

Riflessioni sulla nozione giuridica di reddito. Ricognizioni e prospettive pubblicistico-tributarie

Alessandro Tropea

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La necessità di un principio positivizzato di reddito. – 3. Il contenuto del principio. – 4. Uno sguardo agli ordinamenti esteri, in comparazione con quello italiano. – 5. Il dibattito italiano e i risultati attualmente raggiunti. – 6. I problemi conseguenti all'inesistenza di una definizione legale di reddito. Alcuni "paradossi" recenti. – 6.1. Incongruenze giurisprudenziali. – 6.2. (*Segue*) normative. – 6.3. (*Segue*) di prassi. – 7. Criticità prospettiche dell'attuale sistema. Il caso dei redditi fondiari. – 8. Intelligenza artificiale, capacità contributiva elettronica e tassazione degli "arricchimenti immeritati". Spunti riflessivi sistematici. – 9. Il c.d. "contenuto minimo" del principio generale di reddito. Tentativo di una ricostruzione dogmatica.

1. *Introduzione*

L'ordinamento tributario italiano non definisce cosa sia il reddito¹. L'art. 1 del T.U.I.R. dispone solamente che il presupposto dell'Irpef è rappresentato dal possesso di redditi in denaro o in natura². Nell'attuale sistema, il reddito consi-

¹ La dottrina sul tema è vasta. Con specifico riguardo alla formulazione normativa, si veda L. Tosi, *La nozione di reddito*, in Aa.Vv., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1994, 3 ss., in part. 7. L'a. rileva come la nozione di reddito dovrebbe indicare qualcosa di logicamente anteriore rispetto alle singole fattispecie oggetto di tassazione. Dovrebbe venire codificata una definizione di reddito, capace di inglobare molteplici fattispecie.

² Secondo A. Giovannini, *Concordato preventivo e progettazione giuridica di reddito*, in *Rass. trib.*, 2024, 514, la nozione di reddito appare ellittica, nel senso che la norma è «ancorata sì alla sua misura, ma composta in guisa da considerare tale quello che discende solo da fatti qualificati». Alla nozione ellittica si riferisce anche A. Vicini Ronchetti, *Nozione di reddito: spunti di carattere sistematico e considerazioni de iure condendo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 437 ss.

ste in una ricchezza novella, che incrementa il patrimonio, individuata con norme specifiche³.

Ma nessuna delle disposizioni sui singoli redditi elencati dall'art. 6 (fondiari, lavoro subordinato, lavoro autonomo, impresa, capitali, diversi) contiene significati generici, tali da legittimare il prelievo su fattispecie non statuite⁴. Il sistema è chiuso. Non è possibile, senza la legge, allargare le fattispecie imponibili⁵.

Lo stesso dicasi per i proventi derivanti da attività illecite⁶. Qualora il provento delittuoso non fosse inquadrabile in una delle categorie reddituali statuite dall'art. 6 del T.U.I.R., esso – come imposto da norme speciali – va ricompreso fra i redditi diversi, purché sia reddito. Sicché, l'incremento patrimoniale da condotta illecita rappresenta – ai fini fiscali – un provento tassabile solo quando tale attività generi ricchezza novella. Si tratta, anche in questo caso, di una mera qualificazione categoriale, che rimanda ad una nozione di reddito che l'ordinamento non ha, comunque, fornito⁷.

Questa rigidità casistica della nozione di reddito si è sempre esposta a qualche critica. In primo luogo, l'individuazione analitica delle ricchezze tassabili ai fini reddituali, se da una parte tenta di ridurre l'incertezza dei meccanismi impositivi, dall'altra, però, favorisce la proliferazione di microsistemi normativi tra

³ C. Glendi, *La nozione di reddito fiscale*, in Aa.Vv., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, 127 sostiene che è reddito solo ciò che è normativamente qualificato come tale. Secondo R. Rinaldi, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 439, il reddito sarebbe quella grandezza che il legislatore considera preliminarmente presupposto dell'imposta, elaborando i dati offerti dalla realtà.

⁴ G. Tinelli, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 54, ha affermato che la completezza delle ipotesi di ricchezza tassabile ben può essere perseguita mediante una produzione normativa a «getto continuo». Quindi, secondo l'a., il principio di tassatività delle categorie di reddito, che caratterizza il T.U. delle imposte sui redditi, assumerebbe una funzione delimitativa della nozione di reddito, ampliabile – all'occorrenza – dall'intervento del legislatore.

⁵ Vi sono nel T.U. delle imposte sul reddito formule residuali che potrebbero apparire ampie, tali da farvi rientrare tipologie di ricchezze non perfettamente disciplinate. Ci si riferisce, ad esempio, all'art. 44, comma 1, lett. h, o all'art. 67, comma 1, lett. l. Pur trattandosi di formule elastiche e non rigide, comunque, da sole, non consentono l'elaborazione di una nozione di reddito generale, che prescinderebbe dalle singole categorie precostituite.

⁶ In argomento, per tutti, A. Giovannini, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000, 74 ss.; A. Marcheselli, *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Padova, 2001, 31 ss.; G. Falsitta, *La tassazione dei proventi da reato nell'analisi della giurisprudenza dell'ultimo decennio*, in *Rass. trib.*, 2001, 1123 ss.

⁷ Come rileva P. Boria, *La nozione di reddito ed il regime dei proventi illeciti nel sistema delle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 3 ss., in specie 20, l'art. 14, comma 4, l. 537/1993 costituisce un criterio ermeneutico, ricostruttivo di principi già esistenti nel sistema delle imposte dirette. L'art. 36, comma 34-bis, d.l. 223/2006, nello stabilire che i proventi di fonte illecita non classificabili nelle sei categorie di reddito già esistenti vanno inquadrati nella categoria dei redditi diversi, rappresenta una norma analitica, che non lascia spazio a speculazioni generali. Infatti, essa va comunque interpretata nel senso che l'illiceità deve – in ogni caso – provocare un «reddito», cioè un incremento patrimoniale del soggetto passivo, non potendo ricadere nel reddito diverso le c.d. «spoliazioni patrimoniali» (furti, rapine, estorsioni), i quali non sono – in alcun modo – atti o attività idonei a generare un flusso di nuova ricchezza.

loro non coordinati (vedasi, ad esempio, i redditi di capitali e i redditi diversi di natura finanziaria)⁸.

In secondo luogo, disposizioni così statiche potrebbero non intercettare forme di ricchezza non tradizionali⁹. Infatti, l'elencazione delle fattispecie imponibili, selezionate secondo l'esperienza di volta in volta acquisita dal legislatore, non accompagnata da una regola generale di coordinamento sul reddito, renderebbe il sistema privo della capacità di tassare forze economiche del tutto nuove, non facenti ancora parte dell'elenco¹⁰.

Ma la capacità contributiva – in aderenza alla lettura che la Corte costituzionale dà dell'art. 53 Cost. – presuppone che il privato concorra alle spese pubbliche entro e non oltre la propria forza economica. Sicché, oggetto del sacrificio fiscale devono essere tutti i fatti espressivi di essa¹¹. Far dipendere la determinazione della quota di contribuzione di ciascuno da fatti non tempestivamente selezionati dal legislatore, fomenterebbe una convivenza non pacifica fra i consociati: verrebbe a sfilacciarsi quel legame solidale tra chi più ha e chi meno dispone¹².

Per tale ragione, la dottrina ha sovente evocato la necessità di individuare un principio generale di reddito, certamente da positivizzare, che si accompagni alla casistica. Il principio dovrebbe manifestare una superiorità valoriale rispetto alle singole regole impositive esistenti. L'auspicio sarebbe quello di condurre il sistema verso connotazioni generali, capaci – quindi – di espandere la propria efficacia verso quelle nuove forme di ricchezza create dall'ingegno dell'uomo e (anche) da quello artificiale¹³.

⁸ Cfr. G. Tremonti, *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fn.*, 1992, I, 51; G. Zizzo, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 183 ss.

⁹ E. De Mita, in molteplici scritti (*Certezza del diritto e perequazione nel testo unico delle imposte sui redditi*, in *Il fisco*, 1987, 2010 ss.; *La nozione di reddito*, in Aa.Vv., *Commentario al Testo Unico ed altri scritti*, Roma-Milano, 1990, 13 ss.; *Principi di diritto tributario*, Milano, 2019, 142 ss.) ha stigmatizzato la previsione dei redditi tassabili senza una definizione di reddito: un tale sistema non sarebbe costituzionalmente corretto, perché posto in violazione del principio di riserva di legge.

¹⁰ Secondo P. Boria, *La nozione di reddito*, cit., 14, il modello casistico dell'individuazione delle fattispecie tassabili impone al legislatore di adottare la c.d. "strategia delle rincorsa", funzionale a regolare espressamente le fattispecie non appena ne abbia accertato la necessità.

¹¹ Nel precedente T.U. disegnato dal d.p.r. 597 del 1973, l'art. 80 stabiliva che era tassabile «ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati» dalla legge. Dunque, i redditi «espressamente considerati» rappresentavano un elenco di un generale concetto di reddito. Sulla qualificazione di tale disposizione alla stregua di una «norma in bianco», si veda F. Tesaro, *La norma «residuale» dell'art. 80 D.P.R. n. 597: norma inutile o incostituzionale?*, in *Corr. trib.*, 1985, 2563.

¹² L'affermazione della concezione solidaristica del dovere fiscale si rinviene nella recente giurisprudenza della Corte costituzionale. Il giudice delle leggi abbandona la qualificazione dell'obbligo tributario come coattivo e lo rileva come doveroso. Si introduce, così, la dimensione solidaristica di tale obbligo, incentrata sulla funzione redistributiva del pagamento del singolo a favore della collettività. Da ultimo, S. Dorigo, *Dovere fiscale e solidarietà transnazionale*, Pisa, 2024, 46-47.

¹³ Tra gli studiosi che hanno contribuito alla discussione sulla definizione giuridica del reddito si segnala N. D'Amati, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. I, Padova, 1973, 21 ss.; Id., *La trama giuridica del reddito*, Bari, 1972, 44 ss. Secondo l'a., il reddito consiste in un fenomeno sulla cui giuridicità non è possibi-

Si badi bene che l'opzione verso modelli casistici non è *tout court* da rigettare. Anzi, tramite l'individuazione analitica delle ricchezze da sacrificare all'imposizione reddituale si raggiunge efficacemente l'obiettivo pubblicistico circa il sollecito incameramento delle risorse finanziarie da parte dello Stato. Infatti, la casistica permette di definire, eliminando le approssimazioni, le sostanze da tassare, a tutto vantaggio – quindi – di un'efficace (e non conflittuale) rapporto tributario tra il creditore pubblico e il debitore privato¹⁴.

Seguendo questa logica ne consegue che un ipotetico modello di imposizione reddituale basato esclusivamente su di un principio generale, privo di un'analitica individuazione delle fattispecie tassabili, sarebbe ovviamente da scongiurare. Difatti, ragionando per astrazione, un siffatto sistema, apparentemente unificante di tutta l'imposizione reddituale, risulterebbe ambiguo e vago, perciò di difficile applicazione pratica, perché estremamente strumentalizzabile dall'interprete. Sicché, in ultima analisi, una legislazione dell'imposizione reddituale costituita solamente da principi perderebbe la sua funzione epistemica razionale.

L'attuale modello adottato dal legislatore, come si diceva, elenca solo la fattispecie tassabile, mancante di una normativa generale idonea a giustificare – tramite principi univoci – il sacrificio impositivo reddituale richiesto ai contribuenti, si espone al rischio di disciplinare micro-prelievi, giustificati da ragioni giuridiche differenti, a protezione – magari – di alcuni interessi settoriali e ad esclusivo danno di altri.

Ebbene, un principio positivizzato di reddito, abbinato alla razionale casistica delle fattispecie tassabili, consentirebbe al sistema una maggiore flessibilità interpretativa, potendosi aprire – entro certi limiti – all'innovazione concettuale, eliminando l'attuale scarsa razionalità dei variegati prelievi reddituali.

2. *La necessità di un principio positivizzato di reddito*

Prima di provare a identificare l'implementazione e la portata della nozione generale di reddito (contenuto), appare opportuno spiegare la – secondo noi – incompressibile necessità della costruzione giuridica di esso (contenitore).

le dubitare. È critico a questa indagine G. Puoti, *Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, 271 ss.

¹⁴ Si veda, in argomento, il pensiero di E. Vanoni, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, Milano, 1932, 372 ss.; Id., *L'imposta personale sul reddito e gli utili di società non distribuiti*, in Aa.Vv. (a cura di), *Studi in memoria di Guglielmo Masci*, Milano, 1943, vol. II, 315 ss.; Id., *Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sull'entrata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 22 ss.; F. Bosello, *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1073 ss.

Il punto critico sul quale riflettere si traduce nel seguente quesito: il principio generale di reddito, ammesso che possa essere ricavato dai mutevoli fenomeni economici che caratterizzano la realtà, può essere trasfuso nell'ordinamento senza alcuna sua espressa positivizzazione, statuendone, invece, solo gli effetti?

Il quesito stimola una risposta che potrebbe erroneamente esaurire l'indagine. Sarebbe negativa detta risposta perché la tassatività delle sei tipologie di reddito non permetterebbe l'ingresso di modelli impositivi diversi da quelli positivizzati, se non in base ad una legge che abbia preventivamente disciplinato tale comando¹⁵. La risposta è certamente vera, ma – come si diceva – parziale.

