

Marco Versiglioni

Reddito liquido^{-mv}



Volume 2

LITS^{-mv} e Liquinomics^{-mv}

65 Dialoghi


Pacini
Giuridica

Reddito liquido^{mv}

Marco Versiglioni

Reddito liquido^{-mv}

Volume 2

LITS^{-mv} e Liquinomics^{-mv}

65 Dialoghi


**Pacini
Giuridica**



© Copyright 2025 by Marco Versiglioni

ISBN 978-88-3379-917-9

Realizzazione editoriale



Via A. Gherardesca
56121 Ospedaletto (Pisa)

Responsabile di redazione
Valeria Savallo

Fotolito e Stampa
IGP Industrie Grafiche Pacini

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

A Simona, Giacomo, Gregorio e Giovanni

Indice

Prefazione	»	13
Introduzione e sintesi	»	15
CAPITOLO 1		
DIALOGHI CON DOCENTI, STUDENTI ED ALTRI STUDIOSI	»	25
Teoria del Reddito liquido^{-mv}, Teoria generale del diritto matematico^{-mv}, Diritti con verità^{-mv} e Diritti senza Verità^{-mv}	»	27
<i>Dialoghi con Antonio Perrone, Pietro Selicato, Carlo Garbarino, Adriana Salvati, Paolo Piantavigna, Maria Concetta Parlato, Agostino Ennio La Scala, Angelo Contrino, Antonio Uricchio, Filippo Castagnari, Santa De Marco, Roberta Corriere, Andrea Giovanardi, Rossella Miceli, Giuliana Colli Vignarelli, Maria Vittoria Serranò, Valeria Mastroiacovo, Mauro Beghin, Stefano Maria Ronco, Giuseppe Mercuri, Alessandro Dagnino, Letizia Bocci, Massimo Basilavecchia e Alessandro Giovannini</i>		
Capacità contributiva liquida^{-mv} e altre tipologie di capacità contributiva. Regola di liquidità^{-mv}, Capacità contributiva genetica^{-mv} e Capacità contributiva adempitiva^{-mv}. Imposte liquide^{-mv}, Imposte semiliquide^{-mv}, Imposte economiche^{-mv}	»	39
<i>Dialoghi con Massimo Basilavecchia, Alessandro Giovannini, Paolo Piantavigna, Roberta Corriere, Andrea Giovanardi, Santa De Marco, Maria Pia Nastri, Livia Salvini e Sebastiano Maurizio Messina</i>		
Verità^{-mv}, equità^{-mv} e progressività^{-mv} dell'Imposta liquida^{-mv}, della Sostituzione liquida^{-mv} e, più in generale, del Diritto matematico tributario (scientifico o liquido)^{-mv}	»	47
<i>Dialoghi con Valeria Mastroiacovo, Giuseppe Corasaniti, Antonio Marinello, Andrea Quattrocchi e Massimo Basilavecchia</i>		
Sostituzione di imposta di impresa^{-mv} e Sostituzione liquida^{-mv}	»	59
<i>Dialoghi con Mario Nussi, Franco Randazzo, Sebastiano Maurizio Messina, Alessandro Filippo Cimino, Santa De Marco e Letizia Bocci</i>		
Imposta liquida sul reddito liquido^{-mv}, illecito fiscale pubblico^{-mv} e illecito fiscale privato^{-mv}	»	73
<i>Dialoghi con Loris Tosi e Emanuele Zardini, Angelo Contrino, Fabrizio Amatucci e Fabio Russo, Alberto Marcheselli, Maria Vittoria Serranò, Salvatore Muleo, Christian Califano, Alberto Maria Gaffuri, Andrea Giovanardi e Filippo Cicognani</i>		
Reddito liquido^{-mv}, Reddito economico^{-mv} e Verità^{-mv}: precisione e completezza, semplicità e complessità dei due differenti concetti di reddito tassabile	»	95
<i>Dialoghi con Francesco Crovato, Franco Paparella, Alessandro Dagnino e Alberto Maria Gaffuri, Loris Tosi ed Emanuele Zanardi e Andrea Giovanardi</i>		

