

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

ISSN 1121-4074

RIVISTA MENSILE

Vol. XXIV - Giugno 2014

6

DIRETTA DA

MAURO BEGHIN - PIETRO BORIA - GASPARE FALSITTA
AUGUSTO FANTOZZI - ANDREA FEDELE - GUGLIELMO FRANSONI
SALVATORE LA ROSA - FRANCESCO MOSCHETTI - PASQUALE RUSSO
ROBERTO SCHIAVOLIN - GIUSEPPE ZIZZO

Si segnalano all'attenzione del lettore

Le sanzioni improprie nel sistema tributario

Lorenzo del Federico

Sul terzo settore e sul disegno di legge delega: il coraggio della svolta

Alessandro Giovannini

Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti

Marco Versiglioni

Finalmente dichiarata incostituzionale la presunzione "prelevamento = compenso" per i professionisti: prime osservazioni "a caldo" (nota a Corte Cost. n. 228/2014)

Emanuele Artuso

Il coraggio della Consulta, il valore indiziario dei prelevamenti bancari e il principio di Al Capone (postilla a Emanuele Artuso), in questa Rivista 2014, II

Guglielmo Frasoni

Un *leading case* della Corte Costituzionale in materia di presunzioni bancarie (nota a Corte Cost. n. 228/2014)

Pietro Boria



GIUFFRÈ EDITORE

© Copyright - Giuffrè Editore

INDICI

DOTTRINA

Emanuele Artuso

Finalmente dichiarata incostituzionale la presunzione “prelevamento = compenso” per i professionisti: prime osservazioni “a caldo” (nota a Corte Cost. n. 228/2014) II, 250

Edoardo Belli Contarini

Il requisito del controllo rilevante ai fini dell’opzione per l’Iva di gruppo I, 789

Pietro Boria

Un *leading case* della Corte Costituzionale in materia di presunzioni bancarie (nota a Corte Cost. n. 228/2014) II, 228

Andrea Colli Vignarelli

Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell’atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente) I, 677

Daniela Conte

La (ir)rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e il reato di dichiarazione infedele: una lettura critica alla luce dei principi della delega fiscale e della loro attuazione I, 763

Lorenzo Del Federico (*)

Le sanzioni improprie nel sistema tributario I, 693

Guglielmo Fransoni

Il coraggio della Consulta, il valore indiziario dei prelevamenti bancari e il principio di Al Capone (postilla a Emanuele Artuso) II, 260

Alessandro Giovannini

Sul terzo settore e sul disegno di legge delega: il coraggio della svolta .. I, 727

Roberto Schiavolin (*)

La non punibilità per “obiettiva incertezza” della norma tributaria è applicabile anche in caso di pendenza di giudizio sulla legittimità di essa (nota a Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXV, n. 5080/35/14) .. II, 267

Antonio Tomassini

“Stabile organizzazione occulta” al vaglio della giurisprudenza penale (nota a Tribunale di Milano, Ufficio del G.I.P., n. 632/2014) III, 168

(*) Lavori sottoposti a revisione esterna

Marco Versiglioni	
Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti	I, 743
Rubrica di diritto penale tributario	
a cura di Ivo Caraccioli	III, 161

Indice analitico

QUESTIONI GENERALI

ACCERTAMENTO

Poteri degli uffici - Art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, DPR n. 600/1973 - Presunzione di compensi per i prelevamenti bancari effettuati dai lavoratori autonomi - Irragionevole ed arbitraria - Illegittimità costituzionale ex artt. 3 e 53 Cost. (Corte Cost., 24.9.2014 - 6.10.2014, n. 228, con note di Pietro Boria, Emanuele Artuso e postilla di Guglielmo Fransoni)	II, 221
--	---------

REATI TRIBUTARI

Cause di non punibilità - Obiettiva incertezza della norma violata - Pendenza di giudizio sulla legittimità della norma violata - Insufficienza per applicare l'esimente - Possibilità di accertare in concreto l'obiettiva incertezza (Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXV, 1.7.2014 - 4.8.2014, n. 5080/35 con nota Roberto Schiavolin)	II, 265
Frode fiscale - Stabile organizzazione occulta - Reato ex art. 3 D.Lgs. n. 74/2000 - Non sussiste (Tribunale di Milano, Ufficio del G.I.P., 26.2.2014 n. 632, con nota di Antonio Tomassini)	III, 161

Indice cronologico

Corte Costituzionale	
24 set. 2014 - 06 ott. 2014, n. 228	II, 221
* * *	
Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXV	
01 lug. 2014 - 04 ago. 2014, n. 5080/35	II, 265

* * *

Tribunale di Milano, Ufficio del G.I.P. 26 feb. 2014 n. 632	III, 161
--	----------

Elenco dei revisori esterni

Alberto Alessandri - Fabrizio Amatucci - Massimo Basilavecchia - Alfonso Celotto - Giandomenico Comporti - Franco Batistoni Ferrara - Giuseppe Cipolla - Marco De Cristofaro - Lorenzo del Federico - Valerio Ficari - Gianfranco Gaffuri - Emilio Giardina - Alessandro Giovannini - Alessio Lanzi - Maurizio Logozzo - Massimo Luciani - Francesco Macario - Jacques Malherbe - Gianni Marongiu - Salvatore Muleo - Salvatore Muscarà - Franco Paparella - Andrea Parlato - Leonardo Perrone - Franco Picciaredda - Cesare Pinelli - Francesco Pistolesi - Pasquale Pistone - Salvatore Sammartino - Dario Stevanato - Maria Teresa Soler Roch - Gianluigi Tosato - Loris Tosi - Antonio Uricchio

Il ‘reddito liquido’: lineamenti, argomenti ed esperimenti (*)

La legge delega n. 23/2014, laddove invita il Governo a introdurre “norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito”, sembra preferire una tassazione del reddito di impresa collegata a fatti scientificamente determinabili, ossia non controvertibili, come sono le entrate e le uscite finanziarie correlate al principio di cassa, rispetto ad una tassazione collegata a fatti eticamente determinabili, ossia controvertibili all’infinto, quali sono le valutazioni implicate dal principio di competenza. D’altro canto, il sistema di tassazione del reddito di impresa basato sul principio di competenza sembra attualmente affetto da una sopravvenuta illegittimità costituzionale dovuta al mutamento del contesto economico-sociale. In effetti, oggi, l’etica del normale imprenditore non è più quella tipica di chi domina il fattore capitale ma è divenuta quella tipica di chi lo subisce. In questo nuovo contesto, una tassazione applicata mediante ritenute sugli incassi e basata sul ‘reddito liquido’, ossia sul flusso liquido positivo, in luogo della tradizionale tassazione applicata senza ritenute sugli incassi e basata sul risultato economico positivo, parrebbe, per un verso, maggiormente rispondente al carattere etico dell’effettività del principio costituzionale di capacità contributiva e, per altro verso, più idonea a superare i molteplici ostacoli posti dalla crisi.

The Act no. 23/2014, where it calls on the Government to introduce “rules to reduce the uncertainties in the determination of income,” seems to prefer a taxation of business income associated with facts scientifically determinable, i.e. not disputable, as are the payments and the receipts of money implied by the cash principle, compared to a taxation related to acts ethically determinable, that is disputable to infinity, as are the valuations implied by the accrual principle. Moreover, the taxation system of business income based on the accrual principal seems to be currently suffering from a supervening unconstitutionality due to the changed economic and social context. In fact, today, the ethics of the

(*) Testo della relazione svolta nell’ambito del Convegno organizzato dall’ANTI a Riva del Garda il 12 settembre 2014 sul tema “La revisione del sistema fiscale - La legge delega 11 marzo 2014, n. 23” (comprensivo delle note argomentative e del prospetto sperimentale - posto in appendice -). Peraltro, l’ipotesi di una futuribile tassazione sul reddito liquido, che sviluppa e dà corpo a un’idea esposta alcuni anni fa, verrà più compiutamente elaborata in una monografia di cui il presente saggio costituisce un’anticipazione delle linee portanti. Val giusto la pena segnalare che le parole comprese tra ‘apicetti’ identificano alcuni concetti elaborati dall’autore del presente contributo. Le parole “in corsivo tra virgolette” identificano concetti reperibili nella letteratura tradizionale, le parole tra “virgolette” seguono l’uso comune.

normal entrepreneur is no longer typical of those who dominate the capital factor but has become typical of those who suffer from it. In this new context, a tax applied through withholdings on receipts and based on the 'liquid income', i.e. the liquid flow positive, instead of the traditional tax applied without withholdings and based on positive economic result, it would seem, on the one hand, more responsive to the ethical character of the effectiveness of the constitutional principle of ability to pay and, on the other hand, better able to overcome the many obstacles posed by the crisis.

