
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKL**, 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 PRIMO

I CARATTERI ESSENZIALI DEI REDDITI TASSABILI CON IRPEF ED IRES (GASPARE FALSITTA)

1. Premessa sul perché della nascita di due (sole) imposte fondate sulla tassazione di ogni tipo di reddito.

Le due imposte sul reddito, Irpef (imposta sul reddito della persona fisica) e Irpeg (imposta sul reddito della persona giuridica sostituita a decorrere dal 1° gennaio 2004, dall'Ires, imposta sul reddito delle società) rivestono una importanza fondamentale nel sistema tributario d'Italia e dei principali Paesi del mondo occidentale. Tale importanza deriva:

Importanza delle
due imposte
reddituali

1°) dalla *elevatezza del gettito* che riescono ad assicurare alle casse erariali;

2°) dalla enorme *estensione della platea dei soggetti passivi* coinvolti nella loro applicazione;

3°) dalla *complessità dei problemi* che la loro «gestione» fa nascere (normativi, interpretativi, di organizzazione degli uffici, ecc.).

Il nostro Paese è arrivato relativamente tardi all'appuntamento della istituzione di queste imposte.

Solo con la riforma degli anni 1971/73 l'Irpef sostituisce i molteplici prelievi reddituali preesistenti (imposte sui redditi di ricchezza mobile, di famiglia, complementare, con relative sovraimposte e addizionali, imposte sui redditi da fonti immobiliari, imposta sulle società).

Quattro, in sintesi, le ragioni che consigliarono e giustificarono l'adozione dell'imposta personale, globale, sul reddito complessivo:

Le ragioni della
adozione di
una imposta sul
reddito globale

1) cancellare la sovrapposizione di molteplici prelievi sul medesimo imponibile; 2) evitare trattamenti legali diversificati tra contribuenti con eguale reddito proveniente, però, da fonti diverse; 3) realizzare la progressività, voluta dall'art. 53, capoverso, Cost.; 4) realizzare la «personalizzazione» del prelievo mediante il riconoscimento della rilevanza di fatti concernenti la situazione personale e familiare del soggetto colpito.

Nelle pagine che seguono esamineremo il concetto o i concetti di reddito posti a base delle due imposte reddituali.

2. I tre concetti di reddito proposti in economia finanziaria come base della tassazione reddituale in varia guisa collegati a corrispondenti concetti di diritto tributario: il reddito come prodotto netto, il reddito come entrata netta e il reddito come consumo; il reddito in economia d'azienda.

Il reddito nella scienza delle finanze e in economia d'azienda

Essendo il concetto di reddito alla base delle imposte reddituali, è ovvio che i tributaristi si siano posti il problema della definizione di tale concetto da ricavarci, direttamente o indirettamente, dalla disciplina di diritto positivo delle relative imposte. Vedremo in che modo il problema sia stato risolto.

Ma prima di addentrarci in questa indagine giova premettere che il concetto di reddito è *strumentale* e varia in correlazione agli scopi cui esso deve servire.

Agli economisti di finanza esso interessa quale indice di attitudine alla contribuzione (capacità economica soggettiva di pagare le imposte) oltre che come misuratore della capacità produttiva del Paese (PIL).

Per soddisfare la prima delle due segnalate finalità (il reddito come indice di attitudine alla contribuzione fiscale) sono state elaborate svariate definizioni che in estrema sintesi si possono ridurre a tre concetti essenziali: il reddito come *prodotto netto*, il reddito come *entrata netta* e il reddito come *consumo*.

Molti economisti fondano la distinzione tra incrementi di valore dei beni capitali che sono «reddito prodotto» e incrementi che non hanno natura reddituale sul requisito della «previsione» oppure della «intenzione» ⁽¹⁾. Uno di loro afferma chiaramente che l'incremento di valore dei beni posseduti è reddito se ci sia «la predisposizione da parte dell'individuo di una volontà e di un disegno preordinato a voler conseguire quel maggior valore» ⁽²⁾.

I redditi come
prodotto netto

Reddito come prodotto è ogni frutto che scaturisce dalla realizzazione di un siffatto disegno intenzionale e preordinato da parte del beneficiario. Esulano dal suo perimetro gli arricchimenti occasionali e fortuiti.