LITS^{-mv} delle imprese e principio di dipendenza dal bilancio civilistico	»	113
Dialoghi con <i>Liberio Mario Mari, Christian Califano, Samuele Donatelli e Andrea Giovanardi</i>		
Reddito liquido^{-mv} e Teoria matematica della soggettività tributaria^{-mv}		
Principio di trasparenza liquida^{-mv} e tassabilità del reddito dell'uno (socio^{-mv} o familiare^{-mv}) “<i>indipendentemente dalla percezione</i>”	»	119
Dialoghi con <i>Federico Rasi, Roberto Esposito e Mauro Beghin</i>		
Reddito liquido^{-mv} e Teoria matematica della soggettività tributaria^{-mv}		
Reddito liquido familiare^{-mv} e Famiglia tributaria^{-mv} come Uno tributario^{-mv}	»	135
Dialoghi con <i>Valeria Mastroiacovo, Alessandro Turchi, Annalisa Pace e Stefano Maria Ronco</i>		
Reddito liquido familiare^{-mv} e confronto tra Metodo matematico^{-mv} e Metodo socratico^{-mv}	»	147
Dialogo con <i>Valeria Mastroiacovo</i>		
Reddito liquido^{-mv} e deducibilità fiscale delle perdite su crediti	»	155
Dialoghi con <i>Mauro Beghin, Samantha Buttus, Mauro Trivellin e Giuseppe Marini</i>		
Reddito liquido^{-mv}, catasto e giurisprudenza costituzionale favorevole alla tassabilità del reddito potenziale	»	169
Dialoghi con <i>Franco Picciaredda, Andrea Quattrocchi, Guido Salanitro e Pietro Selicato</i>		
Reddito liquido^{-mv}, crescita socio-economica e sostenibilità ambientale	»	177
Dialoghi con <i>Agostino Ennio La Scala, Maria Vittoria Serranò, Filippo Dami e Andrea Poddighe</i>		
Italian LITS^{-mv} (IT-LITS^{-mv}), European LITS^{-mv} (E-LITS^{-mv}) e International LITS^{-mv} (I-LITS^{-mv})		
Convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito (economico^{-mv} e liquido^{-mv}), fonte liquida^{-mv}, cittadinanza fiscale^{-mv}, residenza fiscale liquida^{-mv}, sostituzione liquida internazionale^{-mv} e <i>transfer price liquido^{-mv}</i>	»	185
Dialoghi con <i>Pietro Selicato, Carlo Garbarino, Gianluigi Bizioli, Eugenio della Valle, Nicola Sartori, Giuseppe Zizzo, Angelo Contrino, Fabrizio Amatucci, Giovanni Girelli, Giuseppe Mercuri, Filippo Castagnari e Federico Bistarelli</i>		
I-LITS^{-mv} Gruppi, Globe Rule, Pillar two e I-Uni tributari^{-mv} tra diritti con verità^{-mv} e diritti senza verità^{-mv}	»	223
Dialogo con <i>Antonio Perrone</i>		
Iva a doppia aliquota^{-mv} e Valore aggiunto liquido^{-mv}	»	227
Dialoghi con <i>Livia Salvini e Maria Pia Nastri</i>		
Big Data Royalty^{-mv} (BDR^{-mv})	»	237
Dialoghi con <i>Enrico Marelli e Antonio Uricchio</i>		

CAPITOLO 2	
CONTRIBUTI DI DOCENTI, STUDENTI ED ALTRI STUDIOSI CHE HANNO PARTECIPATO AI DIALOGHI	» 245
I - DIRITTO NAZIONALE	» 246
Reddito liquido^{-mv} e rendiconto finanziario: brevi riflessioni su una proposta innovativa per la determinazione dell'imponibile fiscale <i>Mario Libero Mari (Università di Perugia)</i>	» 247
Sul Valore liquido della capacità contributiva^{-mv} <i>Loris Tosi e Emanuele Zardini</i>	» 257
L'Imposta liquida^{-mv} e il recupero del valore della progressività <i>Massimo Basilavecchia (Università di Teramo)</i>	» 287
Liquidità^{-mv} per misura: il Reddito liquido^{-mv} come metro del Dovere fiscale <i>Paolo Piantavigna (Università di Pavia)</i>	» 293
Il 'reddito liquido' e il suo ethos <i>Alessandro Giovannini (Università di Siena)</i>	» 297
Verso una tassazione del reddito liquido^{-mv}: tra principi costituzionali e nuovi presupposti impositivi <i>Maria Vittoria Serranò (Università di Messina)</i>	» 305
Il reddito liquido^{-mv} tra principio di capacità contributiva e convenzionalità della suddivisione del tempo in intervalli finiti <i>Andrea Giovanardi (Università di Trento)</i>	» 317
Il Reddito liquido^{-mv} come (possibile) risposta al problema della sottocapitalizzazione delle imprese e come (probabile) incentivo agli investimenti imprenditoriali <i>Filippo Dami (Università di Siena)</i>	» 325
Reddito liquido^{-mv} e prova del fatto fiscalmente rilevante <i>Salvatore Muleo (Università della Calabria)</i>	» 333
Tassazione del reddito liquido^{-mv}, problemi vecchi e nuovi dell'accertamento della ricchezza, tra baratto e "visibilità" <i>Alberto Marcheselli (Università di Genova)</i>	» 337
Appunti sulla costituzionalità del Sistema di tassazione del reddito liquido^{-mv} <i>Alberto Maria Gaffuri (Università di Milano Bicocca)</i>	» 339
Capacità contributiva liquida^{-mv}, Imposta liquida^{-mv} e imposizione patrimoniale <i>Roberta Corriere (Università Telematica e-campus, Università Roma Sapienza e Università di Perugia)</i>	» 345
Reddito liquido^{-mv} e capacità contributiva effettiva <i>Alessandro Dagnino (Università LUMSA)</i>	» 357
LITS^{-mv}, Capacità contributiva e Verità^{-mv} <i>Giuliana Colli Vignarelli (Foro di Palermo)</i>	» 363
La Sostituzione di imposta di impresa^{-mv} <i>Mario Nussi (Università di Udine)</i>	» 371