SOMMARIO: **1.** La preferibilità dei temi scientifici rispetto ai temi etici e il nucleo dell'ipotesi. - **2.** La nozione del 'reddito liquido' (come tema scientifico). - **3.** La determinazione (scientifica) del reddito liquido. - **4.** La sostituzione di imposta sul reddito liquido (come attuazione di norme scientifiche). - **5.** Le modalità di un eventuale passaggio, reversibile, dal reddito economico (etico) al reddito liquido (scientifico). - **6.** La controllabilità e l'accertabilità (scientifica) del reddito liquido. - **7.** Conclusioni.

1. *La preferibilità dei temi scientifici rispetto ai temi etici e il nucleo dell'ipotesi.* - È esperienza vissuta che normalmente l'umana debolezza rende molto difficile comprendere *ex ante* l'obiettiva opportunità di cambiamenti del diritto vivente che l'umana speranza invita a prefigurare. Ma a prescindere dalla naturale propensione dell'uomo al miglioramento, è proprio la perdurante crisi economica nazionale che da qualche tempo induce a cercare nuove soluzioni giuridiche; mai, come in questi ultimi anni, il modo nel quale vanno le cose ha incoraggiato lo studioso del diritto a cimentarsi in un cambio di rotta. Proprio il cambio che, anche qui, pur con tutte le riserve del caso, ci si accinge a tentare immaginando una misura futuribile nel quadro prospettico di una ben più ampia e complessiva revisione del sistema fiscale (e non già in quello di un mero ritocco della normativa vigente).

Alla luce delle disposizioni contenute nella legge delega n. 23/2014 e, in particolare, ai sensi di quanto previsto nell'art. 12 (che invita il Governo ad introdurre "norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta"), vorrei rimeditare, in forma appena più strutturata, un'idea (che traeva spunto dai problemi derivanti dalla enorme diffusione di 'norme etiche' (1), ossia di norme,

(1) Del concetto sotteso all'aggettivo 'etico' usato nel testo per specificare numerosi concetti tipologici (fatto, norma, prova, interpretazione, logica, tema...) o per segnalare il carattere identificativo di concetti tipici (capacità contributiva, uguaglianza, solidarietà...) è opportuno precisare i contenuti. Infatti, occorre distinguere il significato qui accolto da altri significati (storici, filosofici, religiosi, letterari...) che da sempre si attribuiscono al termine "etico", sia quando è usato come aggettivo, sia quando è speso

appunto, foriere di incertezze) che accennai nel corso di due incontri organizzati dall'ANTI nel 2008 a Torino e a Milano. La relazione di allora (2) epilogava in un paragrafo nel quale erano espressi due auspici: uno, particolare, dedicato al principio di trasparenza di cui all'art. 5 del Tuir e uno, generale, dedicato al principio di competenza, di cui all'art. 109 del Tuir. In sintesi, era sembrato opportuno ripensare in senso fortemente critico il principio di trasparenza (costituendo esso un' illogica estensione del principio di competenza a contribuenti - soci e/o associati - che, invece, essendo in proprio non imprenditori, avrebbero dovuto essere razionalmente tassati secondo il principio di cassa). Più in generale, venivano espresse molte perplessità nei confronti della

come sostantivo. Nella sua base più antica, il significato di 'etico' qui adottato è quello sotteso all'*id quod plerumque accidit* eticamente inteso, cioè come normale comportamento collettivo non univoco che trova i suoi antecedenti logici nei concetti espressi dalle κοινὰ ἐνώμια (di Ermagora) o dalla *perspectio in communem animi conceptionem* (di S. Agostino, limitata alle questioni civili) o dalla *opinio posita in communi omnium intellectu* (di Quintiliano) o dalle *communes notiones* (di Cicerone), tutti esaminati e spiegati da A. GIULIANI, *Il concetto di prova*, Milano (1961) rist. 1971, 48 ss. e 67 ss. Negli sviluppi successivi il concetto in discorso è confinato, per distinguere ciò che è congettura da ciò che non lo è, dal cd. "senso comune", ossia l'insieme organico delle certezze di fatto e di principio comuni ad ogni uomo e precedenti ogni riflessioni critica, cioè di quanto tutti spontaneamente fanno e pensano riguardo a quanto tutti hanno in comune come persone umane, e a quanto tutti sentono come vero, buono e giusto, anche se non se ne rendono conto formalmente o, pur rendendosene conto, non lo sanno giustificare razionalmente, dovendosi attribuire tale compito specifico alla scienza. I riferimenti sono quelli di L. VALLA e G.B. VICO le cui filosofie possono essere approfondite, da questo punto di vista, in A. LIVI, *Filosofia del senso comune. Logica della scienza e della fede*, Milano, 1990; ID., *Il principio di coerenza. Senso comune e logica epistemica*, Roma, 1997; G. MODICA, *La filosofia del senso comune in Giambattista Vico*, Caltanissetta-Roma, 1983; C. GINZBURG, *Rapporti di forza. Storia, retorica, prova*, Bologna, 2000, 40 ss. Alla luce di tale significato generale, il significato particolare che si intende qui attribuire all'aggettivo 'etico' è quello riferibile ai testi giuridici i cui significati e la cui portata mutano con il mutare del contesto, sociale e/o economico, nel quale sono osservati e attuati. Ciò, in contrapposizione ai testi giuridici 'scientifici', i cui significati sono invece tendenzialmente stabili nel tempo e, dunque, meno sensibili ai mutamenti dei contesti di riferimento perché consegnati dalla natura o da principi scientifici assai risalenti nel tempo o da convenzioni comunque accettate o comunque correlati ad evidenze non controvertibili. Per un eventuale approfondimento, può vedersi M. VERSIGLIONI, *'Logiche', 'regole' e 'principi' del 'ragionamento giuridico tributario' (tra "autorità" e "consenso")*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 117-149.

(2) M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione, autotutela e trasparenza fiscale*, ancora pubblicata e consultabile in http://associazionetributaristi.it/files/Atti_16_05_2008.pdf.

logica legislativa che, al fine di meglio conseguire il consenso utile alla genesi del nuovo diritto, predilige temi ‘etici’ (3) (quali sono i temi,

(3) Tra i temi etici, ossia tra i ‘fatti e i concetti eticamente determinabili’, si annoverano fatti e concetti ontologicamente non idonei ad assicurare puntuali (*recte*: giuste) realizzazioni dei valori costituzionali cui la norma da applicare nel concreto s’ispira e si parametrizza. La loro selezione, spesso legata alla necessità e all’urgenza, o alla cautela e al sospetto, impone uno iato (tra certezza e giustizia) alle singole attuazioni del diritto ed implica l’affidamento ai ‘fatti di accertamento’ o ai ‘fatti di composizione’, quindi agli operatori del diritto che ne sono autori, del potere di colmare codesta divaricazione con strumenti, anch’essi di fonte normativa, destinati a fornire surrogati equivalenti rispetto alla giustizia puntuale. Trattasi di quegli elementi, presenti nelle fattispecie tributarie “aperte”, o anche “elastiche”, costituiti da fatti e concetti contaminati dal diritto; nel senso che gli enunciati che li riguardano non possono essere formulati, e quindi probatoriamente interpretati, senza la prefigurazione di una data soluzione delle connesse e propedeutiche questioni di diritto, oppure da fatti complessi, la cui stessa essenza, in quanto artificiale, cioè frutto di un’ideale composizione di elementi dell’essere e del dover essere, può solo formare oggetto di una logica protesa alla ricerca di un’ambigua *factio*. Ci si riferisce, precisamente, a tutti quei fatti o concetti che sono frutto dell’*id quod plerumque accidit* (eticamente inteso, cioè come normale comportamento collettivo non univoco). Può dirsi, in particolare, che i temi etici: a) sono tendenzialmente mutevoli nel tempo, stante il continuo divenire e modificarsi dei comportamenti ritenuti “normali” nel senso sopra specificato; b) sono in sé stessi ‘intervallari’, nel senso che l’approssimazione degli enunciati (enunciati oggetto di prova/interpretazione ed enunciati probatori/interpretativi) che li riguardano è imprescindibile e significativa e, comunque, idonea a modificare il vivere del diritto (della collettività); c) sono figurativamente costituiti da una zona di relatività (opinabilità) confinata tra estremi assoluti (certezze); d) sono oggettivabili (solo) mediante il confronto, cioè mediante un processo spirituale esternato e condiviso, nel senso che ogni individuo, nell’elaborare enunciati (probatori) intorno ad essi, deve necessariamente porsi in sintonia con la collettività che lo circonda, non potendo egli conoscere la verità senza una conferma; e) sono ad alta/infinita controvertibilità, poiché sono accertabili ovvero componibili mediante una scelta argomentativa/valutativa che, qualora utilizzi anche ‘fatti di mera conoscenza’, è in ogni caso assorbente rispetto a questi ultimi; f) sono oggettivati mediante enunciati (probatori/interpretativi) frutto di un prudente apprezzamento che è espressione di discrezionalità o di volontà; g) sono accertabili mediante la logica (informale) della controversia. Il giudizio che li riguarda, se è finalizzato a realizzare un equivalente ‘intervallare’ della verità puntuale, si basa sulle equazioni dogmatiche “*verità = coerenza*”, o “*verità = correttezza procedurale*”; se invece il giudizio di cui sono oggetto è volto a realizzare la composizione, il superamento dell’incertezza si basa sull’equazione dogmatica “*verità = consenso*”. Esempi di questi temi, nel primo caso (quello dei temi etici accertabili), sono, in fatto, il valore di un bene o di una sanzione che la legge fissa tra un minimo ed un massimo, in diritto, la perdita della qualifica della non commercialità da parte di un ente non commerciale etc.; nel secondo caso (quello dei temi etici componibili), invece, sono qualificabili come esempi, in fatto/diritto, il valore venale, la grave incongruenza, l’abitudine etc. Per un

come la “*competenza economica*”, implicanti necessariamente anche valutazioni soggettive) rispetto a temi ‘scientifici’ (4) (quali sono i

eventuale approfondimento del concetto in discorso, può vedersi M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 113 ss.

