

Introduzione

Il tema della tassazione dei redditi di capitale e degli altri redditi di natura finanziaria, oggi compresi tra i redditi diversi, è denso di implicazioni di ordine teorico e applicativo, che interessano l'individuazione e l'inquadramento sistematico delle fattispecie imponibili, le regole impositive e i diversi regimi di tassazione, ma toccano altresì questioni di più ampia portata, ad iniziare dal concetto stesso di reddito.

Naturalmente tali questioni assumono rilievo non solo per il diritto tributario, ma anche per le discipline economiche, nell'ambito delle quali il tema del modello ottimale di tassazione, nonché dell'opportunità stessa di assoggettare ad imposizione i redditi finanziari è da tempo dibattuto¹. Per

¹La letteratura economica si occupa da tempo delle questioni inerenti l'opportunità di assoggettare a tassazione i redditi derivanti dal risparmio e dall'investimento in attività finanziarie, e delle relative modalità di imposizione. In estrema sintesi, per quanto qui interessa, le diverse soluzioni proposte oscillano tra due estremi. Da un lato, il modello incentrato sulla tassazione del reddito entrata (*comprehensive income tax*) prevede, almeno in linea di principio, l'inclusione dei proventi finanziari nella base imponibile complessiva del percettore; dall'altro, il modello di tassazione sulla spesa (*expenditure tax*) differisce il prelievo sul risparmio al momento in cui quest'ultimo viene destinato al consumo, in modo tale da evitare in radice ogni rischio di doppia tassazione nella fase di accumulazione (sul reddito destinato al risparmio e sui proventi che derivano dal risparmio stesso). Per una compiuta elaborazione della teoria del reddito entrata si veda HAIG, *The concept of income. Economic and legal aspects* (1921); MUSGRAVE-SHOUP (a cura di), *Readings in the economics of taxation*, Londra, 1959, 59 ss.; SIMONS, *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*, Chicago, 1938, 5 ss. Nella letteratura italiana, NAPOLITANO, *Il reddito nel diritto tributario e nella scienza delle finanze*, Milano, 1955; GRIZIOTTI, *La ripartizione politica del carico tributario ed i principi distributivi delle imposte moderne sul reddito*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, 1956, I, 123 ss.; COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, 244; BOSI-GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2001, *passim*. In merito alla teoria del reddito destinato al consumo, FISHER, *Income in theory and income taxation in practice*, *Econometrica*, 1937; EINAUDI, *Saggi sul*

quanto di estremo interesse teorico, tuttavia, lo studio e l'approfondimento della prospettiva economica esulano dagli obiettivi del presente lavoro, ragione per cui se ne terrà conto soltanto nella misura in cui ciò dovesse eventualmente rivelarsi funzionale ad un più completo inquadramento delle questioni giuridiche.

In particolare, per quello che riguarda il diritto tributario, una delle questioni fondamentali che emergono dallo studio dei redditi finanziari consiste proprio nell'opportunità, o meno, di tener ferma la distinzione tra redditi di capitale, comprendenti interessi, utili ed altri proventi similari, e redditi diversi, inclusivi essenzialmente delle plusvalenze e minusvalenze e degli altri proventi di natura differenziale o aleatoria.

Si tratta invero di un tema "carsico", che attraversa l'ordinamento da tempi remoti: nei suoi termini essenziali, la questione può esser fatta risalire all'imposta di ricchezza mobile, ma si è venuta via via sviluppando fino ai giorni nostri, assumendo un rilievo centrale con l'adozione del Testo unico delle imposte sui redditi del 1986 e, in tempi più recenti, con la riforma introdotta dal d.lgs. n. 461 del 1997².

In occasione della riforma si è inteso anzitutto procedere ad un riordino complessivo della materia, con l'obiettivo dichiarato (art. 3, comma 160 della legge di delega) di estendere la sfera di imponibilità a tutte le possibili fattispecie di redditi derivanti dall'investimento in attività finanziarie, eliminando le lacune che fino ad allora avevano caratterizzato il sistema.

Coerentemente, la categoria dei *redditi di capitale* non solo è stata integrata da ulteriori fattispecie imponibili, in linea con il tradizionale approccio casistico, ma è stata novellata con la previsione di una norma di chiusu-

risparmio e l'imposta, Torino, 1941, 365 ss.; KALDOR, *Per una imposta sulla spesa*, Torino, 1962. Sul piano delle scelte legislative, tra i due estremi teorici appena richiamati si collocano le diverse varianti adottate dai sistemi tributari contemporanei, nessuno dei quali assume uno o l'altro modello nella sua assolutezza: dal confronto comparato emerge, ad esempio, una diffusa tendenza alla inclusione solo parziale dei redditi da risparmio nella base imponibile progressiva, ed un contestuale ricorso alla tassazione sostitutiva proporzionale, attuata mediante un prelievo alla fonte (*flat rate system*).

²Per una ricostruzione, anche in chiave storico-evolutiva, del dibattito dottrinale, si veda RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989, 5 ss.; MARCHETTI, *Alcune riflessioni sulla nozione di reddito di capitale*, in *Rass. trib.*, 1990, 781 ss.; CASTALDI, *I redditi di capitale*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1994, 218 ss. e, da ultimo, CORASANITI, *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012, 36 ss.

ra, volta a ricomprenservi ogni provento non aleatorio derivante da rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale.

Anche la categoria dei *redditi diversi di natura finanziaria* ha subito una rilevante revisione nel 1997, con l'estensione del presupposto impositivo: *i)* alle plusvalenze realizzate dalle cessioni a titolo oneroso di titoli e strumenti finanziari non partecipativi; *ii)* ai differenziali positivi realizzati dai contratti derivati; *iii)* mediante una disposizione di carattere residuale, ad ogni altra tipologia di plusvalenze di natura finanziaria che altrimenti sarebbero sfuggite a tassazione.

Nel nocciolo essenziale, insomma, la riforma del 1997 ha anzitutto perseguito il *principio di onnicomprensività* del prelievo tributario sui redditi di natura finanziaria ed ha, per altro verso confermato la tradizionale distinzione tra le due categorie di reddito³.

E così, se i redditi di capitale sono rimasti ancorati alla nozione più tradizionale di reddito prodotto, derivando dall'impiego diretto di una fonte produttiva unitaria (il capitale, appunto), le plusvalenze sono state confinate nella categoria dei redditi diversi, venendo in rilievo come incrementi patrimoniali originati da un evento incerto, imprevedibile, aleatorio⁴.

³ Si veda in proposito GALLO, *La tassazione delle attività finanziarie e problematiche dell'elusione*, in AA.VV., *La tassazione delle attività finanziarie*, Milano, 1995, 157 che, auspicando un imminente intervento di riforma, aveva considerato maggiormente realistico ripiegare su "un miglioramento della disciplina casistica contenuta nel vigente TUIR", procedendo alla individuazione positiva "degli incrementi da attività finanziarie da assoggettare a tassazione in aggiunta a quelle esistenti, piuttosto che assumere come presupposto qualsiasi tipo di reddito-entrata e prevedere poi, in negativo, delle (necessarie) eccezioni al criterio generale di tassazione".