L.I.T.S.^{-mv} e Sostituzione liquida^{-mv} nella digital economy	»	375
<i>Santa De Marco (Università di Messina)</i>		
Il LITS^{-mv} e la sua relazione matematica di equilibrio	»	385
<i>Letizia Bocci (Università di Perugia)</i>		
Interrogativi sulla Sostituzione liquida d'impresa^{-mv}	»	395
<i>Francesco Randazzo (Università di Catania)</i>		
Reddito liquido^{-mv}, principio di trasparenza e perdite su crediti	»	399
<i>Mauro Beghin (Università di Padova)</i>		
Le perdite su crediti nel sistema puro L.I.T.S.^{-mv}	»	405
<i>Samantha Butus (Università di Udine)</i>		
Perdite su crediti, possesso del reddito e Teoria della tassazione liquida^{-mv}	»	409
<i>Mauro Trivellin (Università di Padova)</i>		
Reddito liquido^{-mv}, imputazione temporale dei componenti del reddito di impresa e riporto all'indietro delle perdite	»	415
<i>Giuseppe Marini (Università Roma Tre)</i>		
Fiscalità dei crediti e tassazione del reddito liquido^{-mv}	»	419
<i>Francesco Crovato (Università di Ferrara)</i>		
Reddito liquido^{-mv} e società di comodo	»	423
<i>Rossella Miceli (Università La Sapienza – Roma)</i>		
La riforma dei redditi finanziari verso il reddito liquido^{-mv} come effettivo indice di capacità contributiva	»	431
<i>Giuseppe Corasaniti (Università di Brescia)</i>		
Reddito liquido^{-mv} e tassazione dei redditi di natura finanziaria	»	451
<i>Antonio Marinello (Università di Siena)</i>		
Causa interna familiare e famiglia come Uno tributario^{-mv}	»	457
<i>Valeria Mastroiacovo (Università di Foggia)</i>		
Famiglia come Uno tributario^{-mv} e Reddito liquido familiare^{-mv}	»	469
<i>Annalisa Pace (Università di Teramo)</i>		
Reddito Liquido^{-mv} e Famiglia tributaria^{-mv}: brevi riflessioni nel quadro del principio di equità generazionale	»	475
<i>Stefano Maria Ronco (Università di Torino)</i>		
Famiglia come Uno tributario^{-mv} e Reddito liquido familiare^{-mv}	»	483
<i>Alessandro Turchi (Università di Modena e Reggio Emilia)</i>		
Il sistema di tassazione del reddito liquido^{-mv} e i redditi fondiari	»	487
<i>Franco Picciaredda (Università di Cagliari)</i>		
Il reddito liquido^{-mv} e la tassazione dei redditi fondiari	»	489
<i>Andrea Quattrocchi (Università Cattolica del Sacro Cuore)</i>		
Liquid income taxation^{-mv} e redditi fondiari	»	501
<i>Guido Salanitro (Università di Catania)</i>		
Creazione del valore e Liquinomics^{-mv}: <i>internet of things</i> e Sostituzione liquida^{-mv}	»	505
<i>Filippo Alessandro Cimino (Università di Enna)</i>		

Reddito liquido^{-mv} e trust trasparenti	»	513
<i>Roberto Esposito (Università di Camerino)</i>		
Legittimità costituzionale dell'art. 5 t.u.i.r. e Reddito liquido^{-mv}	»	519
<i>Federico Rasi (Università del Molise)</i>		
Il reddito liquido^{-mv} nella prospettiva di riforma del principio di derivazione: una soluzione possibile	»	541
<i>Christian Califano (Università Politecnica delle Marche)</i>		
Il passaggio dal «Reddito Economico» al 'Reddito Liquido'	»	549
<i>Franco Paparella (Università di Roma – La sapienza)</i>		
Riflessioni sul 'Reddito liquido', tra superamento del principio di competenza e garanzia di effettività della ricchezza da assoggettare a tassazione	»	553
<i>Raffaello Lupi (Università di Roma Tor Vergata)</i>		
Reddito liquido^{-mv}, determinazione della base imponibile e principio di derivazione rafforzata	»	557
<i>Samuele Donatelli (Link Campus University – Roma)</i>		
Teoria del reddito liquido^{-mv}: brevi spunti per una riflessione	»	561
<i>Filippo Cicognani (Università di Bologna – Campus di Forlì)</i>		
II - DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA E DIRITTO INTERNAZIONALE	»	567
L'Imposta liquida sul reddito liquido^{-mv} come tributo universale, strumento di lotta contro la povertà e di pace a livello internazionale	»	569
<i>Agostino Ennio La Scala (Università di Palermo)</i>		
Imposta liquida universale^{-mv} e modi di creazione delle condizioni di pace nel mondo	»	609
<i>Adriana Salvati (Università della Campania – Luigi Vanvitelli)</i>		
Imposta liquida universale^{-mv} e democraticità	»	617
<i>Maria Concetta Parlato (Università di Palermo)</i>		
L'Iva a doppia aliquota^{-mv}	»	627
<i>Livia Salvini (LUISS Roma)</i>		
Valore aggiunto liquido^{-mv} e criterio del coraggio calcolato^{-mv}	»	631
<i>Maria Pia Nastri (Università di Napoli – Suor Orsola Benincasa)</i>		
Reddito liquido^{-mv} nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni	»	637
<i>Nicola Sartori (Università di Milano Bicocca)</i>		
E se l'imposta liquida^{-mv} fosse la data tax?*	»	647
<i>Antonio Uricchio (Università di Bari)</i>		
Teoria della tassazione del reddito liquido^{-mv}, proventi in natura e pagamenti estero su estero	»	657
<i>Angelo Contrino (Università Bocconi)</i>		
Reddito liquido^{-mv}, Liquid income qualified accounts^{-mv} e residenza fiscale»	»	673
<i>Pietro Selicato (Università di Roma – La Sapienza)</i>		
Sulla incompatibilità della Globe Rule con il concetto di Legge con verità^{-mv}»	»	685
<i>Antonio Perrone (Università di Palermo)</i>		