(4) Tra i temi scientifici, ossia tra i ‘fatti e i concetti scientificamente determinabili’, si annoverano fatti e concetti che, in virtù della loro essenza naturalistica o della loro spiegabilità in termini convenzionali, hanno la capacità di assicurare che, nelle singole applicazioni della norma, effettivamente si cristallizzino i valori costituzionali ai quali essa si conforma. Trattasi di quegli elementi, di solito presenti nelle fattispecie tributarie “chiuse” o, se si preferisce, “rigide”, costituiti da fatti e concetti non contaminati dal diritto, per i quali, cioè, l’interpretazione degli enunciati probatori non implica quella di connesse o propedeutiche questioni giuridiche; ovvero da fatti semplici, cioè inartificiali, empiristicamente verificabili o costituenti manifestazioni di precedenti leggi o principi, comunemente accettati dalla collettività e idonei a spiegare in modo statisticamente significativo la loro correlazione con altri fatti o concetti secondari. Più in particolare, si intende far riferimento a tutti quei fatti e concetti accertabili mediante ricorso a leggi naturali o a convenzioni univoche generalmente accettate (per lo più spiegabili in termini di causalità necessaria). Volendo precisare alcuni caratteri qui ritenuti congeniali a tale tipo di fatti e concetti, si può affermare che essi: a) sono tendenzialmente fissi nel tempo, poiché le leggi e le convenzioni che li governano godono di effettività (cioè di riconoscimento) sino a quando non vengano contraddette da nuove scoperte scientifiche, o da sopravvenute revisioni delle predette convenzioni socio-culturali, cioè da vicende che si svolgono in archi temporali così ampi da escludere l’incertezza scaturente dalla mutevolezza dei punti di riferimento del giudizio; b) sono, se considerati in sé stessi, ‘puntuali’, nel senso che l’approssimazione degli enunciati (enunciati oggetto di prova o di interpretazione ed enunciati probatori o interpretativi) che li riguardano è eventuale e, comunque, umanamente impercettibile, quindi irrilevante per il diritto; c) sono costituiti, in senso figurato, da un nucleo unitario, prossimo all’assoluto, contornato da un finissimo involucro di relatività, praticamente inavvertibile (es.: l’approssimazione millimetrica dell’altezza umana); d) sono oggettivabili (anche) unilateralmente, cioè mediante un processo (accertativo) interiore, nel senso che ogni individuo, prima ed a prescindere da qualunque confronto (diretto) con i suoi simili, sa che, utilizzando corrette tecniche, misure o convenzioni, formulerà, rispetto a tali fatti, i medesimi enunciati (probatori) che chiunque altro, salve le approssimazioni ininfluenti, avrebbe formulato nelle stesse circostanze; e) sono a bassa/nulla controvertibilità, poiché assistiti da un rilevante supporto conoscitivo che rende marginale l’apporto argomentativo/valutativo (il quale rimane comunque essenziale al fine di costituire il fatto di accertamento e - come si dirà - vale a distinguere quest’ultimo dal ‘fatto di mera conoscenza’); f) sono oggettivati mediante enunciati (probatori) frutto di un prudente apprezzamento che è manifestazione di scienza; g) sono accertabili mediante la logica formale ed il giudizio di verità che li riguarda è incentrato sull’equazione dogmatica “*verità = corrispondenza*”. Esempi di questi temi sono, in fatto, il numero dei cavalli fiscali di un’autovettura o la superficie di un terreno e, in diritto, i gradi di parentela. Per un eventuale approfondimento del concetto, può vedersi M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, cit., 113 ss.

temi, come la “cassa”, correlabili, invece, ad evidenze bancarie, in pratica oggettive, dei flussi in entrata e in uscita) e si segnalava che la progressiva estensione di temi etici innesca un forte incremento dei casi di attuazione incerta della norma tributaria e, così, produce anche un inopportuno calo della fiducia di investitori e di imprenditori (5).

Perciò, pensando a un diritto ideale (o almeno migliore), sembrava auspicabile un’inversione ad “u” che desse vita ad una progressiva riduzione di norme etiche e ad un corrispondente incremento di norme scientifiche. In questa prospettiva, pareva opportuno veder realizzato, nell’ambito del reddito di impresa, sia un ampliamento dell’area di operatività del principio di “cassa” in un’inedita configurazione incentrata sui flussi finanziari e sui loro saldi, sia una corrispondente riduzione dell’area di operatività del principio di “competenza economica” (6).

In realtà, in questi sei anni, il sistema sembra essersi mosso solo in parte nel senso auspicato (si veda, ad esempio, la disciplina dei contribuenti minimi ma, in senso opposto, si pensi all’apertura fatta agli IAS). V’è da dire, però, che in questi stessi anni sono accaduti rivolgimenti economici e finanziari che nel 2008 non erano immaginabili.

Così, anche in considerazione del fatto che la legge delega n. 23/2014 torna sul problema dell’indeterminatezza (*rectius*: della logica ‘impossibilità’) (7) delle norme tributarie dedicate al reddito di impresa (8), è

(5) Si pensi, tanto per rimanere al *trade-off* competenza/cassa, alla valutazione delle rimanenze, alla quantificazione temporale in via economica dei costi o dei ricavi (e alla connessa stima dei crediti e dei debiti), all’imputazione delle partite relative a più esercizi, alla determinazione del valore fiscale residuo dei beni strumentali, al *transfer price* etc.

(6) In effetti, il titolo del paragrafo conclusivo della relazione del 2008 era proprio: *La preferibilità dei temi ‘scientifici’ (“cassa”) rispetto a quelli ‘etici’ (“competenza”) quale motivo di rimeditazione della trasparenza fiscale, nella prospettiva di un tributo futuribile incentrato sui flussi finanziari del soggetto collettivo e del singolo partecipante.*

(7) Nel seguito della ricerca si utilizzerà la premessa logica che, per quanto detto nelle precedenti note, distingue i concetti etici indeterminati (ossia i concetti non puntualmente determinati, ma determinabili entro limiti certi dati dal legislatore, perciò ‘controvertibili entro certi limiti’) dai concetti etici impossibili (ossia i concetti né puntualmente determinati dalla legge, né determinabili entro limiti certi dati dal legislatore, perciò ‘controvertibili all’infinito’).

(8) Probabilmente, la legge delega n. 23/2014 non costituisce una base sufficientemente ampia e stabile e, dunque, idonea a sostenere l’innesto nel sistema tributario

apparso opportuno riesaminare criticamente l'ipotesi di allora tentando di comprendere se le conseguenze della sopravvenuta crisi economica e finanziaria suggeriscano o no di continuare a coltivarla.

In estrema sintesi, l'ipotesi futuribile, che mantiene ferma e neppure sfiora la disciplina civilistica del bilancio di esercizio, sarebbe di determinare a fini fiscali il reddito di impresa in base al principio di cassa, qualunque sia la dimensione o il tipo di attività svolta da società, enti, o imprese individuali (9).

Tuttavia, non si tratterebbe necessariamente di una mera modificazione del criterio temporale di imputazione a periodo (10).

In effetti, se osservata in termini concettuali più ampi, la tassazione qui ipotizzata potrebbe persino avere ad oggetto il '*reddito liquido*' (11), ossia una distinta tipologia di reddito da collocare accanto, o in subordine, alle altre tre note tipologie: reddito-prodotto, reddito-entrata, reddito-consumato (12).

di una modifica di così ampia portata. Tuttavia, almeno nell'ampia prospettiva aperta dall'ipotesi che qui si propone, l'apparente problema che volesse scorgersi nell'attuale insufficienza formale della fonte della delega parrebbe, in realtà, un non-problema.

(9) Se poi tale disciplina venisse estesa, come è dato auspicare, anche alle limitate componenti del reddito di lavoro autonomo oggi concorrenti ad esso per competenza, allora si darebbe vita ad un sistema unitario, prevedibilmente ancor più efficiente.