La teoria del reddito come entrata, nella formulazione datane dai suoi teorici più eminenti ⁽³⁾, comporta la inclusione,

Il reddito come
entrata netta

⁽¹⁾ Per indicazioni bibliografiche cfr. G. FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, Giuffrè, 1966, p. 32, nota 39.

⁽²⁾ Così testualmente C. COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, p. 214. L. EINAUDI, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, Einaudi, 1965, p. 5, distingue il reddito prodotto (o reddito guadagnato) in due sottospecie: «reddito guadagnato in senso stretto» e «guadagnato in senso proprio». Quest'ultimo, che è il vero reddito di periodo, si distingue dal primo perché tiene conto dei deprezzamenti ed apprezzamenti subiti dal capitale originario nel periodo, preso in considerazione per il calcolo.

⁽³⁾ In Germania lo SCHANZ, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in *Finanz-Archiv*, 1896, vol. I, pp. 18-31 e 47-52 e il LION, *Der Einkommensbegriff nach dem bilanz steuerrecht* ecc., Tubinga, 1928, p. 273; nei Paesi anglosassoni il SIMONS H.C., *Personal income taxation. The definition of income as a problem of fiscal policy*, Chicago, 1938, p. 50 e lo HAIG, *The concept of income - Economic and legal aspects*, in *The federal income tax*, Nuova York, 1921, p. 7 e ss.; in Italia il GRIZIOTTI e vari suoi seguaci (v. le opere citate nel nostro scritto *In tema di interpretazione autentica* ecc., in G. FALSITTA, *Le plusvalenze* ecc., cap. VIII, sez. I, nota 6, nonché i saggi raccolti in GRIZIOTTI, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, vol. I, p. 113 e ss.).

Tra tutte, presenta una nota peculiare la concezione del Simons, il quale include nella nozione di reddito da lui delineata sia le donazioni che le successioni, a differenza degli altri studiosi richiamati, i quali ritengono preferibile che questi speciali proventi siano assoggettati ad apposite imposte (v. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, IV ed., Padova, Cedam, 1962, p. 304, nota 1). Per un quadro esaustivo della evoluzione della dottrina v. E. LANCELOTTI, *Il reddito imponibile: cenni sull'evoluzione della dottrina*, in *Lecture di scienza delle finanze*, Torino, Giappichelli, 1994, p. 51 ss.

nell'ambito del concetto, sia degli incrementi che dei decrementi patrimoniali. Può dirsi, anzi, che la teoria è nata dalla esigenza di allargare i confini della nozione di reddito prodotto, giudicata insufficiente, atteso che il risultato utile dell'investimento di un capitale è costituito, oltre che dai suoi frutti, anche dagli incrementi (o, per converso, dai deprezzamenti) da esso subiti. La teoria del reddito-entrata nasce dal fine precipuo di far rientrare nel concetto di reddito incrementi e decrementi, utili e perdite di qualsivoglia natura. Reddito-entrata è dunque ogni incremento verificatosi nel patrimonio del soggetto nel periodo di riferimento di volta in volta considerato. Esso include gli accrescimenti puramente occasionali, fortuiti, imprevisti.

Infine la nozione di «*reddito consumato*» indica la parte del reddito prodotto destinato al consumo. Essa implica l'esonerazione da imposta del reddito risparmiato ⁽⁴⁾.

Il reddito in economia d'azienda

Il concetto di reddito è pure studiato in economia d'azienda, disciplina, codesta, che si occupa precipuamente dello studio quantitativo dei fenomeni dell'azienda, tra cui primeggia il reddito, nella cui rilevazione e misurazione trova utile e proficua applicazione quel sistema di scritture che va sotto il nome di metodo della partita doppia. Ma appunto perché il reddito deve esser fatto oggetto di rilevazione e misurazione, di esso gli aziendalisti indagano la natura, non potendosi concepire corretta rilevazione contabile senza l'esatta nozione di ciò che occorre rilevare. Il punto di vista degli economisti d'azienda, nella ricerca della definizione del concetto di reddito, sembra essere quello proprio dell'imprenditore. In sostanza si tratta di stabilire, nelle varie fasi della complessa vita delle aziende (gestione ordinaria e operazioni straordinarie) quale parte dell'accrescimento subito dal capitale investito sia *reddito di impresa* per gli organi deputati alla gestione e al controllo delle aziende.