Vi sono ragioni scientifiche più profonde che spiegano la necessità di “costruire” un principio generale sulla nozione di reddito, che sia efficace sul piano giuridico mediante una sua esplicita previsione normativa. In particolare:

- i) in un contesto economico internazionale, sempre più dinamico e dematerializzato, non può ancora valere il dogma secondo il quale il diritto basta a sé stesso¹⁶ e che, pertanto, l'imposizione sui redditi possa muoversi nell'ambito di una dimensione meramente giuridica, impermeabile alle nuove tecniche di generazione di ricchezza, nate senza che il diritto le abbia potute prevedere. È inevitabile, nel tempo corrente, dotare gli interpreti di una nozione generale di reddito, capace di colmare le lacune delle disposizioni esistenti, potendole anche razionalizzare all'occorrenza¹⁷;
- ii) un siffatto principio avrebbe certamente una spiccata capacità di trasformare il diritto esistente, diminuendo la certezza e la prevedibilità dell'imposizione¹⁸. Ciò è vero, ma la tassatività delle categorie di reddito non significa inamovibilità delle tipologie di ricchezza tassabili. Anzi, il principio di capacità contributiva esige – per certi versi – l'effetto opposto, quello di rinunciare alla certezza perché vi sono ragioni di equità, ragionevolezza e solidarietà che giustificano l'eliminazione di un eventuale tabù¹⁹;

¹⁵ Sul punto, E. De Mita, *Principi*, cit., 142, afferma che l'imposta, secondo l'art. 23 Cost., deve essere «sufficientemente determinata». Un'imposta sul reddito «fatta solo di casi e non di una definizione generale rischia di apparire incostituzionale per l'indeterminatezza del suo oggetto».

¹⁶ Come rileva C. Luzzati, *Principi e principi. La generalità nel diritto*, Torino, 2012, 58, i principi fanno circolare all'interno del sistema giuridico molteplici valori. La modalità che permette a essi di assumere una piena rilevanza giuridica è la positivizzazione dei principi in leggi.

¹⁷ E. De Mita, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, 41, affermava che l'esasperata «normativizzazione», in assenza di un concetto unitario di reddito, non è garanzia di tassazione di tutte le ricchezze, perché alcune potrebbero sfuggire al legislatore.

¹⁸ A. Contrino, *Sulla certezza del diritto in materia tributaria tra unità del diritto e pluralità di ordinamenti giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 37 ss., in part. 43. Qui l'a. afferma che «sussistono in questo ambito [tributario] esigenze di carattere logico, costituzionale e sociologico che rendono la certezza del diritto un valore essenziale e positivo [...] nei rapporti tra poteri pubblici e amministrati, l'incertezza del diritto può essere veicolo di abusi da parte del potere».

¹⁹ Si osservino, ad esempio, le forme di imposizione dettate dalla contingenza. La Corte costituzionale (Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10; Id., 3 luglio 2024, n. 111) ha considerato legittima l'imposizione

iii) i principi, in generale, in quanto strumenti che tendono alla sistematicità, mediante l'eliminazione di rigidità ingiustificate, non necessariamente devono essere tradotti in norme per essere applicati dall'ordinamento²⁰. Tuttavia, con specifico riguardo al prelievo fiscale basato sul reddito, la positivizzazione parrebbe imprescindibile. Infatti, chiedere ai giudici di annettere la ricchezza del caso specifico dentro la definizione generale di reddito, eventualmente elaborata in sede giurisprudenziale, richiederebbe un tempo di consolidamento delle pronunce che non esiste, perché altre – successive – verrebbero emesse e potrebbero avere come contenuto nuove forme di arricchimento da tassare. Quindi, l'eventuale principio di fonte giurisprudenziale sarebbe, per assurdo, momentaneo, perché sostituito da successive sentenze, per questo un non-principio²¹.

In definitiva, rispondendo all'originaria domanda, relativa alla costruzione del "contenitore", risulterebbe indispensabile la positivizzazione del principio generale di reddito nella legge generale delle imposte personali. Ciò rispetterebbe pienamente il doppio volto del principio di legalità, sbrigativamente menzionato in precedenza²².

Infatti, da una parte, con riguardo alla legalità tipica dello Stato di diritto, il potere esecutivo e giurisdizionale verrebbe subordinato alla legge ordinaria espressiva del principio. Dall'altra, con riguardo, invece, alla legalità dell'attuale Stato costituzionale, il potere legislativo di formare tale principio sarebbe rispettoso del superiore postulato della capacità contributiva²³.

3. *Il contenuto del principio*

Dal contenitore, passiamo al contenuto. Astrattamente, una definizione ampia di reddito richiederebbe un intervento limitato del legislatore. I diretti interessati, quali il contribuente, l'amministrazione e il giudice, assicurerebbero

degli extraprofiti generati da contribuenti collocati, momentaneamente, in segmenti di mercato più profittevole rispetto ad altri.

²⁰ Ad esempio, la laicità dello Stato è un principio enunciato dalla Corte costituzionale (Corte cost., 19 aprile 1989, n. 203), ma mai la parola "laicità" compare nella Costituzione. Cfr. M. Jori, *Saggi di metagiurisprudenza*, Milano, 1985, 301 ss.

²¹ Come rileva E. De Mita, *Principi*, cit., 142, prevedere le tipologie di redditi tassabili, seguendo il principio della legislazione a «getto continuo», non sarebbe affatto sintomo di un sistema certo e inamovibile, ma – all'opposto – di un sistema caotico, perché imprevedibilmente mutevole.

²² Le difficoltà nell'individuazione dei confini di un tale concetto sono evidenziate da L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938, 56. Peculiari sono, altresì, le osservazioni di F. Paparella, *Posse dei redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 88.

²³ In questi termini, V. Omaggio, *Saggi sullo Stato costituzionale*, ed. II, Torino, 2022, 33. L'a. ricostruisce la tecnica di positivizzazione dei principi nel passaggio dallo Stato di diritto allo Stato costituzionale, soffermandosi sulla forza della legge nell'ambito di costituzioni rigide.

la giusta tassazione della ricchezza tramite la composizione del “sano” conflitto di interessi di cui ciascuno è rispettivamente portatore²⁴.

All’opposto, in assenza di un principio positivizzato, il legislatore dovrebbe costantemente aggiornare le categorie reddituali, inserendovi – di volta in volta – le moderne forme di ricchezza che la realtà presenta, affinché – sempre astrattamente – nessuna manifestazione di capacità contributiva venga esclusa dal sacrificio fiscale²⁵.

Con specifico riguardo all’ordinamento italiano, non appare affatto fuori contesto indagare i motivi politici che hanno condotto l’ordinamento a rinunciare ad una nozione generale di reddito rilevante fiscalmente. L’indagine sul punto è meramente scientifica; quindi, volta ad appurare la ragionevolezza giuridica e gli effetti sociali conseguenti ad una tale scelta.

L’indagine può essere condotta seguendo tre direttrici: comprendere quale sia l’approccio legislativo adottato dagli altri ordinamenti nel mondo; verificare se i risultati della ricerca dottrinale italiana necessitano di radicali ripensamenti oppure di meri aggiornamenti; individuare eventuali cause che ostacolano la positivizzazione di un principio generale di reddito, che accompagni la casistica.

4. *Uno sguardo agli ordinamenti esteri, in comparazione con quello italiano*

Quasi tutti gli Stati del mondo disciplinano l’imposizione sul reddito. Prima di analizzare dall’interno l’ordinamento italiano, una comparazione con altri ordinamenti, anche lontani economicamente e giuridicamente dal nostro, potrebbe rappresentare un’opportunità per riflettere. Sapere se e in quale maniera gli Stati esteri definiscono la nozione di reddito disvela, come si vedrà, il modello di sviluppo sociale da essi adottato²⁶.

²⁴ Secondo H.B. Ávila, *La teoria della certezza del diritto*, Torino, 2023, 89, i principi possono condurre alla certezza del diritto solo se sono conoscibili, affidabili e calcolabili. Specificatamente, A. Giovannini, *Per principi*, Torino, 2022, 20-21, evoca la coerenza del diritto mediante l’interpretazione delle regole fiscali coerentemente ai principi costituzionali («L’interpretazione *secundum constitutionem* è il mezzo che meglio di altri consente di adeguare singoli disposizioni a quei principi»).

²⁵ Ragionando in termini generali, A. Gentili, *Crisi delle categorie e crisi degli interpreti*, in *Riv. dir. civ.*, 2021, I, 634, afferma che nessun interprete, nemmeno il giudice, crea il diritto *ex nihilo*. È sempre la legge il materiale primario che legittima nuove argomentazioni interpretative. Nel settore tributario, con riguardo alla specificità delle categorie reddituali, F. Paparella, *Possesso, op. cit.*, 92, definisce «estrema» la tesi di una loro definizione affidata totalmente alle scelte del legislatore.

²⁶ F. Gallo, *La nozione dei redditi di capitale alla luce del D.Lgs. 21 novembre 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 1220, mette in evidenza la nozione di reddito presente negli ordinamenti francese e statunitense. Con riguardo alle categorie, M. Basilavecchia, A. Pace, *I nuovi conflitti tra categorie di reddito*, in *Rass. trib.*, 2022, 21 ss., in part. 27, evidenziano le tecniche d’imposizione dei redditi guadagnati e dei redditi speculativi adottati dagli ordinamenti dei singoli Stati europei.

Sono stati selezionati gli Stati economicamente più grandi e significativi del mondo. In particolare, gli ordinamenti che disciplinano una definizione di reddito, sono gli Stati Uniti d'America, la Francia, l'Australia e, anche se con qualche peculiarità, la Germania. Invece, tra coloro che non possiedono una definizione e privilegiano il metodo casistico, si segnalano la Cina, la Turchia, la Russia e, per certi aspetti, anche l'India²⁷.

Già dal solo elenco emergono peculiari riflessioni. Quella parte del mondo che privilegia l'organizzazione privata della ricchezza possiede una definizione generale di reddito, difficilmente amovibile con leggi ordinarie, in quanto un siffatto principio rappresenta un dogma sedimentato nel tessuto giuridico dello Stato. Invece, gli ordinamenti che sviluppano un sistema economico regolamentato dal potere politico rimandano alla legge, facilmente amovibile da chi comanda, cosa sia sostanza economica da tassare. Andiamo nello specifico.

Negli Stati Uniti d'America, la sezione 61 dell'*Internal Revenue Code* definisce il reddito la ricchezza derivante da qualsiasi fonte. La disposizione utilizza un c.d. "pleonismo", cioè un'aggiunta di parole rafforzative del pensiero che si vuole esprimere. Infatti, viene specificato, tramite parentesi, che sono reddito "non solo" quelli elencati, ma anche tutte le altre forme di capacità economica emergenti da qualsiasi fonte²⁸.

In Francia la nozione di reddito si ricava dalla lettura congiunta degli artt. 12, 13 e 156 del *Code général des impôts*. Il reddito è inteso come ogni forma di guadagno, profitto o beneficio che una persona fisica o giuridica percepisce nel periodo d'imposta. La nozione di reddito francese è agganciata alla "realizzabilità" e alla "disponibilità" di un'utile o di un'entrata da parte del contribuente²⁹.

In Australia l'art. 6-5 dell'*Income Tax Assessment Act* distingue tra reddito ordinario («*income according to ordinary concepts*») e guadagni soggetti a regimi specifici. Il reddito ordinario comprende qualsiasi profitto o guadagno che rappresenti un beneficio economico per il contribuente. Essi sono rilevanti giuridicamente, anche se derivanti da una fonte non necessariamente individuata anticipatamente dalla legge³⁰.

²⁷ Sono stati selezionati i Paesi economicamente più sviluppati e appartenenti al c.d. "Gruppo dei 20 (G20)". Tali otto Stati presi in considerazione rappresentano circa i due terzi del commercio mondiale, ossia circa il 70% del PIL del Mondo, e oltre il 70% della popolazione terrestre.

²⁸ Sul punto, S.A. Lind, D.J. Lathrope, H.M. Field, *Fundamentals of Federal Income Taxation*, ed. XII, New York, 2022, 39 ss; J. Newman, D. Brown, B. Crawford, *Federal Income Taxation: Cases, Problems, and Materials*, ed. XVII, Eagan, 2019, 31 ss.

²⁹ Per questo ordinamento, compiutamente, sulla nozione di reddito fiscale, vedi R. Sebasti, *Contribution à l'étude de la notion de revenus en droit privé*, Perpignan, 2003, *passim*. In generale, J.R. Pellas, C. Sinmassamy, *Droit fiscal*, Parigi, 2024, 165 ss.

³⁰ Si veda, per un'osservazione generale del sistema reddituale australiano, Aa.Vv., *Principles of Taxation Law*, Pyrmont, 2024, § 5. Con specifico riguardo alla definizione di reddito, si veda Aa.Vv., *Australian Taxation Law*, Oxford, 2021, § 16.

In Germania il par. 2 dell'*Einkommensteuergesetz* elenca sette tipologie di reddito. Non sussiste una specifica sua definizione. Tuttavia, la seconda parte della norma dispone che, nel caso di agricoltura e silvicoltura, di attività commerciali e lavoro autonomo, è reddito il “profitto”. Invece, nel caso di altri tipi di guadagni, è reddito la sola “ricchezza eccedente” le spese sostenute. Le due nozioni sono ampie e superano la rigidità dell’elenco casistico³¹.

Dunque, nei citati ordinamenti il significato legale di reddito è – in generale – rappresentato da una risorsa economica, di segno positivo per il percipiente, derivante da una fonte o da una disponibilità del risultato causato dall’anzidetta fonte. Certamente, in aderenza ai rispettivi principi di riserva di legge vigenti in detti ordinamenti, ogni definizione è resa determinata dall’elenco di categorie economiche, ma esso è meramente esemplificativo, non evocativo di un sistema chiuso, come è quello italiano.

Con riguardo all’altro gruppo di Paesi, la Cina, all’art. 2 della Legge sull’Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (个人所得税法) non presenta una definizione generale di reddito, ma definisce sette categorie di reddito imponibile³². È peculiare sottolineare che non solo è reddito ciò che è esclusivamente previsto da dette categorie, ma – nella sostanza – il potere di interpretare ed applicare dette norme appartiene all’autorità amministrativa. Gli organi giurisdizionali svolgono ruoli molto limitati³³.

Nello stesso senso anche la Turchia. L’art. 2 della Legge sull’imposta sul reddito (*Gelir Vergisi Kanunu*) dispone che i guadagni e i ricavi inclusi nel reddito sono solo quei sette puntualmente elencati. La classificazione contenuta in questa ultima disposizione assume una funzione specificatamente delimitativa dei redditi suscettibili di formare oggetto dell’imposta personale³⁴.