(10) Sul principio di competenza in materia tributaria esiste una vasta letteratura della quale in questa sede non si può dar conto in modo esaustivo; per un inquadramento del problema, si rinvia, tra gli altri, a G. TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 232 ss.; F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Milano, 1996 e A. CARINCI, *Il fattore temporale nell'imposta sui redditi: tra disciplina e definizione delle ipotesi categoriali e del reddito complessivo*, in Riv. dir. fin., 2000, I, 618 ss.; F. BATISTONI FERRARA - B. BELLÈ, *L'imposta sul reddito delle imprese commerciali*, Padova, 2007, 76 ss.; M. PELLECCIA, *Sull'inderogabilità del principio di competenza fiscale*, in Giur. it., 2008, 506 ss.; G. FRANSONI, *La categoria dei redditi di impresa*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2008, 195 ss. Sul concetto teorico della competenza nelle scienze aziendalistiche che si occupano dell'imputazione temporale dei componenti economici, si segnala l'interessante lavoro di U. SÒSTERO, *Il postulato della competenza economica nel bilancio di esercizio*, Milano, 1998, *passim*.

(11) Seguendo la stessa logica potrebbe essere pure elaborato, *mutatis mutandis*, il concetto di '*valore aggiunto liquido*' (sebbene qualche difficoltà aggiuntiva, apparentemente non insuperabile, potrebbe scorgersi nelle direttive Ue).

(12) Per la tripartizione classica della nozione di reddito indicata nel testo, v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, Torino, 2012, 5 ss. Più in generale, sul tema, tra gli altri, si rinvia a A. FEDELE, *Profili dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali nell'ordinamento italiano*, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970, 154 ss.; R. RINALDI, *L'evoluzione del concetto di*

Non essendo supportato da un'analisi di fattibilità quantitativa basata su dati nazionali che il Ministero o la Banca d'Italia possiedono, l'approccio presenta tutti i limiti propri del pensare in astratto, ossia del ragionare a prescindere da contingenze che, se tenute in considerazione, potrebbero condizionare il giudizio di opportunità e/o di fattibilità pratica di ciò che si pensa (13). Entro questi esiziali confini, il discorso si accinge a inoltrarsi nell'attuale incompiutezza dell'ipotesi, cercando di focalizzare lineamenti, argomenti ed esperimenti della nozione del reddito liquido che possano sperabilmente suscitare interesse e divenire spunto per una discussione.

2. La nozione del 'reddito liquido' (come tema scientifico). - Il reddito liquido, che originerebbe dal susseguirsi delle entrate e delle uscite finanziarie verificatesi nel periodo di imposta, coinciderebbe, al termine di esso, con una differenza liquida positiva pari al risultato del confronto algebrico delle disponibilità liquide alla fine del periodo di imposta (t_1) con le disponibilità liquide all'inizio del periodo di imposta (t_0).

La differenza liquida negativa sarebbe riportabile a nuovo (come oggi lo è la perdita). La mera modificazione qualitativa delle disponibilità sarebbe ovviamente neutra.

Pur implicando una modificazione dell'attuale unità dell'indice di capacità contributiva che, con l'identificazione del soggetto passivo, è

reddito, in Riv. dir. fin., 1981, I, 439 ss.; E. DE MITA, *La nozione di reddito*, in AA.VV., Commentario al testo unico delle imposte sui redditi, Roma Milano 1990, 13 ss.; G. TINELLI, *Il reddito di impresa*, cit., 54; C. GLENDI, *La nozione di reddito fiscale*, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 121 ss.; M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, 11 ss.; 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; G. FRANSONI, *Il sistema dell'imposta sul reddito*, in P. Russo, op. cit., 43 ss.

(13) Come si dirà meglio tra breve, i dati di contabilità nazionale sono necessari perché solo attraverso il loro esame può immaginarsi la quantificazione di un'aliquota di imposta e di un'aliquota di ritenuta idonee ad assicurare un gettito almeno non inferiore a quello attuale. D'altro canto, ovviamente, appare opportuna una fase di sperimentazione finalizzata a individuare anche effetti difficilmente prefigurabili solo in via teorica. Da questo punto di vista, in considerazione delle finalità "sollecitorie" di questo saggio, in appendice al testo è offerto un prospetto numerico contenente i risultati di una prima e parziale sperimentazione condotta con metodo comparativo (reddito economico/reddito liquido) allo scopo di prefigurare i distinti effetti pratici che il regime ipotizzato produrrebbe, laddove fosse adottato, al verificarsi di taluni casi aziendali paradigmatici.

idonea a dar vita all'obbligazione delle imposte sui redditi, il reddito liquido non sembrerebbe suscitare problemi sul piano della coerenza costituzionale con il principio di capacità contributiva (14). Anzi, esso forse recupererebbe, almeno in parte, la distorsione indotta dall'etica attuale che vede i clienti non far fronte (o non poter far fronte) ai debiti contratti con le imprese fornitrici di beni e/o servizi e al contempo osserva le banche come entità fortemente restie a concedere credito (etica, questa, che, purtroppo, è causa di una parte assai rilevante del contenzioso civile pendente). Infatti, mentre in un'economia che "gira" la competenza può essere indice di una capacità contributiva effettiva, in tempo di crisi, invece, non può più esserlo, potendo quel presidio di costituzionalità essere assicurato solo e soltanto dal principio di cassa (ovviamente se si muove dalla premessa, dalla quale sembra doversi muovere, che anche una ideale disciplina delle perdite su crediti sarebbe sempre e comunque, almeno in parte, anelastica). In definitiva, l'art. 109 del Tuir parrebbe affetto da un'illegittimità costituzionale eticamente sopravvenuta (simile a quelle già rilevate in altre precedenti occasioni dal Giudice delle Leggi).

Anche sul piano del presupposto di imposta non parrebbero ravvisabili ostacoli insuperabili. In effetti, si tratterebbe in ogni caso del possesso di un reddito di impresa, ancorché specificato in via esclusivamente finanziaria (15).

(14) Nel senso che il legislatore non ha una piena discrezionalità nella conformazione del reddito tassabile essendo in ogni caso vincolato al principio di capacità contributiva, v. F. TESAURO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, Torino, 1994 e, più in generale, sui limiti che il principio di capacità contributiva pone alle scelte del legislatore tributario v., per alcune principali indicazioni, negli stretti confini di questo contributo, G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, *passim*; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*; Id., *La capacità contributiva*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, I, 223; E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 33; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, *passim*; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 10 ss.; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, *passim*. Recentemente, inoltre, v. G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Milano 2014, *passim*; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 21 ss.

(15) Quanto indicato nel testo ha come premessa il superamento del dogma che considera indice di effettiva capacità contributiva solo il reddito tradizionalmente inteso, ossia il reddito nella sua accezione strettamente economica. Il confronto tra costi e ricavi non risulta *a priori* ontologicamente o teleologicamente preferibile rispetto al

Sul versante della determinazione della base imponibile, a differenza di quanto avviene oggi, il reddito di impresa liquido non dipenderebbe in alcun modo dal risultato del conto economico (civilticamente inteso). Inoltre, a differenza di quanto avviene a fini contabili, per la determinazione del reddito di impresa liquido non sarebbe necessaria neppure l'individuazione analitica delle singole voci afferenti alle tre principali categorie nelle quali si classificano, secondo gli attuali *standard*, le componenti del rendiconto finanziario (quelle

confronto tra entrate e uscite finanziarie. I due indici sono diversi ma l'uno quanto l'altro può efficacemente costituire un indice di capacità contributiva giuridicamente giusto. Anzi, se si osserva il prospetto di comparazione posto in appendice al presente articolo, è possibile scorgere che, in realtà, i due concetti rappresentano soltanto due differenti modi di osservare, nel suo svolgersi, lo stesso fenomeno sostanziale, tanto che, a parità di condizioni, essi sono idonei a pervenire, in fondo, alla medesima entità della base imponibile e dell'imposta. Più in dettaglio, se, ad esempio e per assurdo, tutti pagassero interamente il prezzo di acquisto contestualmente al verificarsi del fatto economico o se, sempre in teoria, tutto quello che si possedesse al termine del periodo d'imposta potesse trovarsi in uno stato liquido o se, ancora, il sistema di tassazione fosse perfettamente neutrale rispetto al tempo, allora i due sistemi condurrebbero al medesimo risultato sostanziale finale. Ma la realtà non è questa. Così, ad esempio, ben diversa da quella appena ipotizzata ragionando per assurdo è l'etica odierna che caratterizza il pagamento dei debiti o la concessione di credito bancario alle imprese. Nello stesso senso, è noto che i periodi d'imposta sono una *fictio* fiscale alla quale si deve necessariamente piegare la realtà della continuità dell'impresa - perché non è possibile convertire tutto ciò che si possiede in liquidità il 31 dicembre di ciascun anno e riconvertire tutta la liquidità in cose e beni il 1° gennaio dell'anno successivo -. Infine, il sistema fiscale, con i suoi numerosi vincoli posti al riporto delle perdite o alle deduzioni di perdite su crediti, di ammortamenti, di manutenzioni, di interessi passivi, etc., non è elastico e neutrale rispetto al tempo. Sicché, proprio da questi imprescindibili elementi di rigidità, che sono la necessaria conseguenza dell'umana debolezza, discende ora, col mutare del contesto, la necessità di rendere la legislazione sul presupposto di imposta più flessibile e idonea a copiare l'ondulante e continuo divenire di un nuovo effettivo indice di capacità contributiva espresso in termini di flussi liquidi positivi. Tale indice appare, infatti, il più genuino parametro della capacità di pagare effettivamente il tributo nei tempi e nei modi che la legge impone ai contribuenti proprio nell'interesse alla sopravvivenza della collettività. In definitiva, se, per un verso, la legge non può collegare l'indice di capacità contributiva al momento lontano e indefinito della liquidazione dell'azienda e all'entità del risultato di questa (come, invece, il principio di effettività, stante la crisi, imporrebbe di fare), per altro verso, la stessa crisi impone alla normativa delle imposte sui redditi (se e in quanto intenda porsi come giuridicamente giusta) di adottare un indice che attribuisca capacità contributiva solo all'imprenditore che nel periodo di imposta abbia conseguito un flusso liquido positivo almeno pari alle imposte da versare (ritenute a parte).