⁽⁴⁾ In argomento v. L. EINAUDI, *Saggi sul risparmio* ecc., cit., pp. 1-158.

3. Alla ricerca del concetto di reddito in diritto tributario italiano; il primo elemento: l'incremento del patrimonio preesistente formatosi in un lasso di tempo prefissato dalla legge.

Entrando ora nel campo delle discipline giuridiche è da ricordare che il concetto di reddito è investigato dai cultori del diritto commerciale e del diritto penale al fine della retta interpretazione di quelle norme del diritto delle società che concorrono a determinare la nozione di utile, che consentono la distribuzione degli utili realmente conseguiti e vietano il riparto degli utili fittizi.

Il reddito
nelle scienze
giuridiche extra
tributarie

Il concetto di reddito viene altresì studiato dalla dottrina civilistica e romanistica dell'usufrutto, della locazione, e così via, vale a dire dalla dottrina dei «frutti», al fine della individuazione delle peculiarità della nozione di frutto e della distinzione di questo concetto dai lucri di altra natura ⁽⁵⁾.

Venendo al diritto tributario, è da dire che la nozione di reddito fatta propria dal nostro legislatore fin dal t.u. del 1877 è palesemente il frutto di un compromesso. Trattasi, in definitiva, di un concetto ibrido che non ha né la nitidezza di concetti né la coerenza dei concetti di reddito virtuali ed astratti definiti dagli economisti. Per ciò bisogna rinunciare alla pretesa di leggere e ricostruire il senso delle norme giuridiche di diritto tributario con gli occhiali deformanti dei concetti economici. Questi stessi concetti possono offrire un ausilio in sede ermeneutica, ma nulla di più. Ma possono altresì servire a intercettare le disposizioni che, in violazione di ogni logica, creano componenti positivi di reddito del tutto inesistenti e fittizi o negano rilevanza a costi veri e reali.

Autonomia
del concetto di
reddito fiscale

Per l'individuazione di queste ipotesi anche l'indagine comparatistica può essere di ausilio o il confronto con il concetto di reddito adottato in altri rami del diritto.

(5) Per indicazioni bibliografiche sul tema si rinvia a F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, Giuffrè, 2004, p. 169 e ss., testo e note.

L'utilità della
definizione di
reddito fiscale

Anche per tale motivo riteniamo necessario individuare, attraverso un esame possibilmente rapido e sintetico, le caratteristiche essenziali che contraddistinguono il concetto giuridico di reddito, differenziandolo in misura più o meno intensa dalle consimili nozioni che si ritrovano in branche dell'ordinamento diverse dal diritto tributario o nelle scienze economiche.

La ricerca e la definizione del concetto di reddito non sono da stimare come vacue esercitazioni dottrinali. Esse servono a dare concretezza e a «riempire» le formule normative che da sempre codificano il così detto «principio di residualità», dapprima nell'ambito dell'imposta di ricchezza mobile ed ora nel contesto dei così detti «redditi diversi» soggetti ad Irpef.

Il concetto generale di reddito resta fondamentale per comprendere l'effettiva latitudine, del reddito *«complessivo»* soggetto ad Irpef e per individuare, di riflesso, l'oggetto dell'atto di accertamento di tale imposta. Solo la chiara configurazione dei confini delle varie tipologie reddituali presenti nell'Irpef può evitare sbandamenti e scongiurare il rischio che si tassino come *«reddito»* incrementi patrimoniali non aventi natura reddituale. Il concetto in questione serve altresì per cogliere le eventuali aporie e incoerenze presenti in certe scelte legislative, frutto di improvvisazione e pressappochismo, che rompono l'armonia del sistema, escludendo dalla tassazione fatti aventi incontestabile natura reddituale e, all'opposto, colpendo avvenimenti economici ai quali tale natura fa difetto del tutto.

Nel t.u. n. 4021/1877, rimasto in vigore per quasi un secolo, si elencavano le «fonti» dei redditi tassabili con l'imposta di ricchezza mobile, ma mancava la definizione del concetto di reddito mobiliare.