Imposta minima globale e imposta liquida globale^{-mv}: la valutazione di due modelli impositivi	»	693
<i>Carlo Garbarino (Università Bocconi)</i>		
Imposta liquida^{-mv} ed economia digitale	»	709
<i>Giuseppe Zizzo (LIUC - Università Cattaneo)</i>		
Brevi considerazioni sulla maggiore conformità all'effettività del principio di capacità contributiva ed ai principi UE di un sistema fiscale societario fondato sul reddito liquido^{-mv}	»	715
<i>Fabrizio Amatucci e Fabio Russo (Università di Napoli)</i>		
Considerazioni sparse in merito agli effetti del reddito liquido^{-mv} sulle convenzioni contro le doppie imposizioni e sul diritto dell'Unione Europea»		725
<i>Gianluigi Bizzioli (Università di Bergamo)</i>		
Reddito liquido^{-mv} e «DBCFT». Riflessioni dialettiche sulla tassazione effettiva del «valore digitale» nelle market jurisdictions	»	731
<i>Filippo Castagnari (Università Politecnica delle Marche)</i>		
Reddito liquido^{-mv} e accreditabilità nel paese della residenza delle imposte pagate nel paese della fonte	»	745
<i>Giuseppe Mercuri (Università di Firenze)</i>		
Reddito liquido^{-mv}, transfer pricing e intelligenza artificiale	»	753
<i>Giovanni Girelli (Università Roma Tre)</i>		
Liquid Income Taxation System^{-mv} e Transfer pricing liquido^{-mv}	»	759
<i>Federico Bistarelli (Università di Perugia)</i>		
LITS^{-mv} e transfer price	»	769
<i>Eugenio Della Valle (Università di Roma - La Sapienza)</i>		
Reddito liquido^{-mv}, residenza e criteri di collegamento: nella sostituzione liquida^{-mv} la possibile soluzione ai limiti di dette nozioni	»	771
<i>Sebastiano Maurizio Messina (Università di Verona)</i>		
L'ipotesi della Big data royalty^{-mv}	»	777
<i>Enrico Marelli (Università di Torino)</i>		
Reddito liquido^{-mv} e sostenibilità ambientale	»	781
<i>Andrea Poddighe (Università di Cagliari)</i>		
TESTI IN APPENDICE	»	789
Un nuovo (urgente) modello logico dell'imposta per un nuovo (urgente) modello logico dell'Europa	»	791
<i>Marco Versiglioni</i>		
Dazi e fiscalità delle Bigh tech. Quale diritto con verità potrebbe assicurare effettivamente reciprocità e pace?	»	795
<i>Marco Versiglioni</i>		

Sul Valore liquido della capacità contributiva^{-mv}

Loris Tosi e Emanuele Zardini*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il Reddito liquido^{-mv} e il sistema del LITS^{-mv}. – 3. Un richiamo al principio di capacità contributiva. – 4. Il criterio di competenza e il criterio di cassa. – 5. L'autonomia dei periodi di imposta. – 6. Il criterio di competenza. L'origine e il principio di derivazione. – 7. La determinazione del reddito d'impresa sulla base del principio per cassa. Affinità e differenze con il LITS^{-mv}. – 8. Il reddito dell'impresa secondo il sistema del LITS^{-mv} e il principio di capacità contributiva. – 9. Conclusioni.

1. Premessa.

La scelta del criterio di determinazione della base imponibile dell'imposta sui redditi delle società è un tema di particolare rilevanza, che trova origine storica nella scienza contabile-aziendalistica.