⁴ Secondo la tesi prospettata da GALLO, *I redditi di capitale: definizione e tassazione dell'imponibile*, in *La tassazione delle rendite finanziarie dopo il riordino: la normativa, gli adempimenti e le opportunità per gli operatori*, Studi e note di economia, Quaderni 3, 1999, 25, si tratterebbe di ipotesi di reddito entrata, di proventi, cioè, sganciati da un nesso causale con una fonte predeterminata. In merito alla nozione tradizionale di reddito prodotto, non si può prescindere dalla nota definizione di QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917, I, 130 ss., che individua le tre condizioni dal cui concorso risulterebbe l'esistenza del reddito destinato a tassazione: la presenza di una "ricchezza novella"; la relazione di effetto a causa di tale ricchezza con una "energia o forza produttiva"; la possibilità del ritorno o successiva produzione di "altra simigliante ricchezza". La teoria del reddito entrata, invece, tende a valorizzare la mera circostanza dell'incremento patrimoniale, indipendentemente dalla connessione con una fonte produttiva, estendendo pertanto l'area dell'imponibilità anche a quegli incrementi di ricchezza di carattere straordinario o aleatorio, non riconducibili ad un nesso causale con una fonte determinata, ma determinati da atti

A questo proposito, è degno di rilievo il fatto che altri ordinamenti, in particolare quelli di tradizione giuridica anglosassone, adottano invece un'impostazione unitaria, mutuata dagli studi di matrice economica a cui si è fatto cenno in apertura, che si traduce nell'individuazione di una categoria omogenea di "redditi finanziari", senza ulteriori distinzioni o partizioni interne⁵, scelta che appare decisamente più rispondente alla necessità di rendere il sistema di tassazione maggiormente equo e neutrale.

Quanto alla tecnica impositiva ed alle modalità operative di tassazione, il d.lgs. n. 461 del 1997 ha confermato e generalizzato la scelta di fondo, già operata nel 1973, di assoggettare questi proventi a prelievi sostitutivi di tipo proporzionale, con un prevalente utilizzo dello strumento della ritenuta alla fonte, confinando la tassazione progressiva a pochissime fattispecie, tassativamente individuate⁶.

Rispetto al previgente modello di tassazione, tuttavia, è da rimarcare un aspetto fortemente innovativo, rappresentato dalla previsione di regimi opzionali distinti per la tassazione dei redditi finanziari.

Ebbene, uno di questi, il regime del risparmio "gestito", sembra in qualche modo sconfessare la premessa teorica della rigida distinzione tra redditi diversi e redditi di capitale e si concretizza, anzi, in un sistema unitario di imposizione per tutti i proventi da risparmio: grazie a questo regime, in sostanza, si è ammessa per la prima volta nel sistema tributario ita-

occasionali, non riproducibili. L'elaborazione originale di tale teoria si fa comunemente risalire all'opera di SCHANZ, *Der einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetz*, in *Finanzarchiv*, 1896, 1-87, sebbene poi tale impostazione sia stata ulteriormente precisata dalla letteratura economica statunitense (in particolare da SIMONS, *Personal income taxation*, cit., 5 ss. e HAIG, *The concept of income*, cit., 59 ss.).

⁵ È ciò che avviene, in particolare, degli Stati Uniti e nella maggior parte dei Paesi del Nord Europa, nei cui ordinamenti i redditi di capitale e i redditi diversi sono compresi in un'unica categoria di redditi finanziari. Per i fondamenti teorici di questa impostazione, si veda diffusamente la bibliografia citata alla nota 1. Si veda altresì GALLO, *I redditi di capitale: definizione e tassazione dell'imponibile*, cit., 24; nonché, per ulteriori riferimenti, CERIANI, *Tendenze internazionali nella tassazione del risparmio*, in *Rass. Trib.*, 2004, 1378 ss.

⁶ In seguito alle novità da ultimo introdotte con la legge di bilancio per il 2018, come si vedrà, sono state sottratte all'area dell'imposizione progressiva le fattispecie più significative, ricollegabili alla detenzione o alla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Di talché l'assoggettamento ad Irpef è ormai previsto per pochissime e sempre più marginali fattispecie, quali ad esempio i proventi derivanti da mutui, o da depositi non bancari o postali, le rendite perpetue, o i proventi derivanti dall'investimento in O.I.C.R. di diritto estero non armonizzati e non vigilati.

liano la possibilità di assoggettare ad imposizione la sommatoria algebrica dei singoli redditi di capitale e diversi.

Tutto ciò premesso in ordine all'impatto della riforma, già a distanza di pochi anni dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 461 del 1997 la tendenza a rivedere il sistema unificando le due categorie di reddito ha cominciato a manifestarsi con decisione.

Una prima volta, in occasione della presentazione alla Camera dei Deputati del disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale statale del 28 dicembre 2001⁷; successivamente, e con maggior chiarezza, con la legge delega n. 80 del 2003, che aveva posto tra i propri obiettivi primari [così l'art. 3, lett. c), n. 5] la previsione di un'unica categoria reddituale (i "redditi finanziari", appunto), destinata ad accogliere tutti i proventi di qualsivoglia natura, "indipendentemente dagli strumenti giuridici utilizzati per produrli"⁸.

Invero, sotto questo aspetto l'attuazione della delega del 2003 è stata incompleta. Come meglio si vedrà, l'introduzione dell'imposta sul reddito delle società (Ires), realizzata attraverso il d.lgs. n. 344 del 2003 ha infatti comportato la necessità di modificare il regime impositivo dei dividendi societari e delle plusvalenze da partecipazioni, al fine di coordinare la tassazione sui redditi prodotti dalle società di capitale ed il prelievo fiscale in capo ai soci, ma questo è rimasto a tutti gli effetti l'unico modulo concretamente compiuto della prospettata riforma.

⁷Si tratta del disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (AC 2144) del 28 dicembre 2001: per una illustrazione dei principi generali sottesi al disegno di delega, si veda l'audizione del Ministro Giulio Tremonti, presso la VI Commissione (Finanze) della Camera dei Deputati, seduta del 29 gennaio 2002. In argomento, PANZERI, *La tassazione del risparmio: prospettive di riforma*, in AA.VV., *I cento giorni e oltre: verso la rifondazione del rapporto fisco-economia*, Roma, 2002; GUERRA, *La tassazione dei redditi finanziari nel disegno di legge delega presentato dal governo*, studio del CAPP, Centro di Analisi delle Politiche Pubbliche dell'Università degli studi di Modena, 2002, 1 ss.

⁸Con specifico riferimento ai redditi di natura finanziaria, la legge delega n. 80 del 2003 prevedeva, tra gli altri criteri direttivi, l'omogeneizzazione dell'imposizione su tutti i redditi derivanti dall'investimento in attività finanziarie e la convergenza del regime fiscale sostitutivo di tali proventi su quello proprio dei titoli del debito pubblico, con una radicale semplificazione del sistema. Ciò al fine dichiarato di ricondurre entro il perimetro impositivo tutti i proventi derivanti dai prodotti innovativi che l'ingegneria finanziaria propone agli investitori (così la relazione di accompagnamento alla delega). In argomento, si veda per tutti PANSIERI, *I redditi di capitale*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, 151 ss.