Il primo
elemento
immancabile
della nozione
di reddito:
l'incremento del
patrimonio pre-
esistente (così
detta «ricchezza
novella»)

A colmare tale lacuna ha cercato di provvedere, come era logico, la dottrina, la quale, sulla base di un accurato e sottile esame ricostruttivo delle norme sparse nei vari testi di legge concernenti direttamente o indirettamente le «fonti» di produzione dei redditi tassabili, è pervenuta alla formulazione di un certo numero di definizioni, lessicalmente divergenti, ma tutte sostanzialmente equivalenti. Ricorrendo all'impiego di una locuzione giuridicamente anodina, si è detto che il reddito

è una «*ricchezza novella*»; con più appropriato linguaggio giuridico si è affermato che esso si sostanzia in *un incremento patrimoniale*, che si può concepire solo in termini di valore e pertanto dev'essere concretamente valutabile in denaro. Per il Giannini A.D. reddito è appunto l'aumento di valore, concretamente determinabile in denaro, che si verifica nel *patrimonio di una persona*; secondo il Berliri L.V. il primo requisito che contraddistingue il reddito è dato dall'«*acquisizione al patrimonio del reddituario* di una ricchezza novella misurabile in denaro». Come è facile constatare, tutte codeste definizioni si incentrano sul concetto giuridico di patrimonio e, in sostanza, concordano nel riconoscere che il reddito assunto a oggetto dell'imposta relativa è *un accrescimento del patrimonio della persona* ⁽⁶⁾, è un *quid novi* che si aggiunge al patrimonio che già si possedeva all'inizio del periodo di riferimento dell'imposta, incrementandolo. Questo *quid novi* è misurabile in denaro ed è suscettibile di essere convertito in denaro mediante appropriati atti di scambio sul mercato.

Il testo unico n. 645/1958 ha codificato l'orientamento espresso dalla dottrina testé citata e nell'art. 81, comma 1°, fornisce la definizione del concetto di reddito, delineandone i connotati essenziali e senza introdurre modificazioni di rilievo rispetto alla normativa precedente. I testi normativi successivi, fino al vigente testo unico n. 917/1986, hanno seguito lo stesso indirizzo e lasciato inalterati l'impianto legislativo generale e i connotati del reddito, come si vedrà.

Il primo di tali connotati è per l'appunto questo, che il reddito è una acquisizione patrimoniale netta costituita, indifferentemente, da una somma di denaro o da un bene in natura (anch'esso traducibile, mercé un'operazione di stima, in una somma di denaro) che viene ad aumentare il patrimonio preesistente del reddituario. Codesto accrescimento può consistere in un aumento numerico degli elementi costitutivi attivi che compongono il patrimonio, in una diminuzione degli elementi

(6) V. il nostro *Le plusvalenze nel sistema ec.*, cit., pp. 70-71.

Piena rilevanza
in campo tribu-
tario del con-
cetto civilistico
di patrimonio

Stock, flusso e
deflusso

passivi ovvero in un maggiore valore di scambio acquisito da taluni elementi che già compongono il patrimonio.

Soccorre, in proposito, la latitudine del concetto civilistico di patrimonio che ha pieno valore anche per il diritto tributario, nel settore della imposizione reddituale e anche fuori da tale settore. Patrimonio è, per il soggetto passivo delle imposte reddituali, «il complesso dei diritti (o dei rapporti giuridici, se del patrimonio occorra dare, a certi effetti, una nozione comprensiva anche delle passività) che fanno capo ad una persona e che hanno un valore economico» ⁽⁷⁾. Si tratta di nozione risaputa e istituzionale: non c'è reddito senza incremento del patrimonio netto del reddituario nel periodo di commisurazione dell'imposta. Per calcolare se tale incremento ci sia stato o non bisogna partire dal patrimonio netto esistente in capo al soggetto all'inizio del periodo. Il patrimonio è uno *stock* di rapporti giuridici individuabile facendo riferimento ad una data, quale che sia (fine dell'anno solare, chiusura dell'esercizio sociale, chiusura o apertura della liquidazione, ecc.).

Il reddito è un accrescimento («*flusso*») di nuovo patrimonio formatosi in un lasso di tempo, più o meno lungo, ma avente una *durata* (un mese, un anno, più anni, e così via). All'opposto, la perdita è un *deflusso*, una diminuzione del patrimonio preesistente.