Coerentemente, il legislatore tributario ha previsto la determinazione dei redditi derivanti dall'attività d'impresa privilegiando il meccanismo della derivazione (oggi rafforzata) dal conto economico redatto secondo il criterio di «competenza», relegando il principio di «cassa» ad un ruolo subordinato.

A fronte della mutata realtà economica è stato, però, posto in dubbio che un siffatto sistema possa essere considerato il più adeguato ad individuare il reddito delle imprese.

In tale contesto si colloca la proposta di Marco Versiglioni di determinare il presupposto dell'imposta nel Reddito liquido^{-mv} (secondo il Liquid Income Taxation System^{-mv} - LITS^{-mv}), ovvero nella differenza delle consistenze di liquidità finanziaria esistenti alla fine e all'inizio dell'esercizio.

Nelle pagine che seguono, dopo aver delineato i tratti essenziali della proposta di Marco Versiglioni e richiamato le ragioni che, storicamente, hanno indotto il legislatore a determinare il reddito d'impresa secondo il criterio di derivazione dal conto economico redatto secondo «competenza», si cercherà di

* Il presente contributo, nella sua interezza, è il frutto delle riflessioni comuni dei due Autori. Tuttavia, i paragrafi 1, 2, 3 e 4 sono stati curati da Emanuele Zardini, mentre i paragrafi 5, 6, 7, 8 e 9 sono stati curati da Loris Tosi.

svolgere alcune considerazioni in merito al rapporto tra il principio di capacità contributiva e il LITS^{mv}.

2. Il Reddito liquido^{mv} e il sistema del LITS^{mv}.

Il sistema del Reddito liquido^{mv} (Liquid Income Taxation System^{mv}), proposto da Marco Versiglioni, è costituito da due elementi essenziali: un nuovo concetto di reddito, denominato Reddito liquido e un nuovo tipo di sostituzione d'imposta, la Sostituzione liquida^{mv}.

Quanto al primo elemento, questo “*deriverebbe dal susseguirsi delle entrate e delle uscite finanziarie in un determinato periodo d'imposta*”¹ – che, dunque, assumerebbero rilievo a prescindere dal loro collegamento con un componente reddituale di tipo tradizionale o «economico» – e coinciderebbe con la “*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 d'imposta (t_0)*”².

L'eventuale differenza negativa, invece, sarebbe riportabile a nuovo, analogamente a quanto avviene per le perdite nel sistema attuale, mentre la variazione qualitativa delle consistenze liquide sarebbe fiscalmente neutrale.

Il presupposto dell'imposta sarebbe, quindi, costituito da un «arricchimento» di tipo finanziario e la base imponibile – rappresentata appunto dalla differenza delle disponibilità liquide di fine e inizio periodo – risulterebbe dal flusso di cassa netto evincibile dal rendiconto finanziario³.

In altre parole, per il tramite di tale sistema, assumerebbero valore fiscale solamente le entrate e le uscite finanziarie, anche nel caso in cui non abbiano natura reddituale di tipo tradizionale o «economico» (come nel caso di percezione di finanziamenti), purché inerenti, o, meglio, la differenza matematica liquida^{mv}, positiva o negativa, divenendo irrilevante l'utile o la perdita d'esercizio del conto economico.

Il sistema si completerebbe, poi, con un meccanismo di sostituzione d'imposta.

¹ Le entrate e le uscite finanziarie dovrebbero essere riscontrabili in un «conto corrente qualificato».

² VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, n. 6, p. 748. In caso di investimenti, poi, il costo sarebbe interamente deducibile al momento dell'uscita e gli ammortamenti, così come gli accantonamenti non avrebbero più ragione d'essere. Per quanto attiene ai finanziamenti, invece, l'entrata di capitale di terzi concorrerebbe a formare il reddito imponibile e l'uscita a ridurlo; mentre l'entrata di capitale proprio non incrementerebbe il reddito imponibile, ma l'uscita contribuirebbe a ridurlo salvo che si tratti di rimborso ai soci o di fuoriuscita dei beni relativi all'impresa della persona fisica o dell'ente non commerciale (così vd. VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti*, cit., p. 752-753).

³ Oppure per le imprese in contabilità ordinaria dai mastri di banca e per i contribuenti minimi dall'estratto del conto corrente bancario (qualificato).

Poiché il LITS si ricollega alle movimentazioni finanziarie riscontrabili, in un determinato periodo, su Conti correnti qualificati^{mv}, esso consentirebbe di applicare una ritenuta d'imposta su ogni flusso finanziario intercorso tra i soggetti d'imposta.

Tale ritenuta – applicata dalle banche o dagli intermediari finanziari – sarebbe a titolo di acconto se il ricevente risiedesse in Italia, mentre avverrebbe a titolo definitivo se residente all'estero.

Nella prospettiva del sistema del Reddito liquido, la Sostituzione liquida consentirebbe, quindi, previa individuazione dell'aliquota personalizzata più opportuna, di mantenere la parità di gettito rispetto al sistema attuale.