Un nuovo disegno di legge contenente, tra l'altro, la "delega in materia di redditi di capitale e di redditi diversi di natura finanziaria", è stato poi approntato in sede governativa nel corso del 2006 e significativamente emendato nell'aprile 2007, ma non è mai stato compiutamente trasfuso in norme di legge.

Da ultimo, una importante revisione del sistema impositivo dei redditi di natura finanziaria è stata attuata, con decorrenza con il d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, procedendosi in particolare ad accorpate nell'aliquota unica del 20 per cento le due aliquote del 12,5 per cento e del 27 per cento fino ad allora vigenti, mentre, più di recente, con il d.l. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, l'aliquota "generale" applicabile ai redditi finanziari è stata elevata al 26 per cento.

In realtà, il processo di unificazione delle aliquote non può dirsi compiutamente realizzato, tanto che permangono significative – e spesso discutibili – eccezioni⁹, tra cui spiccano i redditi derivanti dall'investimento in titoli del debito pubblico italiano ed equiparati, per i quali la misura dell'imposizione è rimasta al 12,5 per cento.

Ma al di là di queste considerazioni, anche gli interventi del 2011 e del 2014 non hanno toccato il perno sistematico dell'attuale modello impositivo, che rimane saldamente ancorato alla distinzione tra le due categorie reddituali.

Viene così a delinarsi l'oggetto della ricerca.

Nell'indagine che segue, si procederà anzitutto a delineare il percorso evolutivo che ha contraddistinto la nozione generale di reddito nell'ordina-

⁹Le deroghe previste rispetto all'aliquota "ordinaria" del 26 per cento riguardano, in particolare: le obbligazioni e gli altri titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. n. 601 del 1973 ed equiparati (si tratta dei titoli pubblici italiani ed equiparati); le obbligazioni emesse dagli Stati inclusi nella c.d. *white list* di cui al decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis, comma 1 del T.u.i.r.; i risultati della gestione delle forme di previdenza complementare; gli utili percepiti da società e fondi pensione europei; i titoli di risparmio per l'economia meridionale di cui all'art. 8, comma 4, d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106; i proventi derivanti dalla partecipazione ai fondi per il *venture capital*; i dividendi corrisposti da società "figlie" italiane a società "madri" comprese nel perimetro di applicazione della Direttiva madre-figlia; gli interessi corrisposti da società italiane consociate di società europee nell'ambito della Direttiva interessi e canoni. In merito al processo di unificazione delle aliquote ed alla giustificazione sistematica delle eccezioni previste dal legislatore, si veda diffusamente CORASANITI, *Diritto tributario delle attività finanziarie*, cit., 101 ss.

mento tributario italiano, dagli albori dell'imposta di ricchezza mobile fino all'attuale Testo unico delle imposte sui redditi.

Ciò al fine di evidenziare come anche nell'ordinamento vigente, pur affrancatosi dalla più tradizionale impostazione "quartiana" di reddito prodotto e, secondo alcuni autori, ormai caratterizzato da significative aperture verso il reddito entrata, presupponga comunque un collegamento necessario con una fonte produttiva normativamente qualificata.

Fonte produttiva che per i redditi di natura finanziaria non può che essere il capitale, impiegato dal contribuente, o comunque utilizzato come sottostante economico, al fine di trarne una utilità reddituale.

Al "capitale" come fonte produttiva tipica del reddito mobiliare è dedicato il successivo sviluppo del lavoro, che delinea in chiave storica i tratti salienti della categoria dei redditi di capitale, dando conto del progressivo affermarsi, spesso per pura stratificazione normativa, dei principi generali che tuttora la caratterizzano (imposizione al lordo e per cassa, larga prevalenza di prelievi sostitutivi effettuati alla fonte), e della relativa composizione interna (individuata, altrettanto tradizionalmente, in via casistica).

Le due categorie di reddito verranno poi analizzate partitamente, seguendo anzitutto lo sviluppo evolutivo che ne ha contrassegnato l'assetto, ponendo l'accento non solo sulla loro coerenza interna, ma anche sulla relazione che intercorre tra le stesse e, per altro verso, tra queste ed il concetto giuridico di reddito: è proprio muovendo da questo concetto, infatti, che si può cogliere il collegamento delle diverse fattispecie reddituali con la relativa fonte e, in stretta connessione, il ruolo che essa svolge nella identificazione della materia imponibile.

Ciò al fine ultimo di puntualizzare una nozione di rilevanza immediata per l'interpretazione e la corretta interpretazione delle norme, e di identificare la specifica manifestazione di capacità contributiva assoggettata al tributo.

La ricerca volgerà quindi all'esame del vigente sistema di imposizione sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria, per come risultano attualmente regolati dal Testo unico delle imposte sui redditi, privilegiando peraltro una indagine per categorie, per fattispecie omogenee e per temi di carattere generale, e non in chiave di commento analitico delle norme.

Si intende così privilegiare l'approfondimento delle principali questioni, la ricostruzione dei profili essenziali per una trattazione armonica del sistema considerato nel suo complesso, e verificare se il mantenimento delle due categorie risulti o meno adeguato a cogliere l'articolazione del mercato finanziario del tempo presente.

Sotto il profilo metodologico, infine, si rendono necessarie alcune precisazioni.

La prima è che la nozione generale di reddito, così come quelle di reddito di capitale o di plusvalenza, verranno assunte nel quadro della loro elaborazione giuridica, ossia prescindendo dalle teorie economiche che le riguardano.

Sia pur nella consapevolezza del rilievo che queste teorizzazioni assumono in termini generali, nello specifico è fin troppo ovvio che l'obiettivo della ricerca non è tanto ricomprendere tali nozioni all'interno di un concetto astratto e pre-giuridico, quanto, piuttosto, quello di far luce sulle fondamenta del sistema vigente, considerato nella sua articolazione normativa e nelle implicazioni di ordine costituzionale.

Una seconda notazione di metodo riguarda l'utilizzo della considerevole mole di casistica, giurisprudenziale e soprattutto amministrativa. Di questa, in particolare, si darà conto nei limiti in cui ciò possa risultare di effettiva utilità rispetto all'impostazione che si intende seguire, che mira ad un inquadramento generale e sistematico della materia e che non intende toccare tutti gli aspetti di minuta applicazione.

Capitolo 1

La nozione giuridica di reddito: inquadramento generale e profili storici

SOMMARIO: 1. Note introduttive sul concetto di reddito nelle scienze economiche. – 2. Alle radici della nozione giuridica di reddito: il Testo unico dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile e i primordi della teoria giuridica del reddito mobiliare. – 3. Gli incrementi patrimoniali "acausalì" e la teoria del preordinato intento speculativo. – 4. La definizione del presupposto dell'imposta di ricchezza mobile nel Testo unico delle imposte dirette n. 645 del 1958. – 5. La nozione di reddito dalla riforma tributaria degli anni Settanta al Testo unico delle imposte sui redditi del 1986.