L'affermazione sopra enunciata, che nel reddito ravvisa un accrescimento di patrimonio, permette, intanto, di formulare

⁽⁷⁾ Così testualmente A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1937, p. 165. Ivi questo stesso scrittore afferma che la nozione di patrimonio «nel diritto tributario è quella stessa del diritto civile» e per la definizione della nozione civilistica rinvia alle opere di Fadda e Bensa, di Ferrara e Coviello, ossia alla più accreditata manualistica del tempo. F. FERRARA, *Trattato di dir. civ. ital.*, vol. I, Roma, 1921, p. 865, ad esempio, afferma: «Per patrimonio intendesi il complesso dei rapporti giuridici valutabili in denaro che appartengono ad una persona». Nozioni identiche si ritrovano nella manualistica di diritto privato contemporanea e nei manuali di diritto commerciale: G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, IV ed., vol. II, Torino, 2000, p. 6, ad esempio, definisce come patrimonio della società «il complesso dei rapporti giuridici attivi e passivi che fanno capo alla società».

alcuni corollari in ordine alla qualificazione di taluni fatti, cui si potrebbe esser tentati di attribuire natura reddituale.

a) Non rientrano nel patrimonio la posizione sociale e le qualità morali, intellettuali, culturali, professionali, ecc. della persona. Oltre a tutto, codeste qualità «*intangibili*» sono non soltanto non cedibili a titolo oneroso ma anche insuscettibili di concreta e oggettiva determinazione in denaro.

b) Non sono reddito e non sono soggetti all'imposta sul reddito, i benefici o servizi che il proprietario trae dall'uso dei propri beni (come un quadro, un'automobile, una casa, un panfilo, ecc.), appunto perché essi non danno luogo ad un accrescimento del patrimonio. Se, però, il proprietario, invece di usarli direttamente, li cede in uso a terzi verso corrispettivo, ecco che torna a risorgere il reddito in senso giuridico (v. art. 67, lettera b) del t.u.i.r.). Pertanto le imposte che colpiscono l'uso di questi beni hanno natura di imposte sul patrimonio e non sul reddito. Tassano un reddito virtuale, inventato da legislatori sprovveduti.

I redditi come
servizi traibili
dai beni patri-
moniali

c) Non partecipano, per lo stesso motivo, alla formazione del reddito quegli introiti che rappresentano, per il percipiente, la mera refusione di una perdita patrimoniale sofferta in precedenza, salva la ipotesi in cui la perdita abbia già concorso, quale elemento passivo, alla determinazione del reddito, perché in tal caso il ricavo procedente dal risarcimento dà luogo alla sopravvenuta insussistenza di una passività dedotta dall'imposta di un periodo pregresso e al conseguente suo ricupero a tassazione quale «*sopravvenienza attiva*».

Il risarcimento
del danno emer-
gente

Il risarcimento del danno emergente *non è mai* reddito perché in tale forma di reintegrazione patrimoniale manca la ricchezza novella ⁽⁸⁾ e si verifica il mero rimpiazzo di una preesistente ricchezza distrutta o perduta.

⁽⁸⁾ Totalmente infondata, sotto ogni profilo, la tesi sostenuta da L. PEVERINI, *Considerazioni in tema di legittimità costituzionale del doppio regime fiscale dell'assegno divorzile*, in *Rass. trib.*, 2009, I, p. 1055 e ss., ad avviso del quale l'assegno divorzile periodico avrebbe natura reddituale mentre quello corrisposto «*una volta sola*» avrebbe natura di «*restituzione di patrimonio*» (sic!).

Trattati di asserto infondato per due distinte ragioni:

Diversa la natura del risarcimento del lucro cessante. Ciò non significa che costituisca *sempre* reddito il risarcimento del lucro cessante. Perché lo sia è indispensabile che il lucro risarcito abbia, a sua volta, natura reddituale. Ma, come si vedrà, non ogni ricchezza novella ha natura di reddito. E perciò non ogni risarcimento o ristoro di ricchezza novella perduta è reddito mobiliare (arg. *ex art.* 6, comma 2°, t.u.i.r.). Ciò vale non solo per il risarcimento dei danni materiali, ma anche per il risarcimento dei «danni morali» e dei «danni biologici», che avranno natura reddituale in funzione della natura dei danni risarciti. Se gli eventi causativi di tali danni consistono in una «invalidità permanente» di natura sia fisica che psichica, la *esclusione* dei relativi risarcimenti dall'ambito reddituale è espressamente riconosciuta e disposta dall'art. 6, comma 2°, del t.u. n. 917/1986.