I contribuenti verrebbero così a versare l'imposta a titolo definitivo solo nel caso in cui, nel periodo d'imposta, avessero conseguito un flusso finanziario netto positivo pari almeno alle imposte da versare (calcolate previo scomputo dei crediti e delle ritenute in acconto) e al minimo vitale.

Infine, nel caso in cui al termine del periodo risultasse una differenza finanziaria negativa, l'acconto versato potrebbe essere compensato dall'impresa nei periodi d'imposta successivi in cui fosse prodotto Reddito liquido o, nel caso questo non si verificasse prima della fine della vita dell'impresa, la maggiore imposta versata potrebbe essere convertita in contributi previdenziali⁴.

Giunti a questo punto, si può passare a svolgere qualche considerazione in merito al principio di capacità contributiva e all'attuale sistema.

3. Un richiamo al principio di capacità contributiva.

Il principio di capacità contributiva costituisce una «norma cardine»⁵ del sistema ed è espressione di un'esigenza di giustizia sostanziale, quale giusta ripartizione e razionale distribuzione del «peso» delle imposte sui singoli⁶.

Con la locuzione «in ragione» la norma introduce uno stretto collegamento tra il concetto di capacità contributiva, quale «idoneità o potenzialità a concor-

⁴ VERSIGLIONI M., *Reddito liquido e Imposta Liquida. Riforma fiscale e Modello Logico dell'Imposta*, in *Riv. tel. Dir. Trib.* 2021, p. 19.

⁵ Così si esprime FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, XII ed. riv., Milano, 2023, p. 157. Sul tema, tra gli altri, si vedano anche: GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

⁶ Vd. GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., p. 5, il quale, parlando della norma di cui al primo comma dell'art. 53 Cost., afferma che «si tende ad identificare sempre più gli ideali di giustizia ed eguaglianza nell'imposizione con cotesto principio, così, in definitiva, tale locuzione è divenuta sinonimo di giustizia tributaria»; MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 56. Vd. poi MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 12, secondo cui l'art. 53 Cost. espone «i fondamentali criteri di giustizia e razionalità fiscale».

rere ai carichi pubblici»⁷ e il fondamento dell'obbligazione tributaria: in modo tale che solo chi ha «capacità contributiva» possa essere chiamato a contribuire alle spese pubbliche⁸.

Tale conclusione trova conferma nella stessa connessione tra il principio in parola e il dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.⁹.

Similmente, infatti, anche il primo comma dell'art. 53 si pone in equilibrio tra l'interesse personale del singolo a non essere soggetto a un'imposizione superiore alla propria capacità e quello collettivo a che tutti concorrano alla spesa pubblica.

Poiché, quindi, l'attitudine economica rappresenta il contenuto essenziale della capacità contributiva, possono costituire il presupposto dell'obbligazione tributaria solamente quelle situazioni che siano, concretamente, manifestazione di «forza» economica o ricchezza fiscalmente apprezzabile¹⁰.

⁷ MANZONI I., op. cit., p. 56.

⁸ MANZONI I., op. cit., p. 13, sottolinea che l'espressione «in ragione» introduce un collegamento tra il *quid* o il *quantum* del prelievo tributario e la concreta attitudine del singolo a sostenere l'imposta. In tal senso pare esprimersi anche GIARDINA E., *Le basi economiche del principio della capacità contributiva*, cit., p. 433, secondo cui il principio di capacità contributiva non detta solamente un precetto relativo alla base imponibile, ma delinea anche un criterio di valutazione che dovrebbe orientare la determinazione e la misurazione del carico fiscale. Sul punto, lo stesso Autore, ult. op. cit., p. 435, evidenzia che la capacità contributiva sta ad indicare l'idoneità del contribuente a concorrere alle spese pubbliche e non già la mera attitudine, che attiene a tutti gli individui, ad essere soggetto passivo di un tributo. In senso parzialmente differente pare orientarsi FERLAZZO NATOLI L., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1979, p. 42, secondo cui il concetto di capacità contributiva non delinea il limite o la misura dell'imposta, che è individuabile esclusivamente in base al presupposto di fatto, ma si correla al concetto di capacità tributaria, intesa quale capacità ad essere soggetto passivo di un tributo. In tal senso il principio di capacità contributiva trova ragione d'essere solo in quanto collegato al presupposto di fatto del tributo, il quale deve essere un indice di capacità contributiva. Secondo G. GAFFURI, *La nozione della capacità contributiva e un'essenziale confronto di idee*, Milano, Giuffrè, 2016, p. 61, la capacità contributiva indica una realtà appartenente esclusivamente all'ordine economico, in quanto l'attitudine a sopportare il peso dell'imposta consiste nel possesso della ricchezza ovvero della sostanza che può essere sottratta dall'ente impositore.