Guardando alla Russia, gli artt. 209-224, Parte II, del Codice Fiscale della Federazione Russa (Налоговый кодекс Российской Федерации, *Nalogovy Kodeks Rossiyskoy Federatsii*), dispongono che è reddito ciò che il contribuente ha ricevuto in contanti o in natura, nonché il diritto di disporre e di beneficia-

³¹ Per l’ordinamento tedesco, comprendente anche nozioni austriache, si veda F. Hofstätter, K. Reichel, *Die Einkommensteuer. Rechtsprechung*, t. II, 2023, §12. Si osservi, altresì, H. Kube, *Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Einkommensteuerrechts*, in *FS BFH*, 2018, 1145 ss.

³² Si veda, diffusamente, L. Wen Tao, S. Shan, Z. Qing Liang, *Tax Law (Concise Edition)*, ed. II, Pechino, 2021, *passim*. Si veda, anche, per una comprensione unitaria dell’imposta personale sul reddito, Aa.Vv., *China Master Tax Guide*, Pechino, 2021, § 2.

³³ Sebbene all’organo legislativo, rappresentato dal Comitato Permanente dell’Assemblea Nazionale del Popolo, sia conferito anche il potere esecutivo di interpretare le leggi, di fatto – in ambito tributario – tale compito viene svolto esclusivamente dall’amministrazione finanziaria cinese. Sul punto, D. Qui, *Interpretation of Tax Law in China: Moving Towards the Rule of Law?*, in *HKU Scholars Hub*, 2011, 6.

³⁴ In argomento, Ş. Kızılot, M. Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, 2013, § 11. Si veda altresì, con riguardo alle nozioni di reddito, A. Başpınar, *Taxation In Turkey*, Ankara, 2011, § 3; A. Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Ankara, 2023, §§ 7-8.

re di una determinata ricchezza identificata – analiticamente – dall’art. 212. Tale ultima norma descrive quattro tipologie di reddito³⁵.

Infine, in India, l’art. 2(24) dell’*Income Tax Act* disciplina cinque categorie di reddito, senza stabilirne una definizione generale. Però, ogni categoria appare contenere una formula aperta. L’elenco dei redditi è chiuso, ma ognuno di essi viene completato da una formula ampia, capace di includervi fattispecie non esplicitamente normate. Si tratta di un sistema composito, chiuso nel genere e aperto nella specie³⁶.

La scelta del legislatore italiano di non identificare alcuna nozione generale di reddito si avvicina, e – per certi versi – si sovrappone perfettamente, a quella fatta da questi ultimi Paesi presi a riferimento. È reddito ciò che la legge ordinaria specifica. Una ricchezza non specificata nella legge deve ritenersi esclusa dall’imposizione.

È chiara la scelta di fondo: solo il legislatore – se e quando vuole – può esercitare il potere di imposizione. La sua azione legislativa non deve risultare ancorata o, per meglio dire, limitata al rispetto di alcun dogma superiore, rappresentato da un principio generale di reddito sedimentato nella cultura giuridica dell’ordinamento tributario dello Stato.

Stride, e non poco, dover affiancare il modello legislativo italiano dell’imposizione sulle ricchezze private a quello adottato da Paesi a noi lontani per cultura giuridica e per connessione economica e sociale. Indaghiamone i motivi, partendo dai risultati raggiunti dalla dottrina e dalla giurisprudenza costituzionale.

5. *Il dibattito italiano e i risultati attualmente raggiunti*

Volgiamo l’attenzione agli studi sul reddito condotti dalla dottrina italiana. Da tale ricerca emergono cinque aspetti su cui i teorici convergono e uno – estremamente rilevante – sul quale divergono. Si ripercorreranno in questo paragrafo passaggi ampiamente noti. Ma la loro schematizzazione unitaria permette una

³⁵ Si veda, sul punto, M. Karasëva, *Tax Law in Russia*, Amsterdam, 2001, 56 ss., in part. 60-63. Più recentemente, Aa.Vv., *Налоговое право (общая часть) в схемах и таблицах* (Diritto tributario. Parte generale. Schemi e tabelle), Mosca, 2024, § 2. Sul rapporto tra imposizione e potere pubblico, si vedano le recenti riflessioni di C. Silovich, *О происхождении налогообложения: древние корни налоговых систем* (Sull’origine della tassazione: antiche radici dei sistemi fiscali), Mosca, 2024, *passim*, la quale sostiene che «la tassazione richieda non tanto uno Stato potente quanto un legittimo potere pubblico riconosciuto dalla comunità. Il sostegno pubblico è una condizione per lo sviluppo della tassazione».

³⁶ Per la nozione di reddito, si veda M.K. Pithisaria, A. Pithisaria, *Income Tax Law*, vol. 1, ed. VIII, New Delhi, 2024, 4 ss. Con riguardo alla definizione delle categorie reddituali, vedi B.J. Kanga, N. Palkhivala, *The Law and Practice of Income Tax*, New Delhi, 2020, § 3.

visione d'insieme. Da essa sarà possibile estrapolare le basi teoriche per un tentativo di ampliamento e sviluppo dogmatico del tema.

Guardando alle convergenze, emerge, in primo luogo, che la nozione di reddito – visibile o taciuta che sia – deve fungere da mero strumento idoneo a raggiungere uno specifico scopo. Una siffatta definizione deve solo limitarsi a identificare le regole – valevoli per tutti – che permettano ai contribuenti e alla finanza la misurazione, in termini monetari, della ricchezza individuale, così che una parte di essa possa rappresentare l'oggetto del sacrificio tributario³⁷.

Dunque, si riscontra nel reddito la caratteristica della generalità. Il reddito è la sommatoria delle diverse grandezze che si manifestano in capo ad uno specifico soggetto, dirette ad accrescere il patrimonio, «nulla lasciando immune da tassazione»³⁸. Qualora una grandezza, venuta ad esistenza, sfuggisse dal calcolo complessivo del reddito, significa che una siffatta regola sarebbe contraria ai principi di ragionevolezza e proporzionalità insiti nell'art. 53 Cost.³⁹

In secondo luogo, afferma la dottrina, non basta che la legge sia semplicemente agganciata alla realtà economica in cui si trovano ad operare i contribuenti, occorre – più di ogni cosa – che essa individui i criteri capaci di discriminare i soggetti a seconda del diverso fenomeno economico realizzato. Da qui l'importanza della determinazione della ricchezza al netto dei fattori produttivi, tenendo altresì conto del diverso grado di utilità che ogni individuo ritrae da essa (c.d. minimo vitale)⁴⁰.

Inoltre, si è pressoché concordi nel ritenere che non esiste una univoca nozione di reddito maturata dalle scienze delle finanze e dalle scienze economiche. Per cui, tali discipline, ammesso che sia scientificamente corretto una trasposizione della loro nozione di reddito nel diritto tributario, non possono essere elevate *tout court* a parametro di certezza definitoria⁴¹. Infatti, sono note le divergen-

³⁷ In questi termini, cfr. N. D'Amati, *La progettazione*, vol. I, cit., 41; E. De Mita, *Principi*, cit., 142; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2019, 58; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2021, 17-18.

³⁸ Così L. Einaudi, *Corso di scienza delle finanze*, Torino, 1926, p. 300. Il pensiero dell'autore è stato formulato nell'epoca in cui il sistema d'imposizione personale era incardinato sulla tassazione della ricchezza immobiliare e, solo in via residuale, su quella generata da una fonte produttiva mobile.

³⁹ Come rileva A. Giovannini, *Provento illecito*, cit., 50 ss., in part. vedi 63-66, un conto è individuare il reddito ai fini economici, altro è qualificarlo ai fini giuridici. In quest'ultimo caso, la ricchezza diviene fattispecie impositiva se la fonte che la genera è conforme ai principi costituzionali, cioè «alla dimensione della legalità». Si prescinde, dunque, dalla mera attitudine economica espressa dalla ricchezza prodotta o pervenuta.

⁴⁰ Cfr. A. Parlato, *Disposizioni in materia di determinazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto e di contenzioso tributario*, Padova, 1992, 76; M. Miccinesi, voce *Reddito delle persone fisiche (imposta sul)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. XII, Torino, 1996, 216; L. Ferlazzo Natoli, *Il fatto rilevante in diritto tributario*, Messina, 1994, 57 ss.; R. Lupi, *Diritto delle imposte*, Milano, 2020, 4-285;

⁴¹ Già J.R. Hicks, *Valore e Capitale*, Torino, 1954, 187 ss. (trad. it., G. Di Nardi), affermava che la nozione di Reddito, come quelle di Risparmio, Deprezzamento, Investimento, sono connotati da «ben troppa equivocità» e, non essendo «per nulla categorie logiche», gli sforzi definitivi di ognuno hanno incrementa-

ti definizioni di “reddito entrata”, “reddito prodotto” e “reddito spesa” elaborate dalla letteratura economica⁴².

Un'altra convergenza d'intenti che si registra tra gli studiosi moderni è quella relativa alla non più attuale definizione di reddito, non economica, bensì giuridica, formulata da Oronzo Quarta nella nota opera *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile* del 1917⁴³. I tre elementi che caratterizzavano la sua nozione di reddito (ricchezza novella, fonte produttiva, possibilità di riproduzione della ricchezza), se trasposti nell'attuale contesto economico-produttivo, provocherebbero delle gravi anomalie di sistema⁴⁴.

Ad esempio, con riguardo al primo elemento della c.d. “ricchezza novella”, si affermava che è reddito la ricchezza prodotta da una ricchezza preesistente. Essa doveva aver acquisito un grado di autonomia, tale da poter essere impiegata senza intaccare la ricchezza previgente. Oggi, un'apodittica applicazione di tale formula escluderebbe dalla nozione di reddito il risarcimento del lucro cessante (art. 6, comma 2, T.U.I.R.), perché privo di una fonte di ricchezza anteriore, dalla quale si separerebbe il frutto.

Anche il secondo elemento della c.d. “fonte produttiva” esprimerebbe perplessità. Ammettere che il reddito debba ricondursi necessariamente ad una fonte produttiva, identificata nei fattori capitale, lavoro o dalla combinazione di entrambi, significherebbe escludere dalla tassazione tutti i proventi occasionali (art. 67, comma 1, lett. d, T.U.I.R.) o i guadagni ritratti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (art. 67, comma 1, lett. l, T.U.I.R.).

La critica non è rivolta alla fonte in sé, ma alla caratteristica della produttività che ad essa si vuole associare. Infatti, nelle ipotesi dei redditi appena citati, certamente vi è una fonte, di tipo contrattuale. Ma detta fonte non sarebbe produttiva in quanto non idonea a cumulare i fattori economici (capitale, lavoro, inge-

to l'imprecisione terminologica. Per una definizione attuale di reddito in economia, cfr. F. Forte, *Manuale di scienze delle finanze*, Milano, 2020, 391 ss.

⁴² Come rileva puntualmente G. Corasaniti, *Le attività finanziarie nel diritto tributario*, Milano, 2012, 10 ss., in part. 16, note 28-29-30, le teorie sul reddito di Haig-Simmons-Schanz, maturate a ridosso del XX Secolo, presentano considerazioni eterogenee sulla qualificazione della ricchezza-reddito (grandezza flusso), idonea ad incrementare il patrimonio (grandezza stock).

⁴³ O. Quarta, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, vol. I, Milano, 1917, 100 ss. affermava testualmente che è reddito «la novella ricchezza che deriva, secondo un rapporto di effetto a causa, da una fonte produttiva da cui si distacca o separa mantenendo la possibilità del ritorno o successiva produzione di altra somigliante ricchezza». In questi termini anche C. Battistella, *Il concetto di reddito in economia, in finanza e nel diritto finanziario*, Rovigo, 1913, 52.

⁴⁴ La teoria elaborata da Quarta è stata criticata da R. Rinaldi, *L'evoluzione, op. cit.*, 439. Secondo l'a., esaminando il dato testuale delle norme sul reddito che si sono susseguite, afferma che non si può definire il reddito come una ricchezza novella, proveniente da una fonte produttiva, avente l'attitudine del ritorno. Sarebbe reddito – sostiene l'a. – quella grandezza positivizzata dal legislatore. Tale pensiero si espone – secondo noi – ad alcune critiche, sviluppate nei seguenti par. 6 e 9.

gno) dalla cui elaborazione possa emergere una ricchezza (frutto) suscettibile di essere sacrificata ad imposizione⁴⁵.

Inattuale è altresì la nozione di “riproduzione della ricchezza”, intesa nel senso di possibilità – ininterrotta – di ritorno di essa dall’impiego della medesima fonte⁴⁶. Una tale caratteristica esclude dalla definizione di reddito tutte quelle tipologie di ricchezza generate *una tantum*, restringendo enormemente il campo di applicazione dell’attuale imposta sul reddito. Ad esempio, rimarrebbero esclusi dall’imposizione le plusvalenze realizzate mediante cessione, occasionale, di metalli preziosi, allo stato grezzo o monetato (art. 67, comma 1, lett. c-ter, T.U.I.R.). Una volta ceduti gli oggetti preziosi, non si ripeterà più una tale plusvalenza (potendosi, semmai, registrare in capo al contribuente una nuova plusvalenza dalla cessione di ulteriori e distinti oggetti preziosi).

Un ultimo elemento sul quale la dottrina converge è rappresentato dalla comune critica circa la frammentazione della tassazione delle ricchezze personali⁴⁷. Il principio generale dell’imposizione complessiva (art. 8 T.U.I.R.) è stato sovvertito. Negli ultimi anni sono proliferati molteplici regimi sostitutivi, in grado di sottrarre una data ricchezza dalle aliquote progressive Irpef, riservandogli, invece, aliquote proporzionali. Sicché, la progressività appare oggi riservata solo ai redditi di lavoro, prevedendo invece aliquote proporzionali ai guadagni ritratti dall’impiego del capitale, degli immobili e dei lavoratori meno affluenti⁴⁸.

Agli elementi convergenti qui elencati se ne contrappone uno divergente. Viene data una duplice considerazione di reddito: una privilegia il punto di vista della fonte e l’altra quello del percettore. Seguendo la fonte, il reddito è una nuova ricchezza, che si produce quando subisce un distacco alla fonte che l’ha prodotto. Invece, seguendo il percettore, il reddito viene considerato come l’incremento generalizzato del patrimonio di un soggetto⁴⁹, proveniente o meno da una fonte produttiva.