In sostanza la disposizione testé ricordata espressamente dichiara che le indennità liquidate per causa di morte oppure a titolo di invalidità permanente, totale o parziale, quale che

1°) perché le due tipologie di assegno sono basate sugli stessi presupposti, per quanto attiene all'*an* e al *quantum*, ed hanno entrambe la identica natura eminentemente assistenziale;

2°) perché se fosse vero quanto il Peverini sostiene apoditticamente nel corso della sua estesa trattazione e cioè che nell'assegno «*una tantum*» acquista una «*preponderante importanza*» il concorso dell'*accipiens* alla «*formazione del patrimonio*» del soggetto obbligato, allora a maggior ragione si manifesterebbe la natura reddituale dell'incremento di patrimonio fruito dall'*accipiens* trattandosi in tal caso di una novella ricchezza che incrementerebbe il preesistente patrimonio di quest'ultimo e che deriverebbe dalla «*energia o forza produttiva*» da lui espletata antecedentemente.

In tale prospettiva, che però il codice civile smentisce, sorprendentemente, l'assegno *una tantum* diventerebbe per chi lo riceve, un reddito da lavoro.

Come vedesi, anche ad assecondare la ricostruzione del Peverini, codicisticamente, ripetesi, infondata, le conseguenze che ne derivano sono opposte a quelle immaginate da questo scrittore. Se il ricevente ha «*concorso*» a produrre ciò che riceve, se l'assegno è remuneratorio dell'attività espletata da chi lo percepisce, esso è *a fortiori* reddito per chi lo riceve coesistendo, in tal senso, i due elementi costitutivi del reddito che sono 1) la novella ricchezza, 2) la fonte produttiva riconducibile al beneficiario.

Sul rapporto di causalità tra incremento del patrimonio ed energia o forza produttiva che ha concorso a creare l'incremento, vedasi *amplius sub* paragrafo 6.

sia la natura della invalidità e quindi anche se di carattere psichico, professionale, per *mobbing*, ecc., non sono da considerare redditi imponibili.

È però incontestabile che le somme ricevute a titolo di risarcimento di danni fisici (per perdita di un braccio o di una gamba, per ridotta o estinta funzionalità di un organo corporeo, ecc.) o di danni alla psiche (per ridotta professionalità, *mobbing*, perdita di *chances*, ecc.) incrementano il patrimonio preesistente e sono dunque una «*novella ricchezza*». Perché mai, allora ne è esclusa la tassazione reddituale? La risposta più plausibile sembra essere la seguente.

Queste novelle ricchezze sono prive di «*fonti produttive*» e non possono ricadere nell'ambito del concetto di reddito come «*prodotto*».

Rimpiazzano il «*capitale-uomo*» distrutto o menomato ma non la perdita di redditi (v. *infra* paragrafi 12 e 14); si riconnettono non a capitale o a lavoro o alla combinazione dei due fattori (cfr. l'art. 81 del t.u. n. 645/1958) ma alla menomazione del fattore umano.

d) Non costituiscono reddito gli incrementi patrimoniali «*virtuali*» o «*figurativi*». Sicché le norme che nell'ambito delle imposte reddituali derogano al principio del reddito come reale incremento del patrimonio, debbono essere considerate disposizioni eccezionali. Si pensi ai casi dei redditi la cui esistenza è desunta dal possesso di fabbricati non affittati o di terreni non coltivati, specie se l'una e l'altra ipotesi si verificano per cause non imputabili al proprietario o contro la sua volontà. È ovvio che in tali ipotesi eccezionali si tassa non il reddito, quale incremento del patrimonio preesistente, che non c'è e la cui esistenza non può essere normativamente inventata, ma il patrimonio. E l'imposta reddituale si trasforma in imposta di stampo patrimoniale, gravante su un patrimonio sterile, improduttivo di frutti.