⁹ FALSITTA G., op. cit., p. 158. Su tale correlazione concordano anche MANZONI I., op. cit., p. 20-21 e FERLAZZO NATOLI L., op. cit., p. 49, secondo cui il principio di capacità economica concretizza il più generale dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. Su tale aspetto, MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., pp. 62-95 e MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, p. 19-20, rileva come il concetto di solidarietà, da intendersi quale sintesi di libertà e socialità, si rispecchia anche nell'art. 53 Cost. e nel temperamento ivi rinvenibile tra la tutela dell'interesse collettivo e quella del singolo. Su tale ultimo aspetto, Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, Giuffrè, 1999, p. 89.

¹⁰ Così si esprimono GIARDINA E., op. cit., p. 439 e MANZONI I., op. cit., p. 123. Del resto, come rileva anche MANZONI I., op. cit., p. 71-72, il principio di capacità economica si lega a quelli di libertà economica e di tutela della proprietà di cui agli artt. 41 ss. Cost. Il rispetto delle libertà economiche, ivi compreso il diritto di programmazione e previsione, porta a dover interpretare il concetto di capacità contributiva in termini economici, nel senso che devono assumere rilevanza le reali situazioni economiche soggettive. L'incidenza sul principio di capacità contributiva degli artt. 41 e 42 Cost., ancorché solamente nei casi «estremi» in cui trovano applicazione leggi retroattive, è evidenziata anche da MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 330.

Così, la «capacità» economica evincibile dai fatti presupposto deve corrispondere ad una «effettiva» attitudine alla contribuzione, ovverosia un'attitudine «concreta», «certa» ed «attuale»¹¹.

Tale considerazione è stata condivisa dalla stessa Consulta che, dopo aver precisato come la nozione di «capacità contributiva» debba essere interpretata quale idoneità soggettiva all'obbligazione imposta, emergente dal presupposto a cui questa è collegata, ha sottolineato che tra l'indice presupposto e la sfera soggettiva del contribuente debba sempre sussistere un «collegamento effettivo». Similmente, inoltre, a «un indice effettivo» deve farsi riferimento anche per determinare la quantità dell'imposta¹².

Da questi insegnamenti è possibile trarre conferma che la «capacità» si debba manifestare in una idoneità economica «certa», non «potenziale» o «virtuale», del contribuente a concorrere alle spese pubbliche¹³.

¹¹ MOSCHETTI F., *Il princ. cap. contr.*, cit., p. 261. Sul punto vd. anche MARONGIU, op. cit. p. 112; nonché già MANZONI I., op. cit., p. 126, nota 22, secondo cui per cogliere la manifestazione diretta di capacità economica occorre fare riferimento al reddito «effettivo», che si distingue da quello «potenziale» o «virtuale». L'A., infatti, sottolinea che il reddito potenziale è una manifestazione solo indiretta della capacità economica che poggia su indizi presuntivi e che può trovare giustificazione in ragioni d'ordine contingente, da individuarsi nelle fattispecie in cui sia difficoltoso cogliere il reddito effettivo del contribuente, come nel caso dei redditi fondiari. L'A., però, evidenzia anche (p. 133) che in talune circostanze il riferimento al solo reddito effettivo, quantitativamente considerato, potrebbe apparire un criterio insufficiente a definire e a discernere le molteplici e diverse espressioni di capacità economica che si possono presentare.

¹² Corte Cost., sent. 26 giugno 1965, n. 50. In modo altrettanto chiaro si è espressa anche Corte Cost., sent., 28 luglio 1976, n. 200 che, nell'eseguire una distinzione tra presunzioni legittime ed illegittime, ha evidenziato come occorra «garantire il diritto del contribuente ad essere chiamato a concorrere alle pubbliche spese, solo in quanto in possesso di effettiva capacità contributiva e di idoneità effettiva, quindi, al pagamento delle imposte». Su questo aspetto, tuttavia, non pare inutile evidenziare lo sviluppo della giurisprudenza della Consulta, la quale, mentre inizialmente ha posto particolare attenzione sulla necessità che l'effettività sussista nel momento di collegamento con il presupposto di fatto dell'imposta (come si evince, ad esempio, da Corte Cost., 26 giugno 1965, n. 50), ha, poi, evidenziato – sulla scorta della considerazione che il soggettivo passivo del tributo è tenuto ad adempiere con tutto il proprio patrimonio all'obbligazione tributaria – che «sarebbe certamente riduttivo identificare la capacità contributiva, che è alla base di tale vincolo, con la proprietà di uno specifico bene patrimoniale ovvero con quella di un reddito, esprimendo, invece, essa l'idoneità generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche, in relazione alla molteplicità degli obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire» (Corte Cost., sent. 22 aprile 1997, n. 111). Con ciò slegando, quantomeno sotto un profilo quantitativo, il requisito dell'attitudine effettiva del singolo presupposto all'imposta

¹³ Su tale aspetto si consenta un rimando a quanto già evidenziato in Tosi L., *Il requisito di effettività*, in MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, pp. 104-105. In quell'occasione è stato evidenziato come il principio di capacità contributiva pone un preciso limite all'attività del legislatore e all'esercizio delle sue valutazioni discrezionali in merito alla disciplina di ogni singolo tributo, con risvolti che incidono sia sulle modalità e caratteristiche dell'imposizione, sia sulle modalità del suo accertamento e riscossione. In tal senso, già precedentemente MOSCHETTI F., *Il princ. cap. contr.*, cit., p. 262.