economico-reddituali, quelle di investimento e quelle di finanziamento, proprio o di terzi) (16).

Continuerebbe a rilevare, invece, il principio di inerenza che muterebbe solo il suo oggetto (le uscite, finanziariamente intese, in luogo delle spese o dei costi).

In definitiva, il concetto di reddito liquido presenterebbe un'estrema adattabilità, apparendo esso astrattamente in grado di funzionare in modo puntuale (non controvertibile) per tutte le imprese. Poiché concetto scientifico, il reddito liquido sarebbe facilmente provabile sia per le grandi imprese, perché tenute al rendiconto finanziario, sia per le altre imprese, o in contabilità ordinaria, perché tenute alle schede contabili delle disponibilità, o in contabilità semplificata, perché aventi a portata di mano l'estratto del conto corrente bancario (del resto, questo sta già in parte avvenendo per i contribuenti minimi).

Il principio di trasparenza diventerebbe tendenzialmente superfluo. La tassazione consolidata, invece, rimarrebbe possibile e opportuna; anzi, essa sembrerebbe più facilmente applicabile.

Il reddito liquido, adottati i dovuti aggiustamenti tecnici, sembrerebbe poi compatibile con qualunque sistema di tassazione dei "dividendi" (17) il legislatore intendesse adottare (esenzione, parziale o totale, credito di imposta, deduzione etc.).

Infine, ferma la probabile necessità di apportare alcuni emendamenti alle convenzioni internazionali in essere, non parrebbero tuttavia ipotizzabili, almeno a prima vista, problemi decisivi; infatti, trattandosi in ogni caso di reddito, non verrebbe in alcun modo stravolta la natura delle imposte indicate nei trattati correnti.

3. La determinazione (scientifica) del reddito liquido. - Indirizzando la tassazione sui fatti scientifici dell'entrata e dell'uscita, perderebbero rilevanza i componenti costituiti da fatti etici quali sono le

(16) Per un'esaustiva illustrazione delle voci che compongono il rendiconto finanziario, v., tra l'altro, il Principio contabile 10, approvato nell'agosto 2014 dall'Organismo Italiano di Contabilità, consultabile su <http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2014/09/2014-08-05-OIC-10-Rendiconto-finanziario.pdf>

(17) Nel significato della parola "dividendi", qui usata per brevità, s'intende comprendere, tra l'altro, anche le somme, dovute a titolo di utile di esercizio, prelevate dai soci di società di persone e di enti a esse parificati nonché da imprenditori individuali.

valutazioni; ciò modificando, come meglio si dirà tra poco, l'approccio ai metodi di accertamento.

In estrema sintesi, in punto di determinazione della base imponibile, le spese, ovviamente se inerenti, diverrebbero deducibili solo al momento del pagamento e i ricavi diverrebbero tassabili solo al momento dell'incasso. La logica dell'imposizione sui redditi di impresa diverrebbe, in pratica, *'chi paga deduce, chi incassa versa'*.

Ponendo in disparte i flussi correlati alla gestione delle spese, dei ricavi, delle plusvalenze e delle sopravvenienze, per i quali, nell'economia di questo intervento, non pare necessario alcun ulteriore indugio, sembra invece opportuno svolgere qualche ulteriore precisazione sui flussi legati agli investimenti e sui flussi connessi ai finanziamenti (18).

In caso di investimento, il costo sarebbe interamente deducibile al momento del pagamento (*rectius*: al momento dell'uscita) e gli ammortamenti (parimenti agli accontamenti) scomparirebbero dalla determinazione del reddito di impresa (19). In caso di finanziamento,

(18) Per un esame comparato degli effetti correlabili rispettivamente al concetto tradizionale ("reddito economico") e al concetto nuovo ('reddito liquido'), può vedersi il prospetto posto in appendice al presente saggio nel quale sono assunti ad esempio i casi del versamento di capitale (per conferimento attuato in sede di costituzione di una società), degli acquisti di merci e servizi, delle variazioni delle rimanenze, dell'acquisto di beni strumentali e del finanziamento bancario. In detto documento gli effetti prefigurabili per ciascuno dei casi esemplificativi sono sperimentati in una prospettiva ipotetica quadriennale che comprende, infine, anche la fase di liquidazione della società.

(19) Diversamente da quanto avviene ai fini del computo del reddito economico, alla determinazione del reddito liquido non concorrerebbero i flussi di servizi, economicamente tradotti negli ammortamenti, che, com'è noto, sono fiscalmente valutati in base a coefficienti presunti da imputarsi annualmente per tutto il periodo di vita utile del bene - perciò, in quanto tali, di dubbia conformità all'effettività della capacità contributiva -. Al reddito liquido concorrerebbero, invece, con apparente maggiore aderenza al principio di capacità contributiva, i flussi monetari di rientro che l'impiego del bene strumentale genera realmente lungo la sua effettiva vita utile. Insomma, adottandosi il nuovo concetto, non sarebbe più la *factio* fiscale di una stima calcolata *a priori* a determinare il quando, il quanto e il come si manifesta la capacità contributiva insita nell'acquisto e nell'uso del singolo bene strumentale ma sarebbe la realtà del mercato a farlo, di anno in anno, di mese in mese, di giorno in giorno, secondo il modo con cui i fatti si svolgono nella loro puntuale singolarità. In ciò sta, infatti, o meglio, dovrebbe stare, secondo la concezione del diritto tributario come 'diritto con verità', l'effettività della capacità contributiva (su quest'ultimo aspetto, può vedersi, nel caso, M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, cit., XIII ss.).

l'entrata di capitale di terzi concorrerebbe a incrementare il reddito di impresa liquido e la sua uscita a ridurlo (20); l'entrata di capitale proprio, invece, non genererebbe alcun incremento del reddito di impresa liquido, fermo restando che l'uscita contribuirebbe a ridurlo, salvo che si trattasse di rimborso ai soci o di "fuoriuscita" dai beni relativi all'impresa della persona fisica o dell'ente non commerciale.

4. La sostituzione di imposta sul reddito liquido (come attuazione di norme scientifiche). - Non disponendo di dati quantitativi nazionali, non è possibile prefigurare al momento gli effetti, in termini di gettito, della modificazione ipotizzata. Tuttavia, un sistema del genere, che sembra più efficiente di quello attuale, per un verso, sarebbe ben conciliabile con la proporzionalità della futura imposta sul reddito di impresa (IRI) (21) e, per altro verso, potrebbe consentire una riduzione dell'aliquota oggi vigente, anche in considerazione della sua attitudine a divenire contesto fertile per dar vita ad una sostituzione di imposta generalizzata.

In effetti, la focalizzazione dell'elemento puntuale (scientifico) del

(20) La logica di impresa implica che l'imprenditore che riceve la somma erogata a titolo di mutuo la destini prontamente al fine in funzione del quale aveva chiesto il finanziamento (l'acquisto di merci o di un bene strumentale o meramente patrimoniale, ma anche la chiusura di passività a breve etc.). Così, se l'imprenditore incassa il denaro erogato con il finanziamento e lo versa in pagamento del prezzo di acquisto di un bene relativo all'impresa o di un servizio inerente ovvero per attuare qualunque altra finalità di impresa, allora il reddito liquido è pari a zero, venendo a compensarsi l'entrata finanziaria (connessa all'erogazione del finanziamento) con l'uscita finanziaria (correlata ai pagamenti eseguiti per acquisti o per altre finalità d'impresa). Poiché quella stessa logica considera non normale che un imprenditore, chiesto e ottenuto un finanziamento, poi trattenga a lungo nei propri conti correnti bancari il denaro ricevuto dal mutuante, allora, se ciò accadesse, le somme ricevute, fintanto che rimanessero "parcheggiate" nei conti correnti della società, concorrerebbero a formare il reddito liquido. Parimenti, concorrerebbero positivamente alla formazione della base imponibile del reddito liquido le somme ricavate dall'erogazione del finanziamento e poi impiegate dall'imprenditore per finalità estranee all'esercizio dell'impresa. La disciplina troverebbe dunque ragione nella logica tipica della capacità contributiva dell'imprenditore e, conformandosi a essa, fungerebbe da ulteriore stimolo ad attuare il prima possibile il fine imprenditoriale per il quale il finanziamento è stato chiesto e ottenuto.