I redditi figurativi

Il fenomeno, difficile da giustificare, risponde forse a finalità extrafiscali (disincentivare la tendenza a tenere le case sfitte o a mantenere più dimore, alcune delle quali inutilizzate per la più gran parte dell'anno). Resta però il dubbio se norme

siffatte, non prive di logica extrafiscale, siano compatibili con la logica del tributo nella cui disciplina si inseriscono. Noi stimiamo di no. Norme siffatte rompono l'euritmia delle imposte reddituali e recano elementi di incoerenza e di disuguaglianza non facili da giustificare. Raramente le «ragioni» del fisco hanno una loro «ragion» d'essere concettualmente plausibile, coincidente e non collidente con la ragione dell'uomo comune.

4. Il reddito come incremento patrimoniale di periodo al netto delle spese di produzione; i tipi di reddito tassati al lordo di eventuali spese; la forfettizzazione delle spese e il diniego irragionevole di deducibilità di spese effettive («estrogeni tributari»): rinvio.

Fructus non intelliguntur nisi deductis impensis: questa massima ci insegna che non possono considerarsi frutti i proventi che non siano stati depurati delle spese.

È evidente che l'incremento di ricchezza, per diventare l'imponibile dell'imposta, deve essere netto. Lo stesso art. 81 del t.u. n. 645/1958 chiariva del resto che presupposto dell'imposta mobiliare era la produzione di un «reddito netto». La tesi va però accolta con un qualche distinguo. In proposito va notato che ogni legge fiscale non si limita ad affermare che il *reddito netto* è il parametro dell'imposta, ma, al contrario, detta un sistema di regole giuridiche assai minute e particolarizzate, per disciplinare la determinazione di tale importante aspetto. Queste regole, frequentemente, divergono da quelle proposte dalle scienze che investigano il concetto di reddito e il modo della sua determinazione (scienza delle finanze, economia d'azienda, ecc.). Il che, mentre riconferma la autonomia dei concetti giuridici rispetto ai corrispondenti concetti della economia, dimostra che tra la nozione di reddito netto propria dell'economia o che potrebbe determinarsi secondo l'apprezzamento della coscienza economico-sociale o del comune commercio e quella della legge tributaria sussistono profonde

Il reddito netto come concetto forgiato essenzialmente per soddisfare le esigenze del fisco

divergenze. La legge non colpisce l'incremento netto ma un incremento che essa, alla stregua di regole sue proprie, considera netto. In questa materia, l'arbitrio del legislatore (eufemisticamente denominato «*discrezionalità legislativa*») si esplica in un modo particolarmente intenso, attraverso la creazione di una fitta trama di criteri non di rado dettati da esigenze di semplicità, comodità, snellimento e persino di artificiale gonfiamento della base di commisurazione dell'ammontare del tributo.

Quando si afferma che il reddito fiscale non coincide con il reddito contabile o con il reddito economico, si dice cosa ovvia. Il reddito forgiato dal legislatore tributario quale base di commisurazione delle imposte reddituali è, in larga misura, un concetto di comodo, talvolta artificiale, destinato a soddisfare le esigenze del prelievo tributario, le cui divergenze dai corrispondenti concetti del diritto civile o dell'economia risultano, di frequente, rimarchevoli. Ciò vale per tutte le tipologie di reddito ma in specie per i redditi di lavoro dipendente o di capitale, per i quali la legge tributaria italiana dispone la deducibilità di qualunque spesa di produzione (per il reddito di lavoro subordinato la deducibilità delle spese è stata per lungo tempo riconosciuta in misura quasi simbolica, ed è stata infine del tutto soppressa a decorrere dall'1/1/2005).

Le indeducibilità
e le forfettizzazioni

Ma limitazioni marcate alla deducibilità si rinvencono in ogni altra categoria, dove spesso si ricorre anche alla quantificazione forfettaria delle spese deducibili. Anche siffatte forfettizzazioni vanno a scapito del requisito di effettività. La Corte costituzionale, chiamata a sindacare norme siffatte per palese lesione del principio di effettività, risponde pilatescamente trincerandosi dietro la discrezionalità che spetterebbe al legislatore in materia di regolamentazione di detrazioni d'imposta e spese deducibili e così abdicando al suo dovere di organo preposto ad arginare gli svarioni e le scelte irrazionali del legislatore. Una discrezionalità che fa a pezzi le regole di logica e di economia aziendale è solo manifestazione di arbitrio e di prepotenza e, in sostanza, fonte di ingiustizia.