1. Note introduttive sul concetto di reddito nelle scienze economiche

La mancanza di una definizione normativa di "reddito" è un tratto risalente del nostro ordinamento e comporta la necessità di uno sforzo interpretativo, volto a determinare le accezioni in cui impiegare tale concetto¹.

¹ Anche nel contesto normativo attuale, del resto, il Testo unico delle imposte sui redditi si limita ad assumere il reddito quale indice di ricchezza – individuando nel relativo "possesso" il presupposto dell'imposta personale progressiva (art. 1), analogamente a quanto previsto per l'imposta sul reddito delle società (art. 72) – senza peraltro fornirne una definizione di carattere generale e rinviando, per l'individuazione delle fattispecie imponibili, alle categorie menzionate dall'art. 6. In una prospettiva storica, come si avrà modo di precisare in seguito, il merito di aver elaborato originariamente una efficace definizione di tale concetto si deve al QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1902, I, 130, che intendeva il reddito come una "entrata, rendita, tutto ciò che rende, che profitta, che aumenta il patrimonio, o che *singulis annis redeat*". Per i profili evolutivi della nozione si veda, anche in chiave critica rispetto alla teoria appena ricordata, GRIZIOTTI, *I concetti giuridici dogmatici di reddito di ricchezza mobile e di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, II, 71 ss.; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1951, 324 ss.;

Il problema interessa da tempo la dottrina ed ha condizionato anche la giurisprudenza, posto che tale lacuna caratterizza la legislazione tributaria sin dalle origini. Nei suoi termini essenziali, la questione si può infatti far risalire alla legge 14 luglio 1864, n. 1831, istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile, disciplina successivamente trasfusa nel Testo unico delle leggi d'imposta sui redditi della ricchezza mobile del 24 agosto 1877, n. 4021².

Sia la legge del 1864, sia il successivo Testo unico, non contenevano alcuna definizione generale del concetto di reddito da assoggettare a tassazione³, e da questa impostazione "agnostica" il legislatore non si sarebbe più discostato fino ai giorni nostri, privilegiando un approccio squisitamente casistico ed astenendosi dal prendere posizione rispetto alle diverse definizioni elaborate nell'ambito delle scienze economico-finanziarie⁴.

NAPOLITANO, *Il reddito nel diritto tributario e nella scienza delle finanze*, Milano, 1955, *passim*; VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, II, 351 ss.; FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, 214 ss.; D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, I, Padova, 1973, 86 ss.; PUOTI, *Riflessioni sulla nozione giuridica di reddito*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, I, 271 ss.; COGNANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980, 12 ss.; RINALDI, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 401 ss.; TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 52 ss.; MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, 11 ss.; TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò, I, Torino, 1994, 3 ss.; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 48 ss.; PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 82 ss.

²Con il R.D. 24 agosto 1877, n. 4021 venne approvato il primo Testo unico dell'Imposta sui redditi della ricchezza mobile, con il relativo regolamento approvato con R.D. 24 agosto 1877, n. 4022. Sulla cornice storica nella quale si collocano i testi normativi appena citati e sui precedenti progetti di legge in materia, si veda ampiamente MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario*, Padova, 1988, 155 ss.

³Già con la legge 4 luglio 1864, n. 1831, il reddito imponibile rilevante ai fini dell'imposta di ricchezza mobile era stato individuato mediante un approccio casistico che avrebbe caratterizzato l'ordinamento tributario italiano per i successivi 150 anni, distinguendo tre categorie: cat. A) redditi di puro capitale; cat. B) redditi misti di capitale e lavoro; cat. C) redditi di puro lavoro. Nella successiva formulazione del testo unico del 1877, confermato l'approccio analitico, le categorie diventarono quattro: cat. A) redditi di capitale, cat. B) redditi di impresa; cat. C) redditi di lavoro; cat. D) redditi da stipendi, pensioni e assegni di impiegati di enti pubblici.

⁴In prima approssimazione, si può ricordare che la dottrina economica italiana ebbe modo di occuparsi della definizione del concetto di reddito già in riferimento all'imposta di ricchezza mobile e pur non fornendo una definizione precisa, evidenziò anzitutto la necessità di differenziare i redditi in base alla loro natura. Si veda, in pro-

Anche per queste ultime, invero, il reddito è un concetto ricorrente, in quanto rappresenta uno degli elementi fondamentali di valutazione della ricchezza individuale, oltre che un misuratore della capacità produttiva del Paese⁵.

In termini generali, la scienza economica e la dottrina aziendalistica convergono su un rilevante profilo connesso alla natura del reddito, ossia sulla necessità che il soggetto realizzi un incremento patrimoniale in un determinato arco di tempo.

In questa prospettiva, il reddito è un flusso di ricchezza consistente

posito GRAZIANI, *Istituzioni di economia politica*, Torino, 1904, 334 ss.; EINAUDI, *Intorno al concetto di reddito imponibile*, Torino, 1912; MASCI, *Il concetto e la definizione di reddito*, Napoli, 1913, 61 ss.; BATTISTELLA, *Il concetto di reddito in economia, in finanza e nel diritto finanziario*, Rovigo, 1913; LOLINI, *Il concetto di reddito in finanza ed in economia pura*, in *Riv. soc.*, 1916, 355 ss. In tempi meno risalenti, si veda ancora EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, Torino, 1948, 169 ss. e, anche in una prospettiva storico-evolutiva, STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, 312 ss. Le difficoltà di pervenire ad una definizione efficace e condivisa del concetto sono bene evidenziate da VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, cit., 349, il quale testualmente affermava che “il reddito è una parola che indica un concetto che più volte si è cercato di definire dagli studiosi di cose economiche, e fu definito in modo così vario da potersi dubitare esista per l'economista un sicuro concetto del fenomeno”. In termini generali, sull'autonomia del diritto tributario rispetto alle elaborazioni della scienza economica, cfr. L.V. BERLIRI, *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, I, 13 ss.

⁵ Per una efficace sintesi degli studi economici intorno al concetto di reddito, si veda in particolare DEL VECCHIO, *Introduzione alla finanza*, Padova, 1957, 378 ss., secondo il quale i principali concetti di reddito andrebbero identificati con quello realizzato (il quale consente, essenzialmente, all'individuo di consumare senza intaccare il valore del proprio patrimonio), quello consumato (accezione secondo la quale il prelievo fiscale potrebbe colpire soltanto il consumo annuo del contribuente), o quello prodotto (che qualifica la somma dei corrispettivi della partecipazione ad una attività produttiva), mentre lo stesso Del Vecchio lo ricostruisce sulla base dell'idea di fondo secondo cui esiste un reddito nazionale complessivo che si suddivide tra tutti gli individui che compongono il sistema economico del Paese. Secondo VANONI, *Osservazioni intorno al concetto di reddito in finanza*, cit., 372, sulla base delle soluzioni raggiunte dalle scienze economiche, il reddito può essere inteso alternativamente come: prodotto netto di un'attività produttiva o di un complesso di attività produttive; somma dei valori economici che entrano in un patrimonio in un determinato periodo di tempo, da cui vanno dedotti i valori che ne escono per il conseguimento delle entrate; somma dei godimenti o servizi che derivano in un certo periodo all'individuo dai beni economici che sono a sua disposizione. Per un quadro esaustivo dell'evoluzione dottrinale, si veda LANCELLOTTI, *Il reddito imponibile: cenni sull'evoluzione della dottrina*, in *Lecture di scienza delle finanze*, Torino, 1994, 51 ss.

nell'incremento di un patrimonio tra l'inizio di un determinato periodo e il termine del periodo medesimo. Sotto questo specifico aspetto, il reddito si contrappone al concetto di patrimonio, inteso come consistenza statica. Il reddito infatti rappresenta una mutazione dinamica, e più precisamente una variazione incrementale della ricchezza nel corso di un arco temporale definito⁶.