(21) Peraltro, la tassazione del reddito liquido non presenterebbe alcuna incompatibilità neppure con l'imposizione progressiva; infatti, l'applicazione di ritenute a titolo di acconto in capo a soggetti titolari di reddito di impresa residenti nel territorio dello Stato replicherebbe le metodologie di tassazione già previste, tra gli altri, per il reddito di lavoro dipendente e per il reddito di lavoro autonomo.

pagamento consentirebbe di generalizzare l'obbligo di sostituzione di imposta sui componenti del reddito di impresa liquido. Le banche e gli intermediari finanziari abilitati al trasferimento di denaro applicherebbero su ogni flusso connesso al reddito di impresa liquido una ritenuta di imposta. Si potrebbe pensare a una ritenuta d'acconto (di importo minimo) se il ricevente fosse soggetto tassabile sul reddito di impresa liquido residente in Italia o ad una ritenuta a titolo definitivo (di maggior entità) se il ricevente fosse soggetto non residente. Naturalmente, rimarrebbero ferme le altre forme di sostituzione oggi vigenti e compatibili con la sostituzione di imposta sul reddito liquido (22).

5. Le modalità di un eventuale passaggio, reversibile, dal reddito economico (etico) al reddito liquido (scientifico). - Un mutamento così radicale implicherebbe dover mettere in conto i molteplici problemi di diritto transitorio legati all'abbandono, al tempo t_0 , del principio di competenza e alla determinazione dello *stock* di disponibilità esistenti allo stesso tempo t_0 (23).

Come è ovvio, non è possibile svolgere in questa sede un loro

(22) La sostituzione di imposta collegata al reddito di impresa ('sostituzione di imposta di impresa') è l'altro elemento cardine dell'ipotesi di tassazione del reddito liquido; si tratta, infatti, come si vedrà meglio anche nelle considerazioni conclusive, di un componente, quasi inscindibile, dal quale dipende in modo esiziale la praticabilità dell'idea.

(23) D'altro canto, si tratterebbe di un passaggio che, proprio in ragione del carattere etico del principio di capacità contributiva, sarebbe necessariamente reversibile. Più in dettaglio, la mutevolezza del concetto di capacità contributiva in dipendenza della mutevolezza del contesto di riferimento implica, ai sensi degli artt. 2, 3, 41 e 53 della Costituzione una proporzione logica che il reddito liquido pare in grado di rendere vera: '*la fisiologia della componente finanziaria di impresa: al reddito economico = la crisi della componente finanziaria d'impresa: al reddito liquido*'. Se si ammettesse tale premessa, allora da ciò potrebbe desumersi la reversibilità, sul piano di legittimità costituzionale, del passaggio dal reddito economico al reddito liquido (passaggio ora reso necessario dal sopravvenuto mutamento del contesto causato dalla perdurante crisi). In effetti, se, in futuro, l'imprenditore tornasse a essere il *dominus* del fattore capitale, allora l'effettività della capacità contributiva potrebbe tornare a essere verificata dal principio di competenza economica (e, dunque, dal reddito economicamente inteso). Ed essendo ora quasi tutto potenzialmente tracciabile, non parrebbero sussistere elementi logici preclusivi della ricostruibilità, ad esempio, al tempo t_{50} , dei valori fiscalmente riconosciuti dei beni relativi all'impresa (in specie se si pensa che, nel 1974, con l'entrata in vigore dei decreti legislativi della riforma, si realizzò un procedimento simile a quello qui ipotizzato anche senza disporre delle evidenze che, invece, oggi la tassazione del reddito liquido porterebbe con sé).

esame. Tuttavia, le difficoltà che appaiono prefigurabili non sembrano insuperabili. Infatti, se al tempo t_0 il patrimonio netto fiscalmente riconosciuto fosse positivo, allora esso, per quanto si è detto, dovrebbe forse essere considerato come prima entrata, per conferimento di capitale proprio e, dunque, con valore zero; se, invece, il patrimonio fosse negativo, allora esso andrebbe probabilmente assunto in misura pari alla sua entità con segno negativo.

6. La controllabilità e l'accertabilità (scientifica) del reddito liquido.

- La semplicità del criterio di determinazione del reddito liquido implicherebbe una rimodulazione del sistema dei controlli e dell'accertamento.

In effetti, i controlli liquidatori e/o informatizzati - in specie quelli concernenti i flussi trans-frontalieri (24) - avrebbero maggior rilievo rispetto agli accertamenti (25). Le logiche congetturali delle presun-

(24) Il profilo critico indicato nel testo e altresì quello del possibile abuso di denaro circolante in ambito domestico appaiono gli aspetti più delicati dell'ipotesi. Dal punto di vista della ricerca di sistemi di reazione da attivare nei confronti di prefigurabili comportamenti illeciti, al fine di rendere concreto il discorso, si può trarre dalla giurisprudenza il caso esemplificativo del soggetto dotato di una struttura internazionale che riceva pagamenti dall'estero sull'estero e che, dunque, se così facesse, ben potrebbe sfuggire alla tassazione pur nella vigenza dell'ipotizzato regime basato sul reddito liquido. Ponendo in disparte sia la vigente disciplina sul reddito economico (che già presenta molteplici esempi di concetti etici sfuggenti spesso (ab)usati a fini internazionali elusivi, se non evasivi, quali le esteroinvestizioni, i *trust* simulati, il *transfer price*, i paradisi fiscali, le residenze fiscali plurime etc.), sia i recenti studi dell'Ocse e dell'Ue (che considerano quei problemi risolvibili solo mediante un approccio sovranazionale), occorre, invece, analizzare il tema, almeno per quanto è possibile al ricercatore, nella sua prefigurabile concretizzabilità domestica, come meglio si dirà nella nota seguente.

(25) Il reddito liquido, come concetto materiale, ossia frutto di norma sostanziale, non parrebbe presentare alcuna incompatibilità con il sistema tipologico dei controlli e degli accertamenti oggi vigente. Infatti, tutti gli attuali strumenti ben potrebbero continuare a operare. Anzi, a parità di risorse, essi diverrebbero probabilmente molto più potenti ed efficienti. Venendo meno i controlli sulle valutazioni, e dovendo le due "parti" confrontarsi su fatti scientifici e singoli, quali sono i fatti reali (la produzione di un certo numero di capi, la consegna di quel prodotto, la stipulazione di quel contratto, la prestazione di quel servizio etc.), il controllo sarebbe molto più rapido e, soprattutto, potrebbe svolgersi con quella serenità fisco-contribuente che tutti auspicano. In effetti, le contese eristiche, i sospetti reciproci, i conflitti in genere nascono più frequentemente quando si discutono temi controvertibili all'infinito, mentre (al di fuori dei casi di mala fede) è più facile trovare il consenso e la pace quando si esaminano apertamente temi dotati di una loro ontologica obiettività. Così, ad esempio, la possibilità di ricevere pagamenti esteri al fine di evadere l'imposta sul reddito liquido (cfr. la nota precedente)

zioni diverrebbero recessive rispetto alle mere conoscenze fornite dai *computer* che consegnerebbero dati a bassa o nulla controvertibilità (26). Il sistema porterebbe con sé la tendenziale inefficienza (ultroneità) dell'accertamento redditometrico, di quello extracontabile e degli studi di settore (27). Semmai, dovrebbe essere forse controllato,

se è certamente una possibilità patologica, sembrerebbe tuttavia aggredibile in modo non meno efficiente di quello con il quale l'ordinamento giuridico reagisce, oggi, alle patologie del reddito economico. Tanto più che si tratterebbe di un'operazione illecita che, per le piccole imprese, parrebbe non a "portata di mano" e, per le imprese medio-grandi, sembrerebbe contrastabile in modo efficace facendo ricorso ai sistemi di tutoraggio o alla cd. *co-operative compliance* (o, in alternativa, ai tradizionali controlli su fatti singoli e puntuali, siano essi di natura economica o di natura finanziaria).

(26) Per un eventuale approfondimento dei concetti 'fatti di mera conoscenza', 'fatti di accertamento' e 'fatti di composizione', sia consentito il rinvio a M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, cit., 159 ss; ID., *Accertamento con adesione*, Padova, 2011, 3 ss.

