e l'Erario che in funzione dell'avvenuta applicazione della ritenuta d'acconto deve riconoscere al contribuente la sussistenza di un credito d'imposta pari alla ritenuta stessa, riguarda il caso in cui il sostituto, dopo aver regolarmente effettuato la ritenuta d'acconto sul reddito del sostituto, non esegua il versamento di quest'ultima nei confronti dell'Erario.

CAPITOLO I

L'IRPEF NEL NOSTRO SISTEMA TRIBUTARIO

1.1. Il passaggio dalle Imposte reali ad una Imposta personale sul reddito

Con il d.P.R. n. 597 del 29-9-1973, emanato in forza della Legge delega 9 ottobre 1971 n. 825, viene infatti introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento, un sistema di imposizione sul reddito delle persone fisiche improntato su un tributo i cui presupposti impositivi non trovano più un nesso di collegamento diretto con le singole fonti di produzione del reddito, così come avveniva con le vecchie imposte reali, bensì su presupposti che individuano nel soggetto passivo persona fisica il punto di riferimento principale.

Sostanzialmente vengono ad assumere preminente importanza nella applicazione dell'imposta alcune situazioni di carattere personale, le quali vanno ad influire direttamente sulla determinazione quantitativa del tributo attraverso l'utilizzo di appositi strumenti previsti dalla normativa IRPEF: oneri deducibili, detrazioni d'imposta, riporto delle perdite, ecc. In secondo luogo, il carattere della personalità dell'imposta viene ad evidenziarsi anche in relazione all'utilizzo di un sistema progressivo di aliquote a scaglioni, attraverso il quale il prelievo tributario trova una maggiore rispondenza con l'effettiva attitudine alla contribuzione del soggetto passivo. Tali principali caratteristiche dell'IRPEF tendono, pertanto, a rendere siffatto strumento di imposizione allineato con il principio costituzionale della capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione.

L'Imposta sul reddito delle persone fisiche, meglio conosciuta come IRPEF, costituisce, pertanto, senza ombra di dubbio il tributo di maggiore importanza del nostro sistema impositivo; importanza che deriva oltre dall'entità del gettito che essa procura all'Erario, anche dalla "rivoluzione" che ha comportato la sua introduzione nel vecchio panorama della struttura impositiva sui redditi che fino a quel momento aveva visto applicarsi un sistema basato esclusivamente su imposte di tipo reale⁽¹⁾.

Per quanto concerne l'attuale disciplina dell'IRPEF, essa è contenuta nel Testo Unico delle Imposte Dirette (T.U.I.R.) emanato con d.P.R. 22-12-1986 n. 917 articoli da 1 a 85, la cui entrata in vigore è avvenuta in data 1-1-1988.

1.2. Il presupposto

Presupposto dell'IRPEF, dal punto di vista oggettivo, ossia della tipologia di ricchezza soggetta ad imposizione, è il possesso di redditi in denaro od in natura rientranti nelle categorie di cui al successivo art. 6; detta norma suddivide i redditi nelle seguenti categorie: *a)* redditi fondiari; *b)* redditi di capitale; *c)* redditi di lavoro dipendente; *d)* redditi di lavoro autonomo; *e)* redditi d'impresa; *f)* redditi diversi.

Da quanto è desumibile in prima analisi dal dettato normativo, risulta essere rilevante riuscire ad estrapolare la nozione attribuibile al termine "possesso" a cui il legislatore ha demandato il compito di creare il collegamento necessario ed essenziale fra soggetto passivo (persona fisica) e materia imponibile (reddito) al fine della perfetta realizzazione del presupposto impositivo.

Nell'evidenziare che il concetto di possesso in materia di imposte sui redditi è stato, ed è tuttora, argomento di disputa in sede dottrina, in quanto risulta essere di difficile individuazione quando riferito alla mutevole ed indefinita natura del bene "reddito", è possibile in linea di principio identificarlo con quella situazione giuridica attraverso la quale si può attribuire ad un soggetto la disponibilità di un reddito nel momento in cui tale disponibilità non sia meramente transitoria

(1) BERLIRI A., *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè, 1978, Vol. II, p. 17 e ss.

bensì definitiva; ciò anche in correlazione con la disciplina contenuta nel codice civile il quale all'art. 1140, e seguenti, individua l'istituto del possesso. La definitività è inoltre elemento atto a creare un ambito di legittimità costituzionale nel rispetto del principio della capacità contributiva che mal si presterebbe ad essere riferito a situazioni di possesso reddituale estemporanee⁽²⁾.