La finalità perseguita e realizzata non è solo quella di gonfiare artificiosamente la base imponibile con una miriade di regolette che fungono da estrogeni tributari. Si gonfiano gli imponibili anche per tener basse le aliquote, creando una *illusione finanziaria* di moderata imposizione.

5. La «fonte» produttiva del reddito: nel sistema italiano la «fonte» è causa necessaria («*condicio sine qua non*»), ma non è indispensabile che sia causa esclusiva dell'arricchimento reddituale.

Formulando l'assunto che il reddito è un incremento netto ed effettivo di patrimonio noi abbiamo individuato solo il primo della serie di connotati che contrassegnano il concetto di «reddito mobiliare»; per meglio dire noi abbiamo colto il *genus proximum* del concetto da definire. Orbene, è noto che non ogni incremento di patrimonio è reddito. Dobbiamo, quindi, procedere ora alla ricerca delle altre caratteristiche essenziali di ciò che il legislatore ha designato come «reddito netto», vale a dire alla individuazione della «*differentia specifica*» sussistente tra il reddito e gli incrementi patrimoniali di natura extrareddituale. A questo proposito, per porre la «prima pietra» dell'indagine che ci attende, occorre osservare che la legge fiscale italiana non ha mai inteso come reddito ogni entrata netta. Reddito è per essa l'entrata netta che *deriva* da talune tipiche e specifiche «fonti».

Il termine derivare implica l'idea della relazione causale. Il legislatore vuole che tra il reddito e la fonte sussista il rapporto «causa-effetto». Tutto qui. La legge per lo più non dice altro.

Ma, allorché si introduce il concetto di rapporto di causalità, i problemi che si profilano sono assai complessi ed ardui. Nel mondo dei fenomeni economici (e il prodursi di un reddito rientra in tale orbita) può dirsi valida quella legge che impera nel mondo dei fenomeni naturali, vale a dire che non v'è accadimento (effetto) che non abbia la sua causa. Ma se ogni effetto è riconducibile ad una causa, non è da credere che

Natura del rapporto di effetto e causa tra il reddito e la sua «fonte»

la causa debba essere necessariamente *una*. Vi sono fenomeni od accadimenti che scaturiscono da un insieme di cause concorrenti, ma tra loro indipendenti.

In via generalissima può dirsi che il reddito non è mai il frutto esclusivo di una sola causa. Ciò è particolarmente vero quando il reddito sia costituito da accrescimenti di valore dei beni capitali. Ora se noi dicessimo che il reddito è solo l'incremento che sia frutto *diretto, necessario ed esclusivo* dell'energia produttiva spiegata dall'individuo, formuleremmo una definizione che potrebbe essere accettabile sul terreno economico, ma che, dal punto di vista del nostro diritto positivo, può stimarsi, senza esitazione, scorretta. E non già perché essa contrasti con la formulazione letterale di questa o quella norma, le quali, statuendo che il reddito debba *derivare* da certe energie produttive, adotta una espressione sostanzialmente generica, che è suscettibile di interpretazioni diverse; sibbene perché essa appare contraria alla nostra tradizione giuridica e dottrinale, vale a dire, a quella tradizione alla quale, a nostro avviso, il testo unico vigente intimamente si riallaccia.

Cominciamo con una breve rassegna della dottrina.

È stato il Quarta ad affermare per primo che il reddito (che egli denomina «ricchezza novella») debba trovarsi in «*relazione di effetto a causa con una energia o forza produttiva*». Egli non chiarisce, espressamente, se possa parlarsi ancora di reddito qualora l'energia produttiva operi non come causa esclusiva della nuova ricchezza, ma come «*concausa*», in unione ad altre forze il cui intervento non è stato influenzato e voluto dal soggetto. Tuttavia un tale concetto è sostanzialmente adombrato da tale autore allorché egli chiarisce entro quali limiti siano reddito mobiliare le «*elargizioni spontanee*».

A questo proposito il Quarta distingue le elargizioni o donazioni pure e semplici, che sarebbero, a suo dire, da annoverare tra i capitali (e non tra i redditi), per difetto di «energia produttrice», dalle «donazioni remuneratorie», date, cioè, spontaneamente, ma a remunerazione e quasi in corrispettivo di una prestazione ricevuta, le quali ricadrebbero, invece, nel presupposto dell'imposta.

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