(27) Se si muove dal fatto, pacifico, che lo strumento presuntivo redditometrico, la cui logica lavora per cassa, è oggi dato dalla legge per essere usato dagli operatori anche per l'accertamento del reddito di contribuenti titolari di reddito d'impresa o di reddito di partecipazione, entrambi determinati, invece, per competenza, allora si può cogliere un profilo di irrazionalità, almeno *in parte qua*, tale da rendere il redditometro uno strumento di accertamento in molti casi costituzionalmente improprio rispetto alla logica che la prova tributaria (costituzionalmente propria) dovrebbe avere in sé ai sensi dell'art. 24 (su questi aspetti, per eventuali approfondimenti, v. M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, cit., *passim*). Da questo ristretto angolo di vista, l'approdo alla tassazione sul reddito liquido eliminerebbe quell'irrazionalità e, così, renderebbe perfettamente compatibili, sia sul piano logico, sia su quello normativo costituzionale, il "fatto probante" con il "fatto da provare". In definitiva, nel rapporto redditometro/reddito liquido c'è una coerenza ben maggiore di quella ravvisabile nel rapporto redditometro/reddito economico. Ora, ponendo in disparte questa pur doverosa premessa, ciò che qui s'intende segnalare, nel preparare la sintesi delle ragioni che giustificerebbero un cambio di rotta verso il reddito liquido, è un diverso e più importante profilo ermeneutico. Se l'oggetto di prova diventasse il flusso di liquidità, allora il redditometro potrebbe tornare - efficientemente - utile solo se non fosse possibile controllare adeguatamente l'uso del contante, perché se, invece, si limitasse efficacemente l'uso del contante, allora sarebbe molto più efficiente il controllo diretto rispetto a quello presuntivo. In effetti, da un lato, il tempo richiesto per eseguire un accertamento con metodo diretto sul reddito liquido sarebbe notevolmente inferiore al tempo implicato da un accertamento con metodo presuntivo e, dall'altro, il grado di litigiosità indotta sarebbe minimo nel primo caso, massimo nel secondo caso. Se si riuscisse a controllare, o meglio, a limitare l'uso del contante, il reddito liquido tenderebbe probabilmente a giustificare, in termini di inefficienza relativa, un superamento degli accertamenti extra-contabili o degli accertamenti basati sugli studi di settore - i quali, per altro verso, producono anche l'effetto negativo di deprimere ulteriormente la domanda interna di beni e servizi - e un progressivo uso dei controlli diretti. In tale prospettiva, i funzionari potrebbero accertare velocemente fatti (scien-

ed eventualmente ancor più limitato, l'uso del contante; anche prevedendo l'incentivo di una particolare riduzione di aliquota in favore di quanti si impegnassero a non farne uso o a farne uso entro un limite quantitativo massimo predeterminato.

D'altro canto, perdendo rilevanza le valutazioni, il passaggio al reddito liquido realizzerebbe un implicito ed automatico effetto di "regolarizzazione fiscale" delle divergenze eventualmente esistenti tra valori fiscalmente riconosciuti e valori effettivi esistenti al tempo t_0 (28).

tificamente determinabili) e l'atto di accertamento sarebbe a portata di mano, nella sua nuda semplicità anche motivazionale (tanto che esso diverrebbe appena più di un atto di liquidazione). L'istruttoria, che sarebbe ben definita già *a priori*, potrebbe essere svolta con una ristretta 'indisponibilità intervallare' ('discrezionalità tributaria'). Tuttavia, ciò non significherebbe prevedere controlli ridimensionati, nel numero e nella portata, rispetto a quelli odierni; implicherebbe, invece, prefigurare controlli più estesi, più diffusi, più penetranti, più convincenti di quelli attuali e, in generale, maggiormente idonei a conseguire risultati utili alla migliore ed effettiva realizzazione dell'interesse fiscale.

(28) Con riferimento all'azzeramento degli effetti fiscali delle valutazioni, richiamando uno dei casi esemplificativi indicati nel prospetto posto in appendice (cui, comunque, si rinvia per maggiori dettagli), si può immaginare l'imprenditore che, come ampia giurisprudenza dimostra, valuta le rimanenze finali attribuendo a esse un valore inferiore a quello minimo fiscalmente previsto. Ora, un tale comportamento illecito produrrebbe l'effetto di occultare materia imponibile rendendo segreto quel minor valore anche per lungo tempo, se non indefinitamente; è noto, infatti, che i controlli di merito rappresentano soltanto pochi punti percentuali dell'insieme, enorme, dei casi teoricamente accertabili. Se, invece, nella prospettiva aperta dal reddito liquido, si prefigurasse il caso dell'imprenditore che, animato dal medesimo fine illecito, rinviasse abusivamente l'incasso di un credito (si pensi, ad es., al rinvio dell'incasso di un credito il cui pagamento scadesse in prossimità di fine periodo), ebbene, quell'imprenditore, almeno di norma, non sarebbe disposto a ritardare l'incasso a lungo o, addirittura, indefinitamente. Da un lato, infatti, in tempo di crisi, l'incasso dovrebbe essere utile prima possibile; dall'altro lato, nella medesima situazione critica, l'incasso che oggi fosse sicuro, domani potrebbe non esserlo più. In definitiva, almeno a livello micro, sarebbe proprio l'interesse egoistico a incassare prima possibile ciò che, in specie nella carenza di liquidità, dovrebbe garantire dal rischio di abusi. Non solo. Nella tassazione sul reddito liquido, a differenza di quanto avviene in quella sul reddito economico, che si affida alle "interiori" valutazioni del contribuente, c'è sempre un controinteressato "esteriore": il debitore che rinvia il pagamento non può, infatti, dedurre alcunché ai fini del calcolo del proprio reddito liquido. Rimane, semmai, da riflettere sul rischio di possibili arbitraggi di fine periodo. Tuttavia, anche questo rischio, pur apparendo teoricamente possibile, ma di esiguo rilievo quantitativo, parrebbe azzerabile prevedendo una liquidazione dell'imposta sul reddito liquido con cadenza mensile o trimestrale (frequenza, questa, che sarebbe resa possibile proprio dall'estrema facilità di

7. Conclusioni. - La crisi economica e finanziaria sembra aver modificato in modo rilevante la conformazione etica dei principi costituzionali di capacità contributiva, di solidarietà e di parità di trattamento, in specie nelle loro più intime espressioni del carattere che essi presentano, ossia l'effettività.

Infatti, pare venuto meno il senso comune eticamente proprio degli anni cinquanta che vedeva nell'imprenditore un soggetto in grado di dominare il fattore capitale (oltre che il fattore lavoro) e, come tale, in grado di superare le forche caudine della liquidità (o meglio della cassa).

In questa logica si spiegava e si giustificava la legittimità costituzionale di una tassazione basata sul criterio di competenza (economica).

Ma quella logica non sembra più eticamente attuale.

Appare evidente, infatti, che l'effettività della capacità contributiva si appunta oggi sulla liquidità (liquidabilità) di ciò che si ha o di ciò che si organizza e non sia più correlabile, come in passato, ad un generico ed ampio potere di organizzare i fattori produttivi, ivi compreso il capitale.

Oggi, il senso comune sembra rovesciato: l'imprenditore (almeno quello italiano) incorre normalmente nel problema della liquidità e normalmente non lo domina; anzi, lo subisce. Persino il pagamento delle imposte è sentito come problema finanziario e non più, soltanto, come onere economico; tanto che, pure nella fisiologia, il problema finanziario contribuisce a generare evasione.

Inoltre, il problema della liquidità (liquidabilità) è anche il portato sia di una bassa propensione al consumo (negativamente influenzata anche dal timore dell'accertamento redditometrico), sia di una bassa

calcolo del reddito liquido). Infine, a livello macro, sussisterebbero altri elementi di garanzia e cautela. In effetti, se si pensa alle sole movimentazioni finanziarie domestiche, il gettito nazionale non parrebbe influenzabile da siffatte ipotesi patologiche perché, qualora il creditore, per scelta illecita, autonoma o concordata con il debitore, rinviasse l'incasso, sarebbe, come si è detto, il debitore a dover includere, comunque, quell'elemento positivo nel proprio reddito liquido. In definitiva, a differenza di quanto avviene per le valutazioni, per i flussi di liquidità (transitati in banca) si avrebbe sempre la possibilità di conoscere (scientificamente) l'«uno tributario» in capo al quale il presupposto costituito dal reddito liquido si realizza, con l'altra sicurezza che, al livello del gettito nazionale, in ogni caso, nessun rilievo potrebbe avere la circostanza (improbabile ma possibile) che, per brevissimi lassi di tempo, l'uno tributario apparente possa essere stato un uno diverso dall'uno effettivo indicato dalla legge.

propensione al pagamento (correlata pure alla strumentalizzazione della lunghezza dei processi civili).

In questo quadro complessivo, l'ipotesi di una tassazione avente ad oggetto il reddito liquido, potrebbe forse contribuire a superare alcuni di questi ostacoli (in specie se fosse accompagnata da un riforma della giustizia civile che introducesse una 'conciliazione fiscalmente assistita' (29) finalizzata a ridurre drasticamente il numero delle cause civili pendenti).