⁴⁵ Su questi aspetti la letteratura è molto vasta. Si veda, per tutti, G. Falsitta, *Manuale*, cit., 14. L’a. ripercorrendo e sviluppando il pensiero di A.D. Giannini, afferma che il reddito necessariamente abbisogna di una fonte causativa, ma sono gli effetti «esclusivi» e/o «necessari» a condizionare il conseguimento della nuova ricchezza da tassare.

⁴⁶ Sono note le critiche sulla riproduzione della ricchezza di L. Einaudi, *Intorno al concetto di reddito imponible e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, Torino, 1912, *passim*. L’a. propende per una nozione di reddito «entrata» (non «prodotto»), dal quale occorre esentare le forme di ricchezze provenienti dal risparmio.

⁴⁷ Gli artt. 5 e 6 della l. 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), auspicavano la revisione dell’Irpef. Tuttavia, il conseguente d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 si è limitato solo ad una razionalizzazione di aspetti marginali dei singoli redditi.

⁴⁸ Per le considerazioni di carattere generale, si veda D. Stevanato, *Dalla crisi dell’Irpef alla Flat tax*, Bologna, 2017, *passim*. Con riguardo alla necessità di introdurre nell’imposizione reddituale italiana un sistema duale, cfr. M. Basilavecchia, A. Pace, *I nuovi confini*, op. cit., 21 ss.

⁴⁹ D. Stevanato, *Forme del tributo nell’era industriale. Ascesa dell’imposta sul reddito e segni di un declino*, Torino, 2021, 118 ss., in part. vedi 123-124 e note 29 e 30, mette puntualmente in evidenza il dibattito sulla categorizzazione di cosa sia reddito.

Il primo approccio, quello della fonte, mette in evidenza il risultato di ogni singola ricchezza. Infatti, ognuna viene giuridicamente differenziata dall'altra in raffronto alla causa generatrice⁵⁰. Invece, l'approccio del percettore giustifica «un apprezzamento unitario e complessivo di tutti gli elementi che concorrono ad integrare le variazioni patrimoniali» dell'individuo⁵¹. Le due considerazioni riflettono i due corni di un unico dilemma.

Considerare il reddito in base alla fonte significa individuare – tramite leggi – la sorgente che accresce la ricchezza individuale. Quindi, tali leggi devono riflettere i titoli giuridici attraverso i quali determinare ogni tipologia di guadagno, utilità o beneficio economico. Una volta positivizzato detto titolo giuridico, esso non può arbitrariamente non essere esteso anche ad altre sorgenti, originariamente non disciplinate come fonti reddituali⁵².

All'opposto, considerare il reddito come ricchezza globale commisurata al percettore significa considerare le articolazioni di guadagno, di utilità o di beneficio in raffronto alle caratteristiche individuali di ciascuno, non in base alla fonte. Qui, competerebbe al legislatore individuare regole di «catastatizzazione dei contribuenti», così che ad ogni categoria predeterminata di individui corrisponda una specifica percezione della ricchezza, sia “prodotta”, ma anche semplicemente “ricevuta”⁵³.

Proprio sul nesso di causa ed effetto, la dottrina ha ampiamente dibattuto. Alcuni iniziarono a considerare reddito tutto ciò che si «produce» (reddito prodotto), altri tutto ciò che si «percepisce», a prescindere dalla produzione (reddito entrata)⁵⁴. Entrambe le scuole di pensiero evocavano definizioni imperfette elaborate dall'economia. Secondo noi, è questa distinzione la causa che ostacola il sistema verso una positivizzazione del principio generale di reddito.

Difatti, nell'attuale T.U. delle imposte sul reddito coesistono casi di tassazione di ricchezze derivanti da una fonte identificata di produzione e ipotesi in cui nessuna fonte è riscontrabile. Rientrano in questa ultima ipotesi, fra i tanti esempi, l'assegno divorzile, assimilato ai redditi di lavoro dipendente; oppure,

⁵⁰ Così G. Falsitta, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, 78 ss. In questi termini anche G. Marongiu, *Storia del fisco in Italia*, Torino, 1995, 139.

⁵¹ Così A. Fedele, *Imposte reali ed imposte patrimoniali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, 456 ss.

⁵² Identificare il reddito come ricchezza derivante da una fonte non consente di considerarla come una entrata qualunque, ma tipizzata a seconda della sorgente (G. Falsitta, *Manuale*, cit., 17).

⁵³ Il reddito non emerge solo dall'esercizio di attività, dirette al conseguimento di un risultato economico (A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 44).

⁵⁴ Sulla distinzione di reddito, come prodotto o come entrata, si veda E. Vanoni, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, op. cit., 372 ss. Più recentemente, D. Stevanato, *Forme del tributo*, cit., 118 ss.

gli assegni periodici riconosciuti mediante testamento. Essi sono redditi tassabili, senza essere agganciati ad alcuna sorgente produttiva⁵⁵.

La giurisprudenza costituzionale non offre coordinate giuridiche che aiutino a stabilire la legittimità o meno di ipotesi di reddito prive di fonte produttiva. La Corte, pur intervenendo in molteplici occasioni, non ha mai fornito una definizione di reddito. Dalle recenti pronunce si ritrae un insegnamento: tutte le tipologie d'imposizione, quelle reddituali specialmente, non necessariamente devono sacrificare indici tradizionali di ricchezza, potendo incidere forme più evolute di capacità contributiva, quali – ad esempio – una forza o una potenzialità economica⁵⁶.

Secondo il Giudice delle leggi, la capacità contributiva va adeguata «alla moderna evoluzione dei dinamismi economici». Nell'attuale contesto, infatti, «la ricchezza può sfuggire agli inquadramenti tradizionali». Dal concorso alle spese pubbliche non possono essere esclusi quei soggetti che esprimono una forza economica data dalle «nuove e multiformi creazioni di valore». Non inglobando tali soggetti nel novero dell'imposizione verrebbe compromessa la solidarietà tra i consociati⁵⁷.

È certamente razionale l'allarme prospettico, esplicito e non affatto velato, lanciato dalla Corte costituzionale sulla mutevolezza ed imprevedibilità delle occasioni di ricchezza che il legislatore potrebbe non tassare. Tuttavia, la soluzione a tale (reale) problema non si ottiene – a nostro avviso – con l'allargamento, senza limiti, delle equivalenti nozioni di “forza”, “indice” o “fatti rilevatori” di ricchezza.

Ciò incrementerebbe, non ridurrebbe, l'incertezza giuridica, soprattutto in una materia già frammentata come quella dell'imposizione reddituale. Occorrerebbe, invece, una puntuale qualificazione di ricchezza tassabile, seguendo – a nostro avviso – il principio di effettività dell'imposizione, il quale si traduce nella pretesa impositiva alla realizzazione di ricchezza tangibile, non astratta⁵⁸.

Dunque, potrebbero essere così sintetizzate le coordinate di riferimento intorno al reddito, offerte oggi dalla dottrina⁵⁹, in parte già accennate. Analiticamente:

⁵⁵ G. Corasaniti, *Le attività finanziarie*, cit., 14-15 afferma che l'attuale quadro normativo propende per il “reddito prodotto”, ma vi sono chiari segni di superamento.

⁵⁶ È il caso degli extraprofitti (Corte cost., 3 luglio 2024, n. 111; Id., 23 settembre 2020, n. 201) o delle società bancarie (Corte cost., 27 dicembre 2019, n. 288), così come delle società petrolifere (Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10).

⁵⁷ In questi termini, Corte cost. 21 febbraio 2024, n. 21; Id., 27 dicembre 2019, n. 288; Id., 26 gennaio 2022, n. 12; Id., 10 maggio 2001, n. 156. In argomento, vedi anche F. Gallo, *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019, 21-79-104.

⁵⁸ Per un recente approfondimento di questi temi si rinvia a P. Arginelli, *Sistematica tributaria dei principi costituzionali e integrazione giuridica*, in *Giur. imp.*, 2022, 9 ss.

⁵⁹ Vi sono tentativi di superamento delle tradizionali logiche. P. Boria, *Il sistema dei tributi. Le imposte dirette*, t. I, Torino, 2018, 29, individua i “redditi da atto” e i “redditi da attività”. I primi sono proventi gene-

- i) il reddito si sostanzia – come detto – in un accrescimento del patrimonio dell'individuo. Esso è «un *quid novi* che si aggiunge al patrimonio che già si possedeva all'inizio del periodo di riferimento dell'imposta, incrementandolo»⁶⁰. Il reddito è un «flusso» che ingrandisce uno «stock»⁶¹;
- ii) prendendo a riferimento il patrimonio, il suo accrescimento può essere declinato in tre differenti dimensioni: aumento del numero degli elementi che compongono l'attivo; una diminuzione degli elementi passivi; incremento/decremento del valore degli elementi che già costituiscono il patrimonio (attivo e passivo)⁶²;
- iii) però, in aderenza al principio di effettività della capacità contributiva⁶³, il sacrificio fiscale connesso al reddito comporta che esso sia «disponibile». La disponibilità evoca la capacità dell'obbligato di pagare il tributo, versando al fisco una porzione del reddito, senza intaccare il patrimonio preesistente⁶⁴;
- iv) quindi, distinguendosi dalla nozione generale di patrimonio, secondo il diritto tributario, non sono redditi gli incrementi patrimoniali di tipo «virtuale», la cui forza economica sia rappresentata dall'incremento nominale del valore del patrimonio, senza una sua effettiva disponibilità⁶⁵.

I punti che precedono possono essere definiti, certamente con qualche distinguo, come assiomi consolidati nella dottrina tributaria. È la “forza dell'evidenza” desunta dai vari testi normativi che si sono susseguiti nel tempo a qualificare tali considerazioni come pilastri dello studio sul reddito⁶⁶.

Le osservazioni svolte ci conducono ad alcune considerazioni di sistema. I risultati cui è pervenuta la dottrina non necessitano affatto di radicali ripensamen-

rati dal compimento di un atto gestorio connesso al patrimonio, mobiliare o immobiliare. I secondi individuano, invece, i flussi incrementali di un patrimonio, dovuti all'impiego del lavoro, del capitale o di entrambi.

⁶⁰ Così G. Falsitta, *Manuale*, cit., 7. Il reddito è un'acquisizione patrimoniale netta, costituita da una somma di denaro o da un bene in natura, facilmente traducibile in una somma di denaro.

⁶¹ L'incremento di patrimonio deve considerarsi depurato delle spese necessarie a generarlo. La determinazione «al netto» evoca molteplici temi, quali l'effettività dell'imposizione soprattutto. Cfr. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 200 ss.

⁶² La nozione di patrimonio gode di una univoca interpretazione dottrinale. Essa matura dalla locuzione *Vermögen* (complesso di rapporti giuridici valutabili in denaro). Cfr. G. Roppo, *Responsabilità patrimoniale*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988, 1045.

⁶³ Sull'effettività dell'imposizione reddituale la dottrina è ampia. Si veda, per una ricostruzione unitaria, L. Tosi, *Il requisito di effettività*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 101 ss. Di diverso avviso è F. Gallo, *Il futuro*, cit., 25 ss.

⁶⁴ M. Versiglion, *Reddito liquido, Teoria e pratica dell'imposta liquida*, vol. 1, Pisa, 2024, 69, considera reddito il saldo finanziario generato dal contribuente nell'anno d'imposta. Occorrerebbe abbandonare la sua determinazione secondo la competenza, privilegiando il criterio di cassa.

⁶⁵ Il prelievo sarebbe un'imposta patrimoniale e non reddituale qualora incidesse il mero incremento di valore del patrimonio, senza che ad esso corrisponda un flusso positivo conseguito nel periodo d'imposta. Cfr. E. Marelli, *Mitologia dell'imposta sul patrimonio*, Milano, 2022, 40.

⁶⁶ Il T.U. n. 4021/1877, così come il T.U. n. 645/1958, fino a giungere all'attuale d.P.R. n. 917/1986, ripetono sempre i medesimi connotati generali: il reddito è ciò che il legislatore prevede come tale e deve trattarsi di un'entrata netta funzionale ad accrescere il patrimonio.

ti, ma di un'opera di attualizzazione. In particolare, serve comprendere – osservando soprattutto le concrete caratteristiche della società italiana su cui ricade il sacrificio – se l'attuale imposizione reddituale possa reggere le sfide del prossimo futuro.

Tali sfide sono – da una parte – il finanziamento della crescente spesa pubblica tramite tributi, in un contesto in cui i contribuenti diminuiscono per la generalizzata riduzione della popolazione italiana e – dall'altra – l'avvento di ricchezze personali derivanti da fonti non propriamente produttive, come fino ad oggi intese, quali possono essere le macchine intelligenti (*Artificial Intelligence*)⁶⁷.

6. *I problemi conseguenti all'inesistenza di una definizione legale di reddito. Alcuni "paradossi" recenti*

L'assenza di una definizione generale di reddito nel sistema tributario italiano, incapace di qualificare quale ricchezza incidere con l'imposta progressiva personale, non rappresenta una frivola esercitazione dottrinale. Tale ricerca serve – secondo noi – a dare corporeità alle norme vigenti in materia di Irpef.

In passato, il sistema italiano si è mostrato irrazionale. La dottrina e i pratici del diritto, secondo le rispettive competenze, hanno saputo illuminare molteplici zone d'ombra latenti, le quali sono state così tante da qualificare l'intero sistema come disequilibrato⁶⁸.

Nondimeno, più recentemente, si sono registrate ulteriori specifiche circostanze che non rasentano semplicemente l'ondivaga razionalità, fenomeno di per sé grave in termini di certezza ed affidabilità del sistema impositivo, ma si è assistito a puri fenomeni di incongruenza, purtroppo⁶⁹.

Molto probabilmente tale deriva sarebbe stata evitata se il quadro normativo dell'imposizione reddituale avesse agganciato la propria efficacia intorno ad una nozione generale di reddito, rispettosa del paradigma dell'effettività del sacrificio tributario richiesto ad ognuno.

⁶⁷ In generale, con riguardo alle sfide che il sistema politico italiano è chiamato ad affrontare nel prossimo futuro, anche in tema di contrazione della popolazione residente e dell'incremento delle ricchezze ritratte dall'intelligenza artificiale, si veda R. Garofoli, B.G. Mattarella, *Governale le fragilità. Istituzioni, Sicurezza nazionale, Competitività*, Milano, 2025, 113 ss.