Ma al di là di questo aspetto comune, le principali concezioni elaborate dalle scienze economiche e finanziarie – del “reddito prodotto”⁷, del “reddito entrata”⁸ e del “reddito consumo”⁹ – risultano, come si vedrà, poco

⁶ In merito alla correlazione tra reddito e patrimonio si veda in particolare MAFFEZONI, *Patrimonio (imposte sul)*, in *Enc. dir.*, XXXII, Milano, 1982; GALLO, *Premesse per l'introduzione dell'imposta patrimoniale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 234 ss.; VISCO, *L'imposta sul patrimonio in una nuova struttura dell'imposizione diretta in Italia*, in AA.VV., *L'imposta patrimoniale*, a cura di Muraro, Padova, 1987; MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 153 ss.; GIOVANNINI, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto*, in *Rass. trib.*, 2012, 169 ss.; ID., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 309 ss.

⁷ Stando alla nozione economica di “reddito prodotto”, assumono rilievo i soli incrementi patrimoniali riconducibili ad una determinata “fonte produttiva”, ossia i redditi ottenuti come corrispettivo della partecipazione ad una attività produttiva, come remunerazione dei fattori capitale e lavoro. Si tratta della concezione più risalente, riconducibile almeno ad Adam Smith, che identificava il reddito come valore dei beni e dei servizi prodotti, dedotto il valore del consumo dei beni. Al riguardo, per la dottrina italiana, si veda soprattutto QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., 100 ss.; PUGLIESE, *I concetti di reddito e di entrata in economia e finanza*, in *Scritti in onore di C. Supini*, Padova, 1930, II, 387 ss.; DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1934, 182 ss.; A.D. GIANNINI, *Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano*, in *Riv. pol. econ.*, 1935, 397 ss.; L.V. BERLIRI, *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, cit., 11; VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, cit., 361.

⁸ Il nucleo essenziale della nozione di “reddito entrata” rimanda ad una concezione onnicomprensiva del reddito, che include ogni forma di nuova ricchezza che si aggiunge al patrimonio preesistente indipendentemente dalla sua origine e comprende quindi anche gli arricchimenti gratuiti non imponibili a diverso titolo, gli incrementi di valore dei beni posseduti, nonché i redditi occasionali: per la dottrina italiana, si veda in particolare GRIZIOTTI, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, I, 113 ss.; ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma, 1964, *passim*.

⁹ Attraverso la definizione del “reddito consumo”, che non ha trovato applicazione concreta in alcun sistema di diritto positivo, si intende collegare l'imposizione alla nuova ricchezza destinata al consumo, con conseguente esclusione di quella destinata al risparmio: in argomento, si veda per tutti EINAUDI, *Intorno al concetto di reddito*

utili sul piano giuridico: è fin troppo evidente, infatti, che le scelte operate dal legislatore non dipendono tanto dall'adesione all'una o all'altra delle suddette concezioni, ma rispondono essenzialmente ad esigenze di politica fiscale¹⁰.

Nell'ambito delle scienze economiche, del resto, queste teorizzazioni non sono state formulate nella prospettiva di definire l'oggetto dell'imposizione, quanto piuttosto al fine di misurare la ricchezza individuale, specie in relazione alla logica della redistribuzione del reddito nazionale ed ai fenomeni di aggiustamento della finanza pubblica (avendo riguardo, perciò, non soltanto alla determinazione dei carichi tributari, ma anche alla individuazione delle misure contributive pubbliche diverse da quelle fiscali, dei criteri di fruizione dei servizi e delle prestazioni pubbliche)¹¹.

Secondo un primo orientamento, il reddito è necessariamente collegato ad una fonte produttiva, e ciò implica un rapporto di derivazione dell'incremento patrimoniale da una attività o da un atto di gestione di un capitale, che sia idoneo a determinare un risultato economico: tipicamente, si tratta dei redditi ottenuti come corrispettivo della partecipazione ad una attività produttiva, come remunerazione dei fattori capitale e lavoro, considerati, a seconda dei casi, disgiuntamente o congiuntamente.

Si tratta della concezione più risalente, che ricalca in gran parte il concetto di reddito adottato nell'economia classica, i cui tratti caratteristici consistono nella periodicità, regolarità, dipendenza da una fonte che lo riproduce nell'unità di tempo. Stando a questa impostazione, come meglio si

imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato, in *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1958, 3 ss.; KALDOR, *Per una imposta sulla spesa*, ed. it., Torino, 1962, 25 ss. Per una completa sintesi della nozione, cfr. altresì FORTE-BONDONIO-JONIA CELESIA, *Il sistema tributario*, Milano, 1983, 280 ss.

¹⁰ Ciò risulta tanto più evidente se solo si riflette sul carattere strumentale che la nozione di reddito assume nell'ordinamento tributario in funzione delle finalità che il legislatore intende perseguire. In argomento, si veda limpidamente DAMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, cit., 21, ove si afferma che il "concetto di reddito tende a risolversi in quello di oggetto delle imposte sul reddito, con la possibilità di atteggiarsi diversamente a seconda delle singole imposte e della funzione che deve assolvere ciascuna di esse". Per considerazioni di analogo tenore, si vedano altresì VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito*, cit., 372; L.V. BERLIRI, *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, cit., 14 ss.

¹¹ È ben noto che gli studi degli economisti classici da Adam Smith, a David Ricardo, Thomas Robert Malthus, John Start Mill, Jeremy Bentham, hanno avuto ad oggetto principalmente il reddito inteso come ricchezza della Nazione e solo secondariamente, di riflesso, il reddito dell'individuo.

vedrà, il nucleo centrale della nozione va individuato in un valore oggettivo e funzionale, ossia nel collegamento causale con un processo produttivo, indipendente dalle qualità e dalle attribuzioni del soggetto che ha operato per produrlo¹².

Una diversa teoria valorizza, per contro, il mero fatto dell'esistenza di un incremento patrimoniale, senza che rilevi la connessione con una fonte produttiva determinata, e dunque assumendo quale elemento qualificante la semplice esistenza di una entrata economica nella sfera patrimoniale del soggetto. Il discrimine essenziale tra questa impostazione (c.d. "reddito entrata") e quella del reddito prodotto va ricercata nella riconduzione alla nozione degli incrementi patrimoniali derivanti da eventi straordinari od aleatori, anche se non riconducibili con precisione ad una fonte, compresi gli atti occasionali non riproducibili¹³.