La scientificità della nozione (ossia la sua bassa o nulla controvertibilità e, dunque, la maggior capacità di attrarre investimenti esteri, come noto dipendenti anche dal grado di certezza del diritto), la semplicità della determinazione (idonea a costituire base più chiara e stabile ai fini dell'applicazione della disciplina sanzionatoria, amministrativa e penale), la peculiarità dei componenti (la cui natura, finanziaria, è invece spesso, e non opportunamente, trascurata dalla stragrande maggioranza delle imprese italiane), la generalizzabilità a tutte le imprese (e al lavoro autonomo, entro un sistema unitario) (30), la

(29) La conciliazione di cui si fa un cenno nel testo potrebbe costituire una forma di conciliazione che, da un lato, ambirebbe a farsi carico di attualizzare l'enorme entità delle imposte latenti congelate da anni in presupposti di imposta la cui efficacia è sospesa dall'incertezza dell'esito di milioni di contenziosi civili e amministrativi concernenti obbligazioni pecuniarie o comunque aventi risvolti di natura tributaria e, dall'altro, potrebbe porsi il fine di ridurre velocemente l'elevatissimo numero di contenziosi pendenti fornendo alle parti (o anche solo ad una di esse) un innovativo interesse concreto a pervenire fattivamente alla rapida composizione della lite. In definitiva, l'ipotesi consentirebbe all'erario di anticipare l'incasso di imposte indefinitamente latenti, permetterebbe ai cittadini di disporre di un più efficiente sistema giudiziario e concederebbe ai contribuenti un vantaggio apprezzabile che diventerebbe ragione ulteriore ai fini della composizione della lite civile.

(30) Ovviamente, l'ipotesi di introdurre un sistema di tassazione sul reddito liquido dovrebbe essere ben vagliata e sperimentata. Se, però, essa superasse il vaglio e la sperimentazione, allora l'ambito di applicazione del nuovo regime parrebbe doversi estendere più possibile, non escludendosi la possibilità che esso possa ricomprendere tutti. Infatti, un sistema siffatto sarebbe tanto più efficiente e sicuro quanto più fosse generalizzato, ossia diffuso sia alle piccole, medie e grandi imprese, sia al lavoro autonomo. In effetti, l'evasione e l'elusione trovano spesso, se non soprattutto, le loro ragioni d'essere proprio nella coeva esistenza di diversi regimi giuridici che prevedono differenti trattamenti fiscali per situazioni economicamente simili. Proprio per evitare tali situazioni patologiche, tutti i redditi dovrebbero forse rispondere a una medesima logica. E questa logica, nella prospettiva aperta dal 'reddito liquido', parrebbe dover essere la seguente: *'l'imposta è dovuta se si è conseguito un flusso liquido positivo di entità superiore al tributo da pagare e va pagata se, e per la parte in cui, le ritenute*

possibilità di una liquidazione con cadenza mensile o trimestrale, la facilità del controllo (almeno di quello interno), la tendenziale superabilità dell'accertamento redditometrico e degli studi di settore (e dei connessi negativi effetti sui consumi, sugli investimenti e sull'occupazione), l'incentivo all'investimento, l'incentivo al conferimento di mezzi propri e l'incentivo ad eseguire il pagamento paiono infatti buone ragioni di sostenibilità di un cambio di rotta.

Se, poi, a tutto ciò si aggiunge l'efficacia *ex ante* e la funzionalità del reddito liquido ad una estensione generalizzata della sostituzione di imposta, forse può scorgersi la prospettiva di poter finanziare una riduzione dell'aliquota IRI.

Cosa c'è per contro?

Non tanto l'esperienza non corroborante della vigente disciplina sul reddito di lavoro autonomo, che è altra cosa, quanto, invece, l'ampiezza dell'ignorato.

Infatti, si tratta di una rotta, se non volta verso un mondo nuovo, tuttavia, a dir poco inusuale rispetto a quella comunemente seguita dai paesi che condividono con il nostro le logiche di base della tassazione delle imprese.

Ma la peculiarità del caso italiano, fatto di milioni di partite Iva, se fosse osservata alla luce della conoscenza del dato nazionale dei flussi finanziari potrebbe essere, forse, il primo elemento per impostare una rotta iniziale di emergenza e di indifferenza, quale sarebbe quella che passasse per aliquote delle predette ritenute IRI idonee a conseguire un gettito di imposta almeno pari a quello attuale (31) e dunque,

d'acconto subite sui flussi in entrata risultino inferiori all'imposta dovuta. Del resto, ponendo in disparte i redditi fondiari a base presuntivo-catastale, ciò già avviene tendenzialmente per i redditi di lavoro dipendente, per i redditi di capitale e per i redditi diversi.

(31) Le autorità di settore certamente conoscono i flussi monetari nazionali e, in particolare, conoscono il monte pagamenti annualmente eseguiti da soggetti titolari di reddito d'impresa in favore di altri soggetti titolari anch'essi di reddito d'impresa. Dunque, se, come sembra, si dividesse l'ammontare complessivo di tali pagamenti per il gettito complessivo atteso dell'IRI (o per il gettito effettivo dell'Ires e dell'Irpef, quest'ultima per la parte riferibile ai redditi d'impresa), si potrebbe ottenere, come quoziente, quell'entità percentuale dell'ipotizzata ritenuta d'acconto IRI che (unitamente alla ritenuta a titolo d'imposta sui trasferimenti all'estero) renderebbe il nuovo sistema almeno neutrale rispetto al gettito. Se le aliquote così ottenute fossero ragionevoli, allora tutta la c.d. "sperimentazione" potrebbe avvenire praticamente senza rischio (ossia a gettito invariato); anzi, potrebbe avvenire, forse, con un gettito più sicuro e stabile di quello attuale.

possibilmente, in grado di vincere la paura che, per fortuna, il nuovo diritto (*rectius*: il diritto futuribile) porta sempre con sé.

MARCO VERSIGLIONI

Appendice
Comparazione sperimentale dei regimi di tassazione basati
sul “Reddito economico” e sul “Reddito liquido”

	Importi	2015		2016		2017		2018	
		Reddito Economico	Reddito Liquido	Reddito Economico	Reddito Liquido	Reddito Economico	Reddito Liquido	Reddito Economico	Reddito Liquido
1 Versamento capitale sociale	50.000								
2 Vendite di merci	2.000.000								
<i>Corrispettivi delle vendite</i>	2.000.000	500.000	350.000	650.000	400.000	250.000	600.000		
<i>Incessi delle Vendite</i>	350.000								
<i>Incessi delle Vendite</i>	400.000								
<i>Incessi delle Vendite</i>	650.000								
<i>Incessi delle Vendite</i>	600.000								600.000
<i>Credito Residuo</i>	0								
3 Acquisti di merci e servizi	-1.700.000								
<i>Corrispettivi degli acquisti</i>	-1.700.000	425.000	-297.500	-552.500	-340.000	-212.500	-510.000		
<i>Pagamento degli acquisti</i>	-297.500								
<i>Pagamento degli acquisti</i>	-340.000								
<i>Pagamento degli acquisti</i>	-552.500								
<i>Pagamento degli acquisti</i>	-510.000								-510.000
<i>Debito residuo</i>	0								
4 Variazioni delle rimanenze									
Esistenze iniziali di merci		0		-150.000		-200.000	-180.000		
Rimanenze finali di merci		150.000		200.000		180.000	0		
Acquisto di beni strumentali		200.000							
<i>Corrispettivi degli acquisti</i>	200.000	0	-200.000	0		0	0		
<i>Pagamento degli acquisti</i>	-200.000								
<i>Ammortamento dei beni strumentali</i>	-200.000	-50.000		-50.000		-50.000			
6 Finanziamento bancario	150.000								
Erogazione del finanziamento	150.000		150.000						
<i>Rimborso del finanziamento</i>	-150.000		-37.500		-37.500		-37.500		-37.500
Reddito imponibile (annuale)	100.000	175.000	-35.000	97.500	22.500	-32.500	60.000	-140.000	52.500
Reddito imponibile (progressivo)	100.000	175.000	-35.000	272.500	-12.500	240.000	47.500	100.000	100.000
Ritenute subite (ipotesi: 2%)			10.000		8.000		13.000		12.000
Imposta (27,5%)		48.125	0	26.813	0	0	13.063	0	14.438
Imposta da versare		48.125	0	26.813	0	0	0	0	0
Eccedenza di ritenute			-10.000		-18.000		-17.938		-15.500
Riparto per liquidazione società								75.063	107.000
Liquidità ante imposte		15.000	15.000	37.500	37.500	97.500	97.500	150.000	150.000
Liquidità post imposte		-33.125	5.000	-37.438	19.500	22.563	66.500	75.063	107.000
Rimborso di imposte									15.500
Imposte su perdite non utilizzabili								47.438	0