Sicuramente però, il semplice riferimento alla definizione di "possesso" estrapolabile dal codice civile, non può trovare una piena e precisa corrispondenza nella normativa tributaria riguardante l'imposizione sui redditi, soprattutto se si pone l'attenzione sulle diverse tipologie di reddito su cui si basa l'imposizione; esse, infatti, rivelano nel loro sistema di determinazione e di attribuzione al soggetto passivo, fattispecie di varia natura che mal si prestano ad essere ricondotte dentro qualsivoglia canone predeterminato.

Ne deriva, pertanto, che il riferimento al concetto di "possesso" utilizzato dal legislatore nella norma sull'IRPEF che individua il presupposto, deve essere considerato alla stregua di un principio generale ed astratto il cui profilo in termini di maggior precisione, viene ad evidenziarsi nella disciplina che regola la definizione e la determinazione delle singole categorie di reddito.

Per quanto concerne la definizione di reddito, si precisa che con l'entrata in vigore del T.U.I.R., avvenuta come detto in data 1-1-1988, tale problematica si è praticamente svuotata di contenuti. Questo perché la nuova normativa è stata strutturata nel senso di considerare redditi esclusivamente delle fattispecie tipiche senza più alcun riferimento, pur se residuale, a generiche fonti reddituali indefinite, che invece trovavano una loro collocazione normativa nell'abrogato d.P.R. n. 597/73.

In particolare ci si riferisce all'art. 80 dell'abrogata disciplina, a cui il legislatore aveva attribuito la funzione di considerare nel reddito complessivo soggetto ad IRPEF, qualsiasi reddito diverso da quelli tipici espressamente disciplinati. La norma così strutturata automaticamente imponeva all'interprete un elevato sforzo ricostruttivo intorno alla nozione di reddito, in particolare ogniqualvolta le fattispecie di reddito si presentavano non precisamente collimanti con le categorie reddituali

(2) FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, UTET, 1991, p. 575 e ss.

tipicizzate. Fra l'altro, occorre osservare, che nella vigenza della norma si è assistito nella sostanza alla pressochè totale inapplicabilità della stessa, con la conseguenza di indirizzare la riforma della disciplina IRPEF di cui al T.U.I.R. vigente, verso l'estrema tipicizzazione delle fattispecie reddituali al di fuori delle quali, conseguentemente, non vi può essere individuazione alcuna di altre forme reddituali.

Allo stato attuale, pertanto, risulta di maggior interesse non tanto la ricerca di una nozione unitaria di reddito, che come abbiamo visto in funzione della nuova struttura normativa introdotta con il T.U.I.R. risulta ormai essere fine a se stessa, quanto, invece, individuare efficacemente gli elementi caratterizzanti le singole tipologie di reddito, onde permettere all'interprete una più agevole procedura di confronto delle fattispecie reali con quelle tipicizzate dal legislatore al fine di verificare l'esistenza del presupposto, e conseguente assoggettabilità, o meno, all'IRPEF⁽³⁾.

Dalla conformazione delle categorie reddituali previste dal T.U.I.R.⁽⁴⁾, è possibile comunque individuare, pur nella estrema eterogeneità delle fattispecie disciplinate, una sorta di bipartizione generale delle tipologie di reddito che si caratterizzano in funzione della fonte di provenienza. Nel premettere che l'attuale struttura normativa dell'IRPEF evidenzia principalmente tipologie reddituali che vedono quale fonte di provenienza attività preordinate da parte del soggetto passivo, e da cui pertanto si può addivenire ad una nozione di "reddito prodotto", viceversa è possibile riscontrare la presenza di configurazioni reddituali che prendono in considerazione eventi i quali, prescindendo pressochè totalmente da qualsiasi attività volontaria destinata a produrre nuova ricchezza, pongono in risalto esclusivamente l'effetto della percezione di entrate pecuniarie, costituendo una tipologia reddituale identificabile quale "reddito entrata".

(3) M. PROCOPIO, *La progettata riforma governativa relativa all'irpef: alcuni spunti di riflessione de iure condendo*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3 del 2021, p. 1110.

(4) LEO M., MONACCHI F., SCHIAVO M., *Le Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, 1993, p. 1 e ss.