Nella dialettica tra queste due impostazioni, un aspetto particolarmente delicato riguarda la valenza attribuibile ai proventi ritratti da successione *mortis causa* o da donazione: se, infatti, per la teoria del reddito prodotto, la natura reddituale di questi incrementi deve essere giocoforza esclusa, in ragione della mancanza di un collegamento con la fonte produttiva, nella teoria del reddito entrata viene riconosciuto, almeno in linea di principio, il carattere reddituale di questi arricchimenti¹⁴.

¹² Questa nozione ricalca in gran parte il concetto di reddito adottato nell'economia classica, i cui tratti caratteristici consistono nella periodicità, regolarità, dipendenza da una fonte produttiva che lo riproduce nell'unità di tempo. Tra le più note teorie intorno a questa nozione, si veda HERMANN, *Staatwirthschaftliche Untersuchungen*, Monaco di Baviera, 1870, 585-597, secondo il quale il reddito di un soggetto è costituito dalla massa dei beni di scambio prodotta entro un determinato spazio di tempo e che si aggiunge al suo patrimonio iniziale. Una concezione parzialmente diversa è sostenuta da DE VITI DE MARCO, *I primi principi dell'economia finanziaria*, Roma, 1928, 20, secondo il quale "il prodotto o reddito della società consiste nella massa di beni di primo grado annualmente prodotti e consumati". Per la dottrina giuridica italiana, emblematicamente, QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, cit., 140; A.D. GIANNINI, *Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano*, cit., 398 ss.; L.V. BERLIRI, *Appunti sul concetto giuridico di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, cit., 11 ss.

¹³ Per maggiori precisazioni ed ulteriori riferimenti, si veda *infra* al par. 3.

¹⁴ Nell'ambito della teoria del reddito entrata, peraltro, non sono mancati contrasti in merito all'opportunità di tassare le entrate di carattere gratuito e liberale, specie in relazione al correlato rischio della doppia imposizione. Si veda ad esempio COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1963, 550, che evidenzia come dal reddito (pure inteso come entrata complessiva netta, rappresentata dalla differenza tra il valo-

Da ultimo, si può ricordare una terza ipotesi ricostruttiva, che qualifica il reddito in ragione del consumo e delle spese effettuate dall'individuo.

In particolare, secondo la teoria del "reddito consumato", il reddito coincide con la base economica strumentale alla realizzazione del benessere individuale ed è dunque identificato con il flusso di beni e servizi che il soggetto acquisisce in un determinato arco temporale. Secondo questa accezione, in definitiva, il reddito prescinde dalle modalità di origine, in quanto determinato a posteriori sulla base della propensione individuale al consumo stesso¹⁵.

In questo modo, la nozione di reddito viene completamente sganciata dalle modalità di formazione della ricchezza, in quanto determinata sulla base di meccanismi di individuazione del consumo: rispetto alla teoria del "reddito prodotto" ed a quella del "reddito entrata", pertanto, finiscono per perdere consistenza sia la questione sulla individuazione di una fonte produttiva, sia la valutazione sulla riproducibilità od occasionalità della stessa.

re patrimoniale di tutti i cespiti posseduti al termine del periodo di imposta, aumentata dai consumi avvenuti nell'arco di tempo considerato), andrebbero esclusi, per essere assoggettati a tributi autonomi e specifici, i plusvalori patrimoniali e gli incrementi derivanti da successioni e donazioni. Alle medesime conclusioni giunge, sebbene attraverso una distinta prospettazione, DUS, *I ricavi nel nuovo T.U. delle imposte dirette*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1959, I, 115, ad avviso del quale anche nell'ambito del reddito entrata dovrebbero rilevare esclusivamente le entrate collegate all'attività del soggetto, con conseguente esclusione degli acquisti a titolo gratuito.

¹⁵ Quanto alla sua giustificazione teorica, si tratta di una ricostruzione che è stata sostenuta essenzialmente per ragioni equitative, al fine di evitare una doppia imposizione sul risparmio (in questo senso, si veda in particolare FISHER, *La natura del capitale e del reddito* (trad. it.), in *Biblioteca dell'economista*, IV, Torino, 1922; ID., *Der Einkommenbegriff im Lichte der Erfahrung*, Vienna, 1922; ID., *Income in theory and income taxation in practice*, *Econometrica*, 1937), ma che non ha trovato riscontri concreti sul piano applicativo. In Italia, a tale teoria ha aderito EINAUDI, *Corso di scienza delle finanze. La riforma sociale*, Torino, 1932, 165; ID., *Saggi sul risparmio e l'imposta. Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, Torino, 1941, 365 ss. Tra i sostenitori del reddito come consumo, si veda altresì KALDOR, *Per una imposta sulla spesa*, *op. loc. cit.*, ove si sostiene che un'imposta sul consumo consente di individuare al meglio la capacità contributiva oggetto di imposizione, che coincide, per l'appunto, con la capacità di spesa dell'individuo, intesa come la "capacità o il potere che un individuo ha di soddisfare i propri bisogni".

2. Alle radici della nozione giuridica di reddito: il Testo unico dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile e i primordi della teoria giuridica del reddito mobiliare

Le origini del dibattito relativo alla individuazione di una nozione giuridica di reddito possono essere fatte risalire, con riferimento all'ordinamento tributario italiano, al periodo immediatamente successivo all'introduzione dell'imposta di ricchezza mobile¹⁶.

L'oggetto del tributo in questione era costituito dalle entrate non assoggettate all'imposta fondiaria, con la sola esclusione degli incrementi patrimoniali percepiti dal soggetto a titolo di successione. Così considerata, l'imposta di ricchezza mobile si presentava come un tributo generale, ma al tempo stesso complementare rispetto all'imposta fondiaria¹⁷, che continuava a colpire la forma di ricchezza più tradizionale.

Con riferimento a quest'ultimo tributo si può ricordare brevemente, per quanto qui interessa, che già in epoca preunitaria tutti gli ordinamenti fiscali degli Stati della penisola contemplavano una qualche forma di tassazione sulla ricchezza immobiliare¹⁸; subito dopo l'unità d'Italia, su questo

¹⁶ Vale la pena ricordare che già in epoca preunitaria un primo sistema organico di imposizione sulla ricchezza mobile era stato realizzato nel Regno di Sardegna, attraverso la legge 16 luglio 1851, n. 1258, che aveva istituito, su proposta del Ministro delle finanze Giovanni Nigra, un'imposta sull'industria, sul commercio, sulle professioni ed arti liberali. Si trattava di un tributo di carattere personale, destinato a colpire chiunque esercitasse "una professione o un'arte liberale, industria, commercio", i pubblici dipendenti e "le società commerciali di qualunque specie" che, ricorrendo al criterio del reddito medio od ordinario già utilizzato nel contesto dell'imposta fondiaria, non colpiva il reddito effettivamente prodotto, bensì "la media del guadagno" percepito dal soggetto passivo nei tre anni precedenti. Per ulteriori riferimenti, GALEOTTI, *Le origini dell'imposta sul reddito di ricchezza mobile in Italia*, Milano, 1967, *passim*; MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario*, cit., 155 ss.; CARDILLO, *Aleatorietà ed imposizione*, Bari, 2006, 86 ss.