⁶⁸ Molteplici sono i lavori critici sull'imposizione reddituale. Vedi G. Falsitta, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, 479; R. Perrone Capano, *Imposizione ed inflazione*, Napoli, 1979, 74; L. Carpentieri, *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, Milano, 1997, I, 60; R. Lupi, *Gli interessi nell'imposizione diretta*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 486; F. Picciaredda, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 169.

⁶⁹ Significative, ad esempio, appaiono le osservazioni critiche in materia di redditi finanziari mosse da G. Corasaniti, *Le attività finanziarie*, cit., 76 ss. e, recentemente, da A. Marinello, *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria: principi e regole impositive*, Torino, 2018, 65 ss.

Andando nel concreto, i sottoparagrafi che seguono mettono in luce tre circostanze (allarmanti, secondo la nostra sensibilità). In particolare, di seguito si segnalano i paradossi cui sono giunti – in ordine – il giudice di legittimità, il legislatore e l'amministrazione finanziaria.

6.1. *Incongruenze giurisprudenziali*

La prima fattispecie critica attiene alla mobile giurisprudenza della Corte di cassazione nell'approdare a convincimenti opposti, talvolta ritenendo tassabile e talvolta no il corrispettivo che i privati si scambiano in concomitanza della volturazione di una licenza amministrativa (licenza taxi, ma non solo)⁷⁰.

La Corte di cassazione, con le sentenze n. 954 del 20 gennaio 2016 e n. 16836 del 24 luglio 2014, specificava che lo scambio di denaro tra privati, conseguente alla volturazione di una licenza eseguita dall'ufficio pubblico che l'ha emanata, non rappresenterebbe né un ricavo, né una plusvalenza e nemmeno una sopravvenienza reddituale⁷¹.

La licenza – affermava la Corte – appartiene all'ente che l'ha formata e rilasciata. Quindi, non rappresenta un bene privato relativo all'impresa di colui che l'ha ottenuta. Sicché, non si può configurare né una sua cessione tra privati e nemmeno un plusvalore ritraibile dalla volturazione di essa.

Inoltre, il corrispettivo che i privati si sono scambiati – prosegue la Corte – non rappresenta nemmeno una «indennità per mancati futuri guadagni» (art. 17 T.U.I.R.). Tale introito sarebbe collegato ai «diritti legati alla ceduta licenza». Infine – conclude la Corte – tale ricchezza non è disciplinata da alcuna norma, sicché essa deve legittimamente sfuggire all'imposizione⁷².

Opposto è il convincimento maturato dalla medesima Corte a partire dalla sentenza n. 17476 del 14 luglio 2017, confermato fino alla più recente ordinanza n. 31099 del 4 dicembre 2024. Il corrispettivo conseguito dal privato, in concomitanza alla volturazione della licenza taxi, deve intendersi un plusvalore, perché essa costituirebbe un bene primario dell'impresa.

⁷⁰ È regola generale quella secondo cui una licenza amministrativa, di qualsiasi tipologia, non possa essere ceduta in virtù di un semplice accordo tra privati. Cfr., per tutti, B. Tonoletti, *Beni pubblici e concessioni*, Padova, 2008, 127 ss.

⁷¹ Sulla intrasferibilità dell'autorizzazione e della licenza amministrativa, come conseguenza del carattere personale di essa, si veda S. Mezzanotte, *Cessione di azienda e autorizzazione amministrativa all'esercizio dell'attività d'impresa*, in *Obbl. contr.*, 2008, 518 ss.

⁷² La licenza amministrativa taxi è soggetta ad una disciplina speciale stabilita dalla l. 15 gennaio 1992, n. 21. L'art. 9 consente al titolare della licenza di richiedere alla competente autorità comunale il suo trasferimento a persona da lui stesso designata, purché titolare dei requisiti.

La Corte giunge a questa persuasione non sulla base di un principio generale di reddito, quale ricchezza novella, che accresce effettivamente un precedente patrimonio, ma sulla base del generico (e non calzante) «fatto notorio dell'esistenza di un vero e proprio mercato di rivendita delle licenze»⁷³.

Scientificamente, se rapportassimo il provento ritratto da tale volturazione della licenza amministrativa ai canoni generali che caratterizzano il reddito potremmo constatare che: (i) è vero che tale introito è una ricchezza novella in raffronto al preesistente patrimonio del contribuente; (ii) è altrettanto vero che l'incameramento di questo introito è idoneo ad accrescere un elemento dell'attivo di tale patrimonio, infatti vengono ad incrementarsi le «disponibilità liquide» del soggetto; (iii) ma – a rigore – non può dirsi che il debito tributario, l'Irpef, dovuto dal contribuente promani dalla fonte produttiva «impresa». La licenza non costituisce – da sola – l'impresa. La fonte, semmai, come si vedrà, è un'altra.

In primo luogo, la licenza appartiene all'amministrazione che l'ha formata. Non è un bene di cui il privato può disporre liberamente⁷⁴. Quindi, non si potrebbe generare alcun plusvalore dalla volturazione fatta dall'amministrazione. In secondo luogo, ammesso per assurdo che la licenza facesse parte dell'impresa, la sua cessione la farebbe venire meno, venendo – quindi – a mancare l'asserita fonte.

Pertanto, ragionando nei termini indicati dai giudici di legittimità, non si avrebbe reddito, per assenza di fonte. Sicché, per astrazione, sarebbe valido il primo orientamento giurisprudenziale del 2014 e non il secondo del 2017. Infatti, come in principio sostenuto dalla Corte, sarebbe errato tassare una ricchezza, per quanto novella e capace di accrescere il patrimonio dell'individuo, comunque priva di una fonte causativa⁷⁵.

Invero, a nostro avviso, sarebbe valido il secondo ed attuale orientamento se così impostato: i privati si scambiano denari affinché il primo titolare della licenza si impegni a “segnalare” all'autorità pubblica la volturazione a nome dell'altro. Sarebbe tale impegno, qualificabile come “obbligo di fare” (art. 67, comma 1, lett. l, T.U.I.R.), la fonte, non produttiva, bensì contrattuale, della ricchezza novella.

⁷³ Oltre a Cass. civ., sez. trib., 12 dicembre 2024, n. 32130, in questo senso anche Cass. civ., sez. trib., 2 agosto 2018, n. 4945; Cass. civ., sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17476; Cass. civ., sez. trib., 4 ottobre 2017, n. 23143.

⁷⁴ La licenza si inserisce all'impresa per connessione, ma non ne fa parte. L'art. 9, l. 15 gennaio 1992, n. 21, non consente la trasferibilità della licenza taxi. Il suo trasferimento dipende comunque dall'autorità pubblica. Sul punto, N. Centofanti, *I beni pubblici*, Milano, 2007, 199 ss.

⁷⁵ L'autorizzazione amministrativa non può essere annoverata tra i beni d'impresa. Si veda, Cass. civ., sez. II, 6 febbraio 2004, n. 2240, in *Giust. civ.*, 2004, I, 891. In dottrina, R. Tommasini, *Contributo alla teoria dell'azienda come oggetto di diritti*, Milano, 1986, 74.

6.2. (Segue) *normative*

Passiamo ad un altro esempio, più articolato del precedente. Trattasi dei plusvalori generati dalle persone fisiche in occasione di cessione di immobili, oro e oggetti d'arte. L'indagine attiene alla determinazione dei plusvalori nell'ipotesi di cessione di detti beni dopo averli acquisiti mediante una successione *mortis causa*⁷⁶. Il quadro normativo è così delineato.

(i) La lettera b) del comma 1 dell'art. 67 dispone che restano escluse dalla tassazione le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili acquisiti per successione. L'art. 68, nella prima parte del comma 1, disciplina il caso della donazione, ma non della successione⁷⁷, affermando che, in tale prima circostanza, il costo di acquisto o il prezzo di costruzione è quello sostenuto dal donante. Invece, chi vendesse un immobile ricevuto per *mortis causa* genererebbe un plusvalore non soggetto all'imposta personale sul reddito⁷⁸.

(ii) L'art. 5, lett. h), n. 3, l. 29 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale) auspicava l'introduzione di una disciplina che regolasse la tassazione delle plusvalenze generate dalla cessione onerosa di oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione o di opere dell'ingegno. Il delegante – però – precisava puntualmente due circostanze: non dovevano configurare plusvalori tassabili le cessioni di detti beni qualora fosse mancato un intento speculativo del cedente e qualora tali beni fossero stati acquisiti per via di una successione o di una donazione⁷⁹.

Nulla prevedeva la norma generale in materia di determinazione della base imponibile connessa alla cessione di tali beni, qualora ottenuti per successione. La volontà del delegante non pare sia stata realizzata, al momento, dal legislatore delegato. Infatti, non è stato emanato alcun decreto attuativo che introduca una siffatta previsione nella legge generale sull'imposta sul reddito.

La giurisprudenza, all'infuori del mercante d'arte, che genera reddito d'impresa dalla compravendita di tali oggetti, afferma che lo speculatore occasionale genera un reddito tassabile, anche se causale ed imprevisto (art. 67, comma 1,

⁷⁶ Per le analisi generali, v. G. Falsitta, *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*, Milano, 1991, 24 ss. Con riguardo alla determinazione, cfr. D. Stevanato, voce *Plusvalenze e minusvalenze nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., vol. XI, Torino, 1995, 95 ss.

⁷⁷ Cfr. V. Mastroiacovo, *Beni immobili pervenuti per successione e donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 1866. Da ultimo, G. Gaffuri, A.M. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e sulle donazioni*, Milano, 2024, 220.

⁷⁸ Sul punto, S. Pansieri, *I redditi diversi*, in G. Falsitta (a cura di), *Manuale*, cit., 267. Più recentemente, v. G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, ed. VI, 2024, 698. L'art. 7, d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 ha modificato solo le plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione.

⁷⁹ Per un'esamina generale del tema, v. E.M. Bagarotto, *Regime tributario della cessione di opere d'arte*, in *Rass. trib.*, 2019, 209 ss. Diffusamente, cfr. P. Scarioni, P. Angelucci, *La tassazione delle opere d'arte*, Milano, 2014, 18 ss.

lett. i, T.U.I.R.); il collezionista puro non genera alcun reddito, perché la cessione non è stata mossa dall'intento speculativo⁸⁰.

Perciò, nella realtà, qualora un soggetto dovesse ricevere in successione un'opera d'arte e la dovesse successivamente rivendere a terzi non sarà inciso dall'Irpef solo se tale cessione non risulti animata dall'intento di trarre alcuna utilità economica⁸¹.

(iii) Il comma 6 dell'art. 68 prescrive che le plusvalenze realizzate mediante cessione di metalli preziosi allo stato monetato o grezzo sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo o il valore di acquisto, aumentato degli oneri inerenti alla loro produzione. Qualora tali beni fossero stati acquisiti per successione, il loro costo sarebbe quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione⁸².

Ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 346/1990, il valore di tali beni è pari al valore venale assunto alla data di apertura della successione⁸³. Quindi, semplificando, la cessione onerosa di monete preziose o di oro non lavorato, acquisito per via di una successione, genera un plusvalore – *ex* art. 67, comma 1, lett. c-ter – la cui base imponibile è data dalla differenza tra il prezzo di cessione e il valore assunto alla data dell'apertura della successione stessa⁸⁴.

Ora proviamo ad inserire le tre fattispecie dentro le specifiche coordinate che governano il reddito. In effetti, da tale esercizio emerge che: (i) dall'alienazione dell'immobile, dell'oro e dell'opera d'arte il cedente consegue una ricchezza novella; (ii) tale ricchezza incrementa il patrimonio dell'individuo, ampliandone le «disponibilità liquide»; (iii) con riguardo all'effettività del sacrificio fiscale, si registra che l'eventuale Irpef applicabile alla plusvalenza generata da tali cessioni intacccherebbe una ricchezza disponibile, non assorbendo porzioni del patrimonio preesistente.

Parrebbe non emergere alcuna dissonanza, ma non è così. Infatti, se avviciniamo la nozione di reddito in raffronto alla fonte, e non semplicemente seguendo l'accrescimento generale della ricchezza del percettore, affiora che tutte

⁸⁰ Da ultimo, Cass. civ., sez. trib., 15 luglio 2024, n. 19363. In particolare, con riguardo all'esamina giurisprudenziale precedente, C. Gianoncelli, *Tra opere d'arte e reddito imponibile: il collezionista, lo speculatore occasionale e il mercante d'arte*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 247 ss.

⁸¹ Secondo la giurisprudenza di legittimità, il collezionista acquista l'opera per ritrarre il piacere dal semplice possesso. Un'eventuale cessione dell'opera non sarebbe l'obiettivo preminente (Cass. civ., sez. trib., 3 dicembre 2024, n. 30895).

⁸² La definizione di metalli preziosi si rinviene all'art. 1, comma 1, l. 17 gennaio 2000, n. 7 e nella C.M. n. 165 del 1998. Si generano plusvalenze tassabili solo mediante la cessione di metalli preziosi grezzi o monetati (ad esempio, oro, argento o platino), nulla rilevando i gioielli.

⁸³ Cfr. G. Gaffuri, A.M. Gaffuri, *L'imposta, op. cit.*, 240. La base imponibile per i beni e i diritti non espressamente contemplati dagli articoli precedenti al T.U.S. è rappresentata dal valore venale del bene in comune commercio all'apertura della successione.

⁸⁴ L'art. 68, comma 7, lett. d), T.U.I.R. è stato modificato dall'art. 1, comma 92, l. 213/2023. Nella versione precedente, in mancanza della documentazione del costo di acquisto, le plusvalenze venivano determinate in misura del 25 per cento del corrispettivo della cessione.

e tre le tipologie di ricchezze promanano da sorgenti che rappresentano – come noto – i «beni rifugio», all'interno dei quali le famiglie italiane hanno sempre fatto confluire il frutto degli sforzi del lavoro e del capitale⁸⁵.

Ebbene, se la tipologia della sorgente è pressoché identica per tutte e tre i beni considerati, non si comprende perché la plusvalenza della cessione dell'immobile e dell'opera d'arte debba essere esclusa dall'Irpef e, invece, la plusvalenza della cessione dell'oro grezzo o monetato debba essere fiscalmente sacrificata.