¹⁷ In questi termini si esprimeva già PLEBANO, *Storia della finanza italiana dalla costituzione del regno alla fine del secolo XIX*, Torino, 1899, I, 93. In merito al carattere generale (ed al tempo stesso residuale rispetto al tributo fondiario) dell'imposta di ricchezza mobile, si veda anche FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, 52 ss.; MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, cit., 183.

¹⁸ L'origine dell'imposta fondiaria si fa comunemente risalire all'istituzione del catasto milanese da parte di Maria Teresa d'Asburgo (1718-1758). Al riguardo, si veda MESSEDAGLIA, *Il catasto e la perequazione tributaria*, Bologna, 1936, secondo il quale il

variegato assetto normativo intervenne la legge di conguaglio del 14 luglio 1864¹⁹, che da un lato abolì le forme di imposizione fino ad allora vigenti nei singoli Stati, nonché i diffusi privilegi che ne caratterizzavano l'ambito di applicazione; dall'altro ridefinì i nuovi contingenti all'interno di ciascuna delle nuove province²⁰. Ma al di là dell'origine storica e della successiva evoluzione del tributo, il cui approfondimento esula dal presente lavoro, l'imposta fondiaria presentava alcuni aspetti di indubbio interesse: attraverso la sua istituzione, era stato infatti introdotto il concetto di *rendita netta*, vale a dire di rendita depurata di tutte le spese gravanti sul possessore del fondo, come quelle di manutenzione o di coltivazione, le eventuali perdite sofferte a causa di eventi atmosferici sfavorevoli, e persino l'imposta cui il fondo stesso era assoggettato. Per altro verso, alla normazione relativa all'imposta fondiaria si può altresì far risalire il concetto di *rendita media ordinaria*, volto alla individuazione di una ricchezza il più possibile stabile e duratura nel tempo, più facilmente prevedibile ed accertabile, e per questo preferibile in una logica di sistema rispetto a una grandezza economica continuamente mutevole. Concetto che, successivamente, verrà meglio precisato nel senso di un vero e proprio "reddito medio ordinario":

catasto milanese del 1718 costituì il primo modello moderno di classificazione della proprietà fondiaria ai fini fiscali. Negli altri Stati preunitari, peraltro, esistevano altri sistemi catastali che differivano in modo significativo sia per l'epoca alla quale risalivano, sia per il metodo di formazione (parcellare, descrittivo, ad iniziativa pubblica o in base a dichiarazione privata), sia per il contenuto dell'estimo (che a seconda dei casi poteva escludere i fabbricati rurali, i terreni incolti, o quelli considerati sterili o non idonei alla coltivazione), sia, soprattutto, per il metodo di valutazione dei terreni, dal momento che in alcuni casi assumeva rilievo il reddito effettivo, in altri casi quello medio ordinario).

¹⁹La c.d. "legge di conguaglio" venne adottata essenzialmente allo scopo di uniformare i criteri di distribuzione del contingente tra le diverse zone censuarie del neonato Regno d'Italia. Sul processo di armonizzazione complessiva del catasto, si veda diffusamente PLEBANO, *Il conguaglio provvisorio dell'imposta fondiaria ed i suoi oppositori*, in *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, a cura di Buscema e D'Amati, Padova, 1961, 5 ss.; MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario*, cit., 150 ss.

²⁰A completamento del processo di razionalizzazione del prelievo sulla ricchezza immobiliare, nel 1865 fu poi introdotta l'imposta sui fabbricati, applicata sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, che, a differenza di quella fondiaria, non assoggettava a tassazione il reddito medio ordinario, bensì quello effettivo ed attuale del fabbricato, al netto delle spese determinate in via forfetaria. Cfr. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 45 ss.

medio perché determinato attraverso una media relativa a più periodi di imposta; ordinario perché riferito alla conduzione normale del fondo, in assenza di eventi o circostanze eccezionali²¹.

Tornando all'imposta di ricchezza mobile, dal testo legislativo del 1864²² e dal successivo Testo unico del 1877 erano chiaramente desumibili

²¹ Il reddito che derivava da un consimile sistema di determinazione non era dunque quello effettivo, ma quello medio ordinario, e questo metodo di determinazione rappresenta a tutti gli effetti l'antecedente storico di tutti i micro-sistemi di determinazione forfetaria della base imponibile, che negli ultimi anni hanno conosciuto una progressiva espansione, dal settore dei redditi fondiari a quello delle imprese di allevamento, delle imprese agrituristiche, delle imprese minori. Sin dall'origine, e certamente nella sua successiva estensione ad ambiti diversi da quello della fiscalità immobiliare, la *ratio* di un sistema "catastizzato" di determinazione della ricchezza va ricercata nella duplice finalità di semplificare gli adempimenti posti a carico del contribuente e di snellire le procedure di controllo e di accertamento dell'amministrazione finanziaria. In epoca recente, la Corte Costituzionale ha avuto modo di precisare, con la sentenza n. 16 del 1965, che tale sistema di misurazione del reddito è compatibile con il principio di capacità contributiva in quanto, allorché "oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rilevata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale". In dottrina, l'orientamento sostenuto dalla Corte è stato invece tenacemente avversato e, in particolare, il sistema di determinazione catastale del reddito è stato ritenuto non conforme al principio di capacità contributiva, per la possibilità che nel singolo caso concreto possa essere colpita una ricchezza non reale, inesistente, fittizia, "con violazione anche del requisito della effettività, implicito nel concetto di capacità contributiva e più volte riconosciuto dalla Corte Costituzionale": in questi termini, si veda MOSCHETTI, *La tassazione del reddito normale: lineamenti costituzionali*, in AA.VV., *Per un'imposta sul reddito normale*, a cura di M. Leccisotti, Bologna, 1990, 82 ss. In senso conforme, si veda TOSI, *La nozione di reddito*, cit., 25 ss.

²² Negli Stati preunitari, la tassazione della ricchezza mobiliare era stata caratterizzata da modelli assai disparati (cfr. GORI, *Sull'imposizione diretta negli Stati preunitari*, in *Riv. int. sc. econ. e comm.*, 1971, 575 ss.; BORIA, *Sistema tributario*, cit., 34 ss.). Nel Lombardo-Veneto, ad esempio, alla tassa personale ed alla tassa sulle professioni liberali e sul commercio si affiancava l'imposta sulla rendita, che colpiva il reddito netto prodotto dal contribuente (cfr. UGGÈ, *Le entrate del regno lombardo-veneto dal 1840 al 1864*, in *Archivio economico dell'unificazione italiana*, I, 1956, 4 ss.); nello Stato Pontificio, i comuni imponevano un tributo personale di focatico che tuttavia non era regolato in modo uniforme (cfr. ampiamente CRESPOLANI, *Focatico*, in *Enc. giur. it.*, VI, Milano, 1903, 820 ss.), mentre sulle arti e le professioni liberali e sui mestieri, sull'industria e il commercio era prevista una tassa di esercizio (cfr. ROSSI RAGAZZI, *Le entrate dello Stato Pontificio*, in *Archivio economico dell'unificazione italiana*, cit., 7 ss.); nel Granducato di Toscana vigeva la tassa di famiglia, che colpiva qualunque tipo

i caratteri di generalità e residualità del tributo, essendone prevista l'applicazione ad "ogni reddito non fondiario", con la previsione, in assenza di una definizione unitaria di reddito mobiliare, di una serie di fattispecie specifiche a cui applicare il tributo²³.