Un esempio numerico chiarisce velocemente la perplessità. Se la casa, il quadro e l'oro venissero acquisiti per successione al valore di dieci e successivamente fossero ceduti dall'erede al prezzo di cinquanta, algebricamente si registrerebbe – per tutti i beni – un plusvalore aritmetico di quaranta.

Però, ai fini tributari, se tale plusvalore fosse generato da colui che cede l'immobile o cede il quadro (senza essere mosso da alcuno spirito lucrativo), questi non sarebbe soggetto passivo Irpef. Invece, se il medesimo plusvalore fosse generato dal soggetto che aliena l'oro, nel duplice stato grezzo o monetato, questi rimarrebbe inciso dal tributo sostitutivo, avente un'aliquota pari al 26%⁸⁶.

A noi sembra che i titoli giuridici che giustificano l'esclusione dal sacrificio fiscale delle plusvalenze generate dalla cessione di immobili e di opere d'arte si riscontrino anche nelle plusvalenze generate dalla cessione dell'oro. Perciò, una loro tassazione appare una discriminazione arbitraria delle sorgenti reddituali. La cessione dei beni rifugio, originariamente acquisiti per successione, meritano un medesimo trattamento tributario⁸⁷.

6.3. (Segue) *di prassi*

Un'ulteriore irrazionalità si riscontra nella posizione assunta dall'amministrazione finanziaria, la quale è intervenuta sull'*an* e sul *quomodo* dell'imposizione delle riserve di rivalutazione presenti nel patrimonio netto di enti collettivi o imprenditori individuali aventi dimensioni che superano i limiti sanciti dall'art. 18 del d.P.R. 600/1973.

⁸⁵ La nozione di bene-rifugio spiega una fattispecie di investimento avente il pregio di costituire una forma redditizia di impiego del capitale. Sarebbe quella parte di risorse non destinate al consumo a finanziare l'acquisizione di tali beni. Cfr. F. Forte, *Manuale*, op. cit., 421.

⁸⁶ L'art. 3, d.l. 24 aprile 2014, n. 66 stabilisce che il plusvalore generato dalla cessione di metalli preziosi deve scontare un tributo pari al 26%. Tale disposizione ammette che a tale reddito straordinario, non ricorrente, venga riservata un'imposizione sostitutiva all'ordinaria Irpef.

⁸⁷ Come rileva M. Logozzo, *Famiglie e imposizione fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 629 ss., la famiglia non è mai stata considerata, salvo alcune eccezioni, come soggetto unitario ai fini dell'imposizione reddituale. Tale scelta contrasta con le legislazioni degli altri Stati europei.

La Circolare n. 57/E del 2001 precisava che il contribuente in regime di contabilità ordinaria che, a seguito della rivalutazione di beni immobilizzati, avesse proceduto alla rilevazione della riserva in patrimonio netto, al successivo passaggio alla contabilità semplificata, avrebbe dovuto tassare tale riserva, a prescindere dal suo effettivo smobilizzo⁸⁸.

Ciò perché, sosteneva l'amministrazione, la contabilità ordinaria permette la visibilità della riserva nella contabilità del contribuente. Quindi, è possibile per l'autorità un controllo su valori "in sospensione d'imposta". Invece, la contabilità semplificata non consente di mantenere alcun monitoraggio su tale vincolo originariamente visibile. Pertanto, il passaggio dalla contabilità ordinaria a quella semplificata implicherebbe la tassazione.

La medesima amministrazione, con la Risposta all'interpello n. 178 del 2024, è ritornata sul punto, osservando, questa volta, la rilevanza fiscale della riserva di rivalutazione emergente in capo ad una società di persone, che aveva eseguito il passaggio (opposto al precedente) dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria.

In questo contesto, l'autorità ha sostenuto che la rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata non genera – a differenza di quanto accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria – la "creazione" di una corrispondente riserva di patrimonio netto in sospensione d'imposta.

In questo caso, il maggior valore del bene rivalutato troverebbe la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva – qualificabile fiscalmente come riserva di utili – libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di essa – per consentire, ad esempio, l'assegnazione dei beni aziendali ai soci – non sarà assoggettata ad imposta⁸⁹.

I due indirizzi appena esaminati evocano seri dubbi in tema di parità di trattamento tra contribuenti. Infatti, seguendo il pensiero dell'amministrazione finanziaria, il contribuente in contabilità semplificata, che avesse eseguito una rivalutazione del proprio patrimonio, in caso di assegnazione di esso ai soci, dopo essere passati alla contabilità ordinaria, non avrebbe alcuna riserva patrimoniale da tassare.

Invece, il contribuente in contabilità ordinaria, che avesse eseguito – allo stesso modo – una rivalutazione patrimoniale, in caso di passaggio alla contabilità semplificata, dovrebbe essere sacrificato da un'imposizione connessa al c.d. "impiego virtuale" di riserve originariamente registrate nel patrimonio netto.

⁸⁸ In argomento, per i profili generali, si veda C. Garbarino, *La tassazione delle operazioni sul capitale e sulle poste del patrimonio netto*, Milano, 1993, 41 ss. Recentemente, D. Stevanato, *Forme del tributo*, cit., 342 ss., in part. vedi 346-349 e nota 66.

⁸⁹ Le considerazioni generali in materia di assegnazione dei beni societari a favore dei soci sono rinvenibili in Agenzia delle Entrate, Circ. 26/E del 1° giugno 2016; Id., Circ. 37/E del 16 settembre 2016; Id., Risp. 505 del 10 dicembre 2019; Id., Risp. 332 del 8 agosto 2019.

Ciò rappresenta, a nostro modesto avviso, una grave violazione del richiamato principio della parità di trattamento tra contribuenti che si trovano nella medesima situazione fiscale, differendo solo la modalità di rilevazione contabile dei fatti gestionali ordinari e straordinari⁹⁰.

Si dubita severamente che la mera condizione formalistica della tenuta della contabilità possa essere elevata a fattispecie giuridica capace di discriminare il trattamento fiscale di contribuenti simili, se non proprio uguali⁹¹. L'indirizzo dell'Agenzia dà luogo ad un prelievo distorsivo.

Infatti, replicando – anche per questa fattispecie – l'esame del caso concreto all'interno dei principi generali che governano la nozione di reddito fiscale, emerge che: (i) l'incremento del valore meramente nominale di un elemento dell'attivo, al quale corrisponde – per logica civilistica – l'inserimento del corrispondere valore incrementale in una voce indisponibile di patrimonio netto, non rappresenta una ricchezza «disponibile»; (ii) tuttavia, quando tale riserva viene «smobilizzata» – a prescindere da come formalmente il contribuente l'abbia rilevata, se mediante una rilevazione contabile ordinaria o semplificata – essa diviene ricchezza «reale», idonea ad evocare la capacità del beneficiario di pagare il tributo.

Dunque, escludere – come sostiene l'Agenzia delle Entrate – dalla platea dei debitori dell'imposta i privati, non solo imprenditori o professionisti, ma anche titolari di quote societarie di imprese in contabilità semplificata, equivale a riconoscere loro un «privilegio», in raffronto agli altri contribuenti che adottano un sistema di rilevazione dei fatti di gestione aziendale in maniera ordinaria⁹².

Inoltre, ed è questo l'elemento ancor più irrazionale, individuare il momento impositivo dei contribuenti in contabilità ordinaria al solo passaggio alla contabilità semplificata, e non all'effettivo «smobilizzo» della riserva di patrimonio netto, rappresenta una pretesa impositiva priva di concreta ricchezza tassabile.

In definitiva, l'amministrazione finanziaria – mediante i documenti di prassi sopra citati – pare essersi sostituita al legislatore, formulando un comando impositivo contrario ai principi di ragionevolezza ed effettività di cui all'art. 53 Cost.⁹³.

⁹⁰ Pagare il tributo al mero passaggio dalla contabilità ordinaria alla semplificata rappresenta una tassazione di profitti societari non distribuiti. Perciò, l'imposta incide una ricchezza virtuale. Così E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, 385.

⁹¹ In generale, su questi temi, cfr. F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, 150 ss., in part. 156-157. Come rileva l'a., l'idoneità alla contribuzione di un determinato soggetto è giustificata dalla sussistenza di effettiva forma economica tassabile, nulla rilevando la mera formalità di sua rilevazione contabile.

⁹² In generale, quasi sistematicamente, il legislatore introduce delle forme d'imposizione agevolata dirette a tassare, solo lievemente, la rivalutazione dei valori dei beni patrimoniali delle società e la relativa riserva. Da ultimo, vedi l'art. 14, d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192.

⁹³ Sulla coniugazione del principio di effettività e dell'imposizione delle ricchezze virtuali presenti nel patrimonio netto delle società, v. L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 85-289.

7. Criticità prospettiche dell'attuale sistema. Il caso dei redditi fondiari

L'imposta sul reddito delle persone fisiche rappresenta, per eccellenza, quell'obbligazione di riparto di oneri economici pubblici, entro la quale ciascuno è il debitore, assieme alla platea di tutti gli altri contribuenti, di una quota delle risorse necessarie a finanziare l'ente statale⁹⁴.

Dunque, il nucleo essenziale dell'Irpef riguarda l'individuazione degli indici di riparto, cioè i fatti o le situazioni dalle quali la legge fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione gravante su ciascuno e alla quale corrisponde il debito individuale⁹⁵.

Il giudizio sulla razionalità dell'attuale sistema impositivo va dato non solo osservando il passato, come fatto nei paragrafi precedenti, ma anche scorgendo una sua sostenibilità futura. Quindi, occorre verificare se le cause che oggi legittimano i prelievi reddituali incideranno, nel futuro, vere ricchezze «disponibili».

In quest'ottica prospettica, gli attuali redditi fondiari dei fabbricati, che hanno sempre attratto peculiari critiche della dottrina per la non realtà dell'imposizione⁹⁶, se ritratti dalla società italiana dei prossimi venticinque anni, perderanno definitivamente quella, già labile, caratteristica di prelievo reddituale, trasformandosi totalmente in uno di tipo patrimoniale⁹⁷.

I dati sui quali riflettere sono questi. Nell'anno d'imposta 2022, l'Irpef ritratta dallo Stato ammonta a 174,2 miliardi di euro, di cui 37,7 miliardi di euro sono l'introito Irpef sui redditi fondiari dei fabbricati⁹⁸. Tutta l'Irpef è stata dichiarata da 32,4 milioni di contribuenti. I redditi fondiari sono stati ritratti da circa 66 milioni di unità immobiliari, di cui 58,7 milioni sono riconducibili alle persone fisiche⁹⁹.

Questi dati sono stati generati da una popolazione di soggetti residenti pari a circa 59 milioni di individui, costituiti in 25,6 milioni di nuclei familia-

⁹⁴ In argomento, da ultimo, S. Dorigo, *Dovere fiscale e solidarietà transnazionale*, Pisa, 2024, 70 ss.; A. Giovannini, *Per principi*, cit., 20; A. Perrone, *Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche?*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 437 ss.

⁹⁵ Si osservi F. Maffezzoni, voce *Imposta*, in *Enc. dir.*, Milano, 1970, vol. XX, 441 ss. L'a. mette a confronto le teorie italiane sugli indici di riparto, esaminando Griziotti, Tesoro, Giannini, Ingrosso, Vanoni, Pugliese, Cocivera, Liccardo, Allorio, Berliri, Micheli, Alessi.

⁹⁶ La dottrina ha molto dibattuto sul tema. Si veda G. Falsitta, *Manuale*, cit., 47 ss.; Id., *Il concetto di reddito medio ordinario e la revisione degli estimi degli immobili urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 557 ss.; N. D'Amati, *Profili costituzionali del catasto*, in *Rass. trib.*, 1986, II, 699.

⁹⁷ Sul punto, L. Tosi, *Le predeterminazioni*, cit., p. 315 ss.; D. Stevanato, *Forme del tributo*, cit., 55 ss. Peculiari sono le analisi di L. Einaudi, *La terra e l'imposta*, Torino, 1942, 31 ss.

⁹⁸ Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Sintesi dei dati – Dichiarazioni dei redditi persone fisiche (Irpef) e dichiarazioni IVA per l'anno d'imposta 2022*.

⁹⁹ Cfr. Agenzia delle Entrate, *Gli immobili in Italia – 2023, Lo stock immobiliare in Italia: analisi degli utilizzi*, Vol. 1.

ri, dei quali il 77,4% è titolare almeno di un'abitazione principale¹⁰⁰. Escludendo la popolazione giovanissima (0-14 anni), su 59 milioni di residenti, gli adulti potenzialmente titolari di unità immobiliari sono 51,6 milioni. Tra questi ultimi, quelli in età lavorativa (15-64 anni) sono 37,5 milioni¹⁰¹.

Tuttavia, seguendo le dinamiche demografiche recessive, l'attuale popolazione passerà a 54,8 milioni nel 2050. Gli individui in età lavorativa passeranno da 37,5 a 29,7 milioni. Mentre, gli adulti in età non lavorativa passeranno da 14,1 a 18,9 milioni.

Approssimando i dati esposti è possibile affermare che gli attuali 37,7 miliardi di Irpef sui redditi fondiari vengono prelevati (al massimo) da 51,6 milioni di individui, di cui il 73% genera un reddito lavorativo, il restante 27% un reddito da pensione.

Invece, fra venticinque anni, volendo considerare tendenzialmente stabili il numero delle unità immobiliari e le tariffe d'estimo ad esse connesse, tale gettito verrà corrisposto (al massimo) da 48,6 milioni di individui, di cui il 61% genererà un reddito lavorativo, mentre il 39% un reddito da pensione.

Oltre ai dati demografici, occorre aggiungere un'informazione puramente economica. Nel 2022, la ricchezza netta delle famiglie italiane è stata pari a 10.421 miliardi di euro. Rispetto al 2021, essa è diminuita del 12,5% in termini reali, usando come deflatore l'indice dei prezzi al consumo¹⁰². La tendenza alla diminuzione è costante a partire dalla fine dei primi anni del XXI Secolo e non pare arrestarsi¹⁰³.

Tutti questi dati dimostrano – anche se con un'ampia approssimazione – che, nel prossimo futuro, il patrimonio immobiliare degli italiani si concentrerà verso pochi soggetti, tendenzialmente sempre più poveri. Costoro dovranno far fronte al debito Irpef conseguente alla tassazione di una ricchezza figurativa, qual è il reddito fondiario¹⁰⁴, considerando che solo 11% delle unità immobiliari esistenti è locato, generando – quindi – un frutto capace di staccarsi dalla sua fonte¹⁰⁵.

Quindi, nel futuro, l'Irpef sui fabbricati, ma lo stesso vale anche per quella sui terreni, continuerà a gravare una ricchezza virtuale, ma con una differenza.

¹⁰⁰ Cfr. ISTAT-Istituto Nazionale di Statistica, *Previsioni della popolazione residente e delle famiglie, Base I.1.2023*, pubblicato il 24 luglio 2024.

¹⁰¹ È difficile stimare il numero esatto di proprietari, poiché molti immobili sono cointestati o intestati a più proprietari. Cfr. Agenzia delle Entrate, *Gli immobili in Italia – 2023*, cit., 15.

¹⁰² Cfr. Banca d'Italia-ISTAT, *La ricchezza dei settori istituzionali in Italia (2005-2022)*, pubblicato il 29 gennaio 2024, 3.

¹⁰³ Sulla tendenza prospettica dell'economia italiana, connessa agli aspetti demografici, si veda G. Marini, G. Rodano, *L'economia delle migrazioni. Il caso italiano*, Roma, 2024, 13 ss.

¹⁰⁴ Le perplessità sulla determinazione del reddito fondiario come media dei risultati ritraibili dal cespite, G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 137 ss.

¹⁰⁵ Cfr. Agenzia delle Entrate, *Gli immobili in Italia – 2023*, cit., p. 16. Su 58,7 milioni di unità immobiliari, le abitazioni principali e le pertinenze sono 33,7 milioni. Quelli locati sono 6 milioni.

Quando fu istituita, essa intendeva colpire la «attitudine del bene a produrre un reddito economico e non [il] reddito che ne ricava il possessore», favorendo così «un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica ed un più ampio contributo al progresso del Paese (artt. 3 e 4 Cost.)»¹⁰⁶.

In questi termini si era pronunciata la Corte costituzionale con la sentenza n. 16 del 31 marzo 1965. Ma il convincimento cui era pervenuto il Giudice delle leggi era stato maturato in un contesto socioeconomico caratterizzato dai noti *boom delle nascite e boom economico*. Quindi, all'epoca, i fabbricati, quale la fonte di reddito figurativo, erano ampiamente distribuiti fra tutti i consociati. Essi erano capaci di versare il conseguente tributo, impiegando risorse ritratte da altre fonti, tendenzialmente idonee ad offrire ricchezze crescenti.

Contrariamente al passato, in un contesto regressivo e destabilizzante come quello attuale, tale tributo non mira più a colpire, come era convenzionalmente concepito, il reddito figurativo derivante dall'uso dell'abitazione principale del debitore, bensì anche altri immobili che a questi perverranno in via successoria. Detto reddito genererà un debito da estinguersi o ricorrendo a risorse, via via minori, pervenute da altre fonti di reddito, o alienando la fonte immobiliare medesima per evitare la generazione di questo risultato "virtuale".

Dunque, la tendenza prospettica è la seguente. Alla contrazione del numero dei contribuenti corrisponderà l'incremento del numero di unità immobiliari di loro proprietà. Costoro, diversamente dal passato, per il semplice fatto di ricevere il patrimonio generato-accumulato da altri, non possono essere automaticamente qualificati come "contribuenti affluenti", cioè capaci di generare maggiore ricchezza "flusso" rispetto alla generazione passata¹⁰⁷.

I potenziali eredi, in via del tutto generale, si troveranno ad operare in un contesto economico meno florido del precedente. Sicché, mediamente, a parità di numerosità di fonti reddituali rispetto al passato, da esse si "staccheranno" ricchezze più ridimensionate. Dunque, non è escluso che il futuro debitore dell'Irpef sui fabbricati non potrà estinguere l'obbligazione tributaria se non intaccando direttamente il valore della grandezza "stock" patrimoniale pervenuta in successione¹⁰⁸.

Ecco il risvolto pratico dell'indagine. La futura tassazione del reddito patrimoniale, basata sul «reddito di catasto», che è un reddito medio, ordinario e continuativo, inciderà una ricchezza «psichica»¹⁰⁹, che non è né nominale e nemme-

¹⁰⁶ Corte cost., 18 marzo 1965, n. 16. Nello stesso senso, Corte cost., 17 ottobre 1985, n. 229. In argomento, M. Interdonato, *I redditi fondiari*, in Aa.Vv., *L'imposta*, cit., 171.

¹⁰⁷ Di peculiare rilevanza sono le analisi di P. Krugman, *What's the Matter With Europe?*, New York Times, 30 gennaio 2024. Le crisi demografiche incidono sulla crescita economica europea.

¹⁰⁸ Novantamila miliardi di euro è il valore del patrimonio che verrà ereditato in venti anni (F. Nobili, *Eredità, come mettere in sicurezza il patrimonio*, Corriere della Sera, 27 dicembre 2024).

¹⁰⁹ La locuzione è del sociologo V. Pareto, *Manuale di economia politica*, Milano, 1906. Il Cap. VIII è dedicato agli effetti dei tributi incidenti ricchezze psichiche, quali quelle fondiarie.

no virtuale. Prima, la liquidità per pagare l'Irpef connessa al fabbricato si ritraeva dal reddito che dava il lavoro e il capitale messo a frutto. Nel futuro, tali fonti non necessariamente saranno in grado di garantire al soggetto un *surplus* di liquidità funzionale ad estinguere più d'una Irpef collegata a molteplici fabbricati ereditati.

Dunque, il prelievo potrebbe risultare giustificabile, al massimo, solo dal «prestigio» riconducibile al debitore nel possedere più d'un immobile. Se così fosse, la ricchezza tassata è, appunto, meramente psichica, cioè insita nell'immaginario collettivo degli individui. Quindi, non connessa all'incremento di alcun valore, nemmeno potenziale, della fonte dalla quale essa dovrebbe promanare. Perciò, l'imposizione Irpef dei fabbricati assumerà, nel corso dei prossimi venticinque anni, le sembianze di un vero e proprio prelievo di natura patrimoniale.

Un siffatto prelievo diventerebbe totalmente regressivo¹¹⁰, provocando, salvo qualche eccezione rappresentata da pochissimi grandi città italiane, l'inevitabile collocazione degli immobili sul mercato per essere venduti e il contestuale abbassamento dei loro valori reali, vista l'innalzamento dell'offerta e l'abbassamento della domanda.

Senonché, l'originario obiettivo dell'imposizione catastale di stimolare la produttività degli immobili, tassando il reddito medio ordinario, esentando l'eccezione, si potrebbe trasformare nella causa di sperequazione degli averi. Il vasto patrimonio immobiliare italiano – astrattamente – potrebbe concentrarsi in mano a pochi soggetti, quelli veramente affluenti¹¹¹.

Sarebbe opportuno una presa di coscienza politica di tale circostanza. L'obiettivo dovrebbe essere quello di istituire un'imposta sul patrimonio, senza nascerla all'interno di leggi dirette a disciplinare l'imposizione reddituale. Un vero e razionale coordinamento della *wealth tax* italiana permetterebbe di eliminare le attuali caratteristiche «espropriative», emergenti dall'insieme dei prelievi che colpiscono gli immobili¹¹².

Essi, infatti, a seconda dell'articolazione delle pretese tributarie, sono incisi, oltre che dall'Irpef, anche dall'Imu, dall'imposta successoria, di registro, dalle imposte ipotecarie e catastali, e via dicendo. Il sistema italiano prevede già imposte patrimoniali, occorre solo razionalizzarle, scongiurando ulteriori parcellizzazioni provocate – automaticamente – dall'invecchiamento della popolazione italiana¹¹³.

¹¹⁰ Sulla regressività dell'imposizione dei fabbricati, v. G. Giusti, *La fiscalità immobiliare tra imposizione reddituale e tassazione patrimoniale: appunti per una prospettiva di riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 461.

¹¹¹ Vedi L. Einaudi, *L'imposta patrimoniale*, Torino, 1946, 42 ss. Il saggio spiega gli effetti di un prelievo immobiliare nell'ambito di un precario contesto economico nell'Italia del dopoguerra.

¹¹² L'analisi italiana e comparata dell'imposizione patrimoniale è di M. Logozzo, *Imposta patrimoniale*, in *Temi di diritto tributario*, ed. II, Pisa, 2022, 247 ss.

¹¹³ Un'ipotesi di riforma in tale senso è stata prospettata da A. Manzitti, *Considerazioni sull'imposizione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 55 ss.

8. *Intelligenza artificiale, capacità contributiva elettronica e tassazione degli “arricchimenti immeritati”. Spunti riflessivi sistematici*

È a tutti noto che, fino a pochi anni fa, le macchine tecnologiche erano capaci di apportare all'uomo dati ed informazioni che mai sarebbe stato in grado di elaborare con l'applicazione della sua intelligenza. Dipendeva comunque dall'uomo adottare specifiche iniziative al fine di trarre vantaggio dall'utilizzo di tali strumenti innovativi.

Oggi, invece, l'intelligenza artificiale consente alle macchine di “autoapprendere” regole presenti nel mondo reale (“*deep learning*”) e di processarle istantaneamente senza l'ausilio dell'uomo (“*black box learning*”). Ciò genera un'imponente mole di *output*, apparentemente simili all'andamento del pensiero umano, ma che, in realtà, l'uomo mai potrebbe riprodurre¹¹⁴.

Lo sviluppo delle tecnologie digitali super-intelligenti in tutte le attività umane mette in discussione l'originaria posizione dominante ricoperta dall'uomo nella società. Ne dà atto il Parlamento europeo e il Consiglio col Reg. Ue 1689/2024 del 13 giugno 2024. Si tratta della prima disposizione organica mondiale che disciplina l'impiego dell'intelligenza artificiale nelle attività umane¹¹⁵.

Il Regolamento fornisce agli operatori obblighi stringenti nell'impiego dell'IA. La disposizione è stata congeniata sulla gradazione del rischio che il suo impiego potrebbe ingenerare nella società. Per cui, sono state individuate specifiche aree, quali salute, trasporti, commercio, presso ognuna delle quali è richiesta l'adozione di specifici strumenti di protezione dei dati e trasparenza degli algoritmi utilizzati.

Questo contesto stimola due riflessioni di carattere tributario. Per un verso, ci si interroga se possa esistere una “capacità contributiva elettronica”, distinta dalla “capacità contributiva umana” finora conosciuta, in grado di legittimare l'imposizione della forza economica espressa dalle sole macchine intelligenti¹¹⁶. Dall'altro, merita riflettere sull'opportunità di tassare più aspramente, mediante prelievi reddituali o patrimoniali, le ricchezze ritratte dall'IA, in quanto ritenute “non meritate”, perché generate senza l'impiego di sforzi umani, né patrimoniali¹¹⁷.

Secondo noi, prima di rispondere a tali interrogativi, occorre precisare che essi parrebbero essere stati stimolati da un travisamento interpretativo della realtà.

¹¹⁴ Cfr. A. Kapoor, A. Gulli, *Deep Learning with TensorFlow and Keras. Build and deploy supervised, unsupervised, deep, and reinforcement learning models*, New York, 2022, 7 ss.

¹¹⁵ Si veda V. Calaprice, *Il Regolamento europeo (c.d. AI Act)*, in R. Razzante (a cura di), *Manuale sull'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2024, 17 ss.

¹¹⁶ La dottrina sul punto è vasta. Si vedano le analisi di X. Oberson, *Taxing Robot. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence*, Cheltenham, 2019, *passim*.

¹¹⁷ Il tema è stato molto sviluppato dagli economisti classici. Per un'analisi recente, si veda T. Piketty, *Capital in the Twenty-First Century*, New York, 2017, *passim*.

Invero, il connubio tra intelligenza artificiale e realtà economica sta modificando radicalmente solo le tradizionali modalità di distribuzione della ricchezza, rimanendo immutate, invece, le tecniche e le sorgenti causative di sua generazione¹¹⁸.

Partiamo da un dato reale. L'avvento di tecnologie intelligenti sta sostituendo i lavoratori. Le analisi e le decisioni assunte dalle persone vengo sempre più eseguite dalle macchine, automaticamente¹¹⁹. Perciò, nell'ottica tributaria, semplificando, il reddito dei dipendenti si riduce e aumenta, per l'effetto, quello d'impresa o quello del soggetto titolare di tale tecnologia. Inoltre, i benefici goduti dall'impresa che impiega IA possono confluire nel reddito societario mediante la loro determinazione al valore normale¹²⁰.

Quindi, la ricchezza e la determinazione tramite la sua fonte è un'operazione logica uguale alla precedente. Infatti, rimangono invariate le categorie di lavoro subordinato, di organizzazione dei fattori produttivi all'interno dell'impresa o nell'ambito di un lavoro libero-professionale, alle quali sottrarre o imputare la forza economica generata da una macchina intelligente¹²¹. Ciò che muta è solo la distribuzione di detta ricchezza tra le sorgenti prese a riferimento¹²². Nulla di più.

Ritorniamo alle due questioni di partenza: capacità contributiva elettronica e gravosa tassazione di ricchezze "immeritate".

È pacifico che il principio di capacità contributiva, ritraibile espressamente o tacitamente dalle Leggi fondamentali di ogni Stato occidentale, dispone il concorso di "tutti" alle spese pubbliche, in forza della possibilità economica di ciascuno. Le Carte costituzionali vigenti sono notoriamente incentrate sui principi fondamentali di libertà, dignità, uguaglianza della persona, non della macchina eventualmente intelligente. Quindi, attualmente, la "capacità contributiva elettronica" non è un principio positivizzato da nessun ordinamento¹²³. Prevederla significa modificare la Costituzione dello Stato.

¹¹⁸ Cfr. FMI, *World Economic Outlook. Steady but Slow: Resilience amid Divergence*, 2024, 19. L'AI interesserebbe il 40% dei posti di lavoro nell'economia mondiale.

¹¹⁹ Vedi A. Uricchio, *I redditi dei lavori tra autonomia e indipendenza*, Bari, 2006, 41; Id., *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 2019, 1752, in part. nota 26.