di reddito, mobiliare o immobiliare (cfr. CLEMENTINI-BERTELLI, *Le leggi sulla imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1916, 48 ss.); nel Regno delle Due Sicilie era invece prevista una ritenuta del 10 per cento sugli stipendi, sulle pensioni e sugli assegnamenti (cfr. DE MEO-PERCUOCO, *Le entrate delle province napoletane dal 1831 al 1860*, in *Archivio economico dell'unificazione italiana*, cit., 4 ss.). Immediatamente dopo l'Unità d'Italia, la Commissione Finanze della Camera iniziò a discutere il progetto di estendere a tutto il Paese il sistema impositivo del Regno di Sardegna, dove era in vigore l'imposta personale mobiliare e dove vigeva altresì l'imposta dell'1 per cento sugli stipendi degli impiegati pubblici. I lavori della Commissione si protrassero tra il 1861 e il 1862; la relazione finale fu presentata il 1 marzo 1862, prospettando il superamento dell'antico principio piemontese della misurazione del reddito su basi esclusivamente presuntive, come allora adottato nei sistemi in vigore in Francia e nel Regno Unito, e ponendo così le fondamenta per l'introduzione della dichiarazione dei redditi. Su iniziativa di Quintino Sella, Ministro delle Finanze del governo guidato da Marco Minghetti, la prima versione dell'imposta di ricchezza mobile fu approvata dalla camera il 30 gennaio 1864 ed entrò in vigore il 14 luglio dello stesso anno, con la legge n. 1831, lo stesso giorno in cui venne approvato il conguaglio provvisorio dell'imposta fondiaria.

²³ L'art. 3 della legge 14 luglio 1864, n. 1831 individuava come redditi di ricchezza mobile quelli riconducibili alle seguenti categorie: "a) i redditi iscritti agli uffici ipotecari del regno, o altrimenti risultanti da atto pubblico nominativo del regno; b) gli stipendi, pensioni, annualità, interessi e dividendi pagati in qualunque luogo e da qualunque persona per conto dello Stato, delle province e dei comuni, dei pubblici stabilimenti e delle compagnie commerciali, industriali e di assicurazione che abbiano sede nel regno; c) i redditi di un beneficio ecclesiastico, pagati come sopra da una delle casse indicate nella lettera precedente; d) i redditi precedenti da industria, commerci, impieghi e professioni esercitate nel regno; e) i proventi, anche se avventizi e derivanti da spontanee offerte, fatte in corrispettivo di qualsiasi ufficio o ministero; f) e in genere ogni specie di reddito che si produca nello Stato, ocché sia dovuto da persone domiciliate o residenti nello Stato". Il successivo Testo unico 24 agosto 1877, n. 4021 delineò in maniera organica i presupposti dell'imposta, confermando sostanzialmente l'impostazione risalente alla legge del 1864; sotto il profilo soggettivo, in base all'art. 2 erano considerati soggetti passivi tutti coloro, persone fisiche o giuridiche, o semplicemente enti di fatto, che nei singoli casi la legge tributaria considerava come possessori dei redditi soggetti all'imposta, mentre l'art. 3 illustrava il concetto di reddito esistente nel territorio dello Stato e il principio di territorialità dell'imposta. Per una analisi dettagliata di questi profili, si veda diffusamente CLEMENTINI-BERTELLI, *Le leggi sulla imposta di ricchezza mobile*, cit., 50 ss.; MARONGIU, *Storia del fisco in Italia*, I, Torino, 1995, *passim*.

L'approccio casistico privilegiato dal legislatore costituì da subito uno stimolo per gli studiosi dell'epoca, impegnati, da un lato, a delineare i tratti sistematici del nuovo tributo e, dall'altro, a formulare un'attendibile definizione generale del concetto di reddito.

Sul piano sistematico, risultò anzitutto controversa la questione sulla natura, personale o reale, del prelievo: in considerazione del nesso genetico che collegava in modo evidente l'imposta ai singoli cespiti produttivi, finì per prevalere l'idea che il tributo avesse carattere reale²⁴, ma non mancarono ipotesi ricostruttive di segno opposto, o comunque attente a valorizzare anche i connotati di personalità che lo caratterizzavano²⁵.

Quanto, invece, all'individuazione del concetto di reddito mobiliare, tutte le ricostruzioni muovevano da una lettura "in negativo", dal presupposto, cioè, che le ricchezze imponibili dovevano costituire entrate "non fondiarie"²⁶.

²⁴ In proposito, si veda PESCATORE, *La logica delle imposte*, Torino, 1867, 239; RICCA SALERNO, *Le entrate ordinarie dello stato*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di Vittorio Emanuele Orlando, Milano 1902, 289 ss.; RANELLETTI, *Natura giuridica dell'imposta*, in *Municipio italiano*, III, 211 ss. e, in giurisprudenza, emblematicamente, la sentenza della Corte di Cassazione del 14 maggio 1925, in *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, cit., 19 ss., nella quale si legge che "l'imposta di ricchezza mobile non è un'imposta personale che colpisce il contribuente in ragione del complesso dei redditi suoi, ma colpisce direttamente ciascuno di essi nell'atto in cui si produce". Per la dottrina più recente, MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, cit., 192.

²⁵ In tal senso, si noti ad esempio la teoria proposta da QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., 47 ss., secondo il quale il tributo presentava un carattere misto: "è reale in quanto riguarda e colpisce i redditi perpetui e i redditi dei capitali dati a mutuo o altrimenti redimibili poiché quanto a questi ultimi si applica sempre a tutto il loro valore integrale, qualunque sia la cifra a cui ascendono, o qualunque sia la condizione della persona che li possiede. Personale per quel che concerne gli altri redditi, concessi che riguardo ad essi si applica o non si applica, e sino ad un certo segno, si applica in una misura piuttosto che in un'altra, secondo la condizione economica personale dei reddituari. E per gli stipendi, pensioni e assegni degli impiegati dello Stato, delle province e dei comuni, vi ha qualcosa in più, vi ha che per ragioni affatto personali di codesti impiegati vengono valutati o censiti riducendoli a quattro ottavi, laddove gli stipendi ed assegni degli altri impiegati sono valutati e censiti riducendoli a cinque ottavi". Per considerazioni ulteriori, in particolare sulla previsione di esenzioni e detrazioni di carattere soggettivo in tutte le categorie, ad eccezione della categoria A, si veda CLEMENTINI-BERTELLI, *Le leggi sulla imposta di ricchezza mobile*, cit., 122 ss.

²⁶ Al riguardo si veda per tutti A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, Mi-