¹²⁰ Di diverso avviso è M. Pontillo, *Robot intelligenti: possibile riconoscimento come soggetti passivi del tributo*, in A. Guidara (a cura di), *Soggettività e situazioni tributarie*, Napoli, 2023, 179.

¹²¹ Il mutamento provocato dall'IA è analogo a quello avvenuto con la rivoluzione industriale. All'abbassamento dei redditi di fonte agricola è seguito l'innalzamento di quello di fonte del lavoro.

¹²² Secondo A. Vicini Ronchetti, *Nozione, op. cit.*, 437 ss., la ricchezza emergente dalle criptovalute sarebbe una nuova manifestazione di capacità contributiva, che può essere captata da una nozione di «reddito entrata». Secondo noi, invece, la novità risiede solo nella qualificazione nominalistica della fonte, ma la ricchezza che si ritrae proviene sempre dall'impiego di un capitale iniziale, la cui aleatorietà fa ricadere detta tipologia di sorgente tra i redditi diversi.

¹²³ In argomento, A. Giovannini, *Per principi*, cit., 34, afferma che – anche nelle moderne ipotesi di creazione della ricchezza – «L'obbligazione d'imposta [...] non può che nascere e rimanere in capo a chi realizza il presupposto espressivo di capacità contributiva».

Il secondo tema è così enucleato. In passato si dibatteva sulla meritevolezza di un'imposizione nei confronti del proprietario terriero che si arricchisce dormendo: «senza aver fatto alcun sacrificio, in termini di risparmio, di iniziative imprenditoriali, di lavoro, il suo fondo comunque aumenta di valore»¹²⁴. Qualcuno vorrebbe estendere l'antico pensiero a quel contribuente che si arricchisce per il semplice fatto di essere titolare della macchina intelligente, senza aver impiegato alcun fattore produttivo, né intellettuale e nemmeno materiale¹²⁵.

In via generale, non v'è dubbio che il legislatore può sottoporre a tassazione qualsiasi fatto avente contenuto economico, purché – in ogni caso – il presupposto selezionato dalla legge esprima, in termini razionali e coerenti, un indice rilevatore di ricchezza. Dunque, come rileva la Corte costituzionale, deve essere razionale il criterio che collega la situazione economica da sacrificare al soggetto individuato come debitore del tributo¹²⁶. Ma, come noi crediamo, il sacrificio sopportato dal contribuente deve essere agganciato ad una sostanza realmente venuta ad esistenza.

Sulla base di questi canonici insegnamenti emerge che la macchina intelligente non è dotata di autonoma soggettività passiva tributaria, distinta da quella dell'uomo. Sicché, sarebbero l'individuo o la società i soggetti passivi del tributo idoneo a colpire la ricchezza ritratta dall'IA. Solo costoro, infatti, esprimono una signoria sulla tecnologia ritraendone ricchezza, anche senza sforzi.

A ciò si aggiunge un'altra considerazione. È vero che, nel rispetto del principio di effettività, il tributo dovuto al creditore pubblico corrisponderebbe ad una quota parte del reddito generato dalla macchina intelligente, così salvaguardandone il valore, ma il titolo giuridico che legittimerebbe tale sacrificio sarebbe – al pari di ogni altro cespite o compendio patrimoniale – il possesso di una siffatta tecnologia da parte del debitore.

Tuttavia, sarebbe opportuno identificare un prelievo agganciato al reddito conseguito dal soggetto titolare della macchina intelligente e non alla mera proprietà o disponibilità in generale. Ciò consentirebbe, sotto il profilo dell'etica pubblica, di giustificare il dovere tributario di ciascuno, individui e società, in base a criteri di giustizia distributiva: si tasserebbe un'entrata netta, che si aggiunge al patrimonio del debitore. Inoltre, sotto l'ulteriore profilo dell'uguaglianza,

¹²⁴ L'affermazione di D. Ricardo, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, Londra, 1817, 131, formulata nell'abito della teoria delle rendite differenziali. Più recentemente, cfr. F. Forte, *Manuale, op. cit.*, 415.

¹²⁵ Sul punto, Y. Varoufakis, *A Tax on Robots?*, in *Innovation & Tecnology*, 4 maggio 2019, propone un "dividendo di base universale" funzionale a contrastare la polarizzazione delle ricchezze derivante da macchine intelligenti.

¹²⁶ Cfr. Corte cost., 7 luglio 1986, n. 178; Id., 3 dicembre 1987, n. 465; Id., 19 novembre 1987, n. 400; Id., 4 maggio 1995, n. 143; Id., 21 maggio 2001, n. 156. In dottrina, G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 2014, 148 ss.

un'imposizione reddituale supererebbe la divisione in classi tra contribuenti proprietari e non proprietari di patrimoni (anche intelligenti).

Concludendo, l'avvento dell'intelligenza artificiale non introduce nulla di nuovo nel diritto tributario. Non vi sono categorie concettuali nuove che dovrebbero sostituire quelle fino ad oggi utilizzate¹²⁷. La c.d. «AI» impegnerebbe semplicemente gli ordinamenti sovrani ad imporre ai titolari di macchine intelligenti una loro rilevazione.

Provocatoriamente, si dovrebbe passare da un catasto di immobili ad un catasto di macchine intelligenti, così che il titolare (proprietario) di esse possa essere facilmente individuato e tassato in base al reddito, effettivo e non figurativo, generato dal proprio patrimonio virtuale. Idea estremamente difficile da implementare, ma solo così potrebbero continuare a essere garantiti, da una parte, l'interesse fiscale statale e, dall'altra, il limite all'imposizione d'ognuno secondo la propria forza economica.

9. *Il c.d. "contenuto minimo" del principio generale di reddito. Tentativo di una ricostruzione dogmatica*

Ideologicamente, il principio generale sul reddito – come qualsiasi altro principio – dovrebbe enunciare una definizione capace di far esattamente cogliere al contribuente l'informazione che il legislatore vuole enunciare, senza ingenerare incertezza riguardo ai confini del concetto.

Nell'attuale T.U. delle imposte sul reddito manca una siffatta certezza. È, infatti, imprecisa l'affermazione secondo la quale ciò che non sarebbe qualificato dalla legge come materia imponibile non assumerebbe rilevanza tributaria. La certezza giuridica non si ricava dal solo, seppur irrinunciabile, dogma della riserva di legge (art. 23 Cost.).

Infatti, come rilevato dalla dottrina, l'esasperata casistica delle tipologie di reddito si giustifica se ciò rappresenta l'applicazione di una regola generale; altrimenti, come visto dagli esempi che precedono, all'interno dell'uguaglianza meramente formale del sistema impositivo delle ricchezze reddituali si possono annidare trattamenti tributari disarmonici e incoerenti¹²⁸.

¹²⁷ Sulla soggettività in relazione all'intelligenza artificiale, peculiari sono le riflessioni di M. Negro, *Gli oggetti intelligenti e la crisi del soggetto*, in G. Salanitro (a cura di), *Scenari dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2024, 13 ss., in part. 17 e nota 13.

¹²⁸ Così E. De Mita, *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla Riforma del 1971 a oggi*, Milano, 2000, 259. L'a. riprende il pensiero dell'economista N. Kaldor, *An Expenditure Tax*, Cambridge, 1955, 31 ss., evidenziando come l'uguaglianza formale nell'imposizione reddituale non necessariamente corrisponde un sistema tributario razionale e coerente.

Ebbene, esaminando il cuore del discorso, l'imposizione è, secondo noi, reddituale se il prelievo incide un effettivo guadagno, inteso come reale arricchimento conseguente dall'impiego di fattori produttivi, individuabili in una fonte unitaria. Inoltre, l'imposizione è di tipo reddituale se pagata col frutto concretamente percepito dal debitore, generato nell'unità di tempo stabilita dalla legge (anno d'imposta), senza che l'estinzione dell'obbligazione avvenga con ricchezza risparmiata o ricchezza proveniente dallo smobilizzo di patrimonio.

Non v'è dubbio – come ha più volte evidenziato la Corte costituzionale¹²⁹ – che la nozione generale di reddito, valevole ai fini tributari, possa essere costruita sulla progettazione della ricchezza “prodotta” da una fonte, ma anche su quella meramente “entrata” nella disponibilità del percipiente. La scelta del legislatore tra l'uno e l'altro sistema è libera, dovendo risultare – in ogni caso – ancorata al rispetto del principio generale di razionalità, insito in quello della capacità contributiva¹³⁰.

Ebbene, concretamente, le categorie di reddito poste dall'articolo 6 del T.U. hanno in comune la sussistenza di una fonte produttiva, sia essa lavoro, capitale, impresa e via dicendo. È vero che in molteplici parti della legge generale sull'imposta sul reddito si rintracciano ricchezze pervenute al contribuente che sono sganciate dalle sorgenti produttive anzidette, ma esse sono ipotesi – a nostro avviso – funzionali a completare la tassazione del guadagno prodotto¹³¹. Tali tipologie di “entrate” senza fonte – da sole – non alludono ad altri concetti di reddito diversi da quello prodotto¹³².

Per cui, il prelievo, osservato in aderenza all'art. 53 Cost., dovrebbe coincidere con l'attitudine che il soggetto ha alla contribuzione¹³³. Quindi, il reddito può risultare prodotto da una sorgente, ma anche incamerato da altre cause giu-

¹²⁹ Cfr. Corte cost., 28 maggio 1987, n. 200; Id., 23 marzo 1980, n. 42; Id., 20 luglio 1994, n. 315; Id., 27 luglio 1995, n. 410; Id., 19 gennaio 1995, n. 14.

¹³⁰ Si veda, sul punto, M. Beghin, *Alla ricerca della nozione «fiscale» di reddito*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 85 ss.

¹³¹ Ad esempio, l'art. 67 del T.U.I.R. identifica ricchezze atipiche, perché caratterizzate dall'aleatorietà della nascita del reddito, perché detto reddito è non ricorrente, ma straordinario, e via dicendo. Ma, in tutti i casi evidenziati, ricorre sempre una fonte produttiva, anche se menomata di un qualche elemento caratteristico, quale appunto la certezza e la continuità dell'impiego dei fattori produttivi.

¹³² E. De Mita, *Politica e diritto*, cit., 260 – più esplicitamente – affermava che gli artt. 6, comma 2, e 81 (ora 67) del T.U. delle imposte sul reddito, vanno interpretati restrittivamente, in quanto espressivi di definizioni assimilabili alla nozione di reddito prodotto. In questo senso, recentemente, anche L. Del Federico, *L'applicabilità dell'IRPEF alle indennità risarcitorie nelle controversie lavoristiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 319 ss., in part. p. 327, il quale afferma che «Nel nostro ordinamento il concetto di reddito tassabile risponde pur sempre, di massima, al concetto di reddito prodotto da una specifica attività, non essendo mai stato recepito appieno il concetto di reddito entrata».

¹³³ Così G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 150 ss.; R. Lupi, *Diritto delle imposte*, Milano, 2020, 20, sottolinea che «tutte le imposte si pagano “coi redditi”, anche se non sono “sui redditi”».

stificatrici assimilabili alle fonti di produzione di ricchezza, purché – in ogni caso – il prelievo non incida il patrimonio del percipiente¹³⁴.

Una tale nozione di reddito, essendo rispettosa del principio della capacità contributiva, sarebbe il parametro cui il legislatore ordinario dovrebbe rifarsi ogniqualvolta intenda selezionare una nuova ricchezza da sottoporre a tassazione reddituale.

Così verrebbe definitivamente ad interrompersi l'attuale dipendenza della mutevole nozione di reddito dalla casistica individuata dal legislatore. Sarebbe il principio generale che governerebbe la fattispecie particolare.

¹³⁴ L. Tosi, *La nozione*, cit., 8, declina la nozione di reddito in una grandezza flusso capace di accrescere il patrimonio, che sia effettiva e che risulti posseduto realmente dal soggetto chiamato a versare il tributo corrispondente.

Riflessioni sulla nozione giuridica di reddito. Riconsezioni e prospettive pubblicistico-tributarie

L'ordinamento italiano non dispone di una nozione giuridica di reddito. Esso è ciò che il legislatore tassativamente ritiene ricchezza tassabile. Disposizioni statiche potrebbero non intercettare forme di ricchezza non tradizionali, cioè non tempestivamente previste dal legislatore come sintomi di sostanze tassabili. Ma il principio di capacità contributiva – in aderenza alla lettura che la Corte costituzionale dà dell'art. 53 Cost. – presuppone che il privato concorra alle spese pubbliche entro e non oltre la propria forza economica. Sicché, oggetto del sacrificio fiscale personale devono essere tutti i fatti espressivi di essa. Dunque, far dipendere la determinazione della quota di contribuzione di ciascuno da fatti non tempestivamente selezionati fomenterebbe una convivenza non pacifica fra i consociati: verrebbe a sfilacciarsi quel legame solidale tra chi più ha e chi meno dispone. In definitiva, l'irrazionalità del sistema impositivo personale, il calo demografico dei contribuenti italiani e l'avvento di ricchezze generate dalle nuove tecnologie intelligenti impongono specifiche considerazioni di fondo circa il fatto di definire positivamente una nozione generale di reddito o abbandonare l'imposizione reddituale e dirigere il sistema verso forme d'imposizione sul valore o sulle utilità conseguite dai privati.

Reflections on the legal notion of income. Overview and public-fiscal law perspectives

The Italian legal system does not possess a juridical notion of income. Income is whatever the legislator strictly considers to be taxable wealth. Static provisions may fail to capture non-traditional forms of wealth – that is, those not promptly identified by the legislator as indicators of taxable resources. However, the principle of contributive capacity – in accordance with the interpretation given by the Constitutional Court to Article 53 of the Constitution – requires that individuals contribute to public expenses only within the limits of their economic strength. Therefore, all facts that express such economic strength must be subject to personal tax sacrifice. As a result, tying each individual's tax contribution to facts not promptly identified would undermine peaceful coexistence among citizens: the bond of solidarity between those who have more and those who have less would begin to fray. Ultimately, the irrationality of the personal tax system, the demographic decline of Italian taxpayers, and the emergence of wealth generated by new intelligent technologies call for fundamental considerations about whether to positively define a general notion of income or to abandon income taxation altogether and redirect the system toward forms of taxation based on value or benefits obtained by individuals.