Si è però già anticipato che il requisito dell'«effettività» si correla anche ad una necessaria «attualità» del fatto-indice. In quanto la forza economica sottesa alla capacità contributiva va necessariamente colta in ragione del momento temporale in cui essa si verifica o si manifesta.

La questione si pone nel caso in cui la norma impositiva sia anticipi sia posticipi la definizione del presupposto, indice di forza economica. In entrambi i casi, infatti, la legge andrebbe a colpire un elemento che non costituisce attitudine alla contribuzione (perché potenzialmente venuto a mancare o perché non ancora venuto ad esistenza)¹⁴.

La Consulta, chiamata ad esprimersi sul tema della retroattività della legge tributaria, ha affrontato la questione, rilevando che – essendo la capacità contributiva collegata agli elementi essenziali della fattispecie impositiva – ove la norma abbia a presupposto fatti o elementi passati o, comunque, estenda effetti ad elementi passati, il rapporto tra imposizione e capacità contributiva potrebbe risultare spezzato¹⁵. Ne consegue che, sebbene non sia necessaria una perfetta coincidenza tra il momento impositivo e la manifestazione del presupposto dell'imposta, un collegamento temporale tra tali due elementi debba pur sussistere; diversamente venendo a mancare anche la ragionevolezza stessa dell'imposizione.

A fronte dei richiamati caratteri, si pone l'esigenza di individuare quali possano essere – ed eventualmente con quali limiti o in quali termini – gli elementi indice di capacità economica.

Tra essi, assume (principale, ancorché non esclusivo) rilievo il reddito riferibile al contribuente¹⁶.

Senonché, sorge spontaneo domandarsi come possa essere individuato il reddito – e, per quanto qui più interessa, il reddito d'impresa – da prendere in considerazione al fine di rispettare il principio costituzionale in parola.

A tal proposito, la dottrina ha colto la profonda differenza che vi è tra il reddito d'esercizio e il reddito totale d'impresa, quale sarebbe il reddito risul-

¹⁴ In termini più approfonditi vd. MOSCHETTI F., *Il princ. cap. contr.*, cit., p. 318 ss.; TOSI L., *Il requisito di effettività*, cit., p. 134-137.

¹⁵ Corte Cost., 16 giugno 1964, n. 45, si è espressa nel seguente modo: «Se, infatti, per capacità contributiva s'intende l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta e se tale idoneità deve porsi in relazione, non già con la concreta capacità di ciascun contribuente, ma col presupposto al quale la prestazione stessa è collegata e con gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria, si deve anche ritenere che, quando la legge assuma a presupposto un fatto o una situazione passati – non più esistenti, perciò, al momento in cui essa entra in vigore –, ovvero innovi, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva può risultare spezzato e il precetto costituzionale (“in ragione della capacità contributiva”) violato».

¹⁶ Che questo sia l'indice tipico e principale della capacità contributiva di un soggetto, quale forza economica e attitudine dello stesso a contribuire alle spese pubbliche è stato evidenziato anche in MANZONI I., cit., p. 126 e TOSI L., *Il requisito di effettività*, cit., p. 101.

tante dall'intero arco temporale di vita dell'impresa, in assenza di suddivisione in singoli esercizi.

La considerazione si è posta poiché, se il secondo «dato» appare più «certo», in quanto derivante dalla semplice sottrazione dei costi e dei ricavi complessivi e ormai definiti, il primo, giustificato dalla necessità di descrivere l'andamento dell'azienda in funzionamento, sconta le incertezze derivanti (in particolar modo) dalle operazioni non integralmente concluse alla fine dell'esercizio considerato¹⁷.

Ove, quindi, si volesse interpretare in modo rigoroso il requisito di «certezza», l'imposizione dovrebbe avvenire considerando l'intero arco temporale della vita del contribuente, ossia il reddito totale d'impresa.

È vero, però, che un tale operare sarebbe impraticabile, soprattutto per necessità finanziarie e operative, non potendo l'Amministrazione finanziaria attendere sino alla cessazione dell'impresa per poter verificare e liquidare l'imposta.

Si è così sottolineato che il reddito da assumere ai fini dell'individuazione del fatto presupposto non esprime un valore storico e puntuale, ma è da considerarsi quale risultato di una scelta metodologica legata alla razionale valutazione del legislatore¹⁸.

A quanto detto occorre aggiungere una riflessione in merito alle peculiari esigenze a cui deve far fronte il legislatore fiscale, in quanto anch'esse traspaiono dal primo comma dell'art. 53 Cost., nella parte in cui richiede il concorso di «tutti» alle «spese pubbliche»¹⁹.

Lo stesso requisito di «effettività» deve, dunque, trovare un bilanciamento nell'esigenza di concorrere alle spese e di garantire l'«interesse» alla certezza dell'obbligazione, alla facilità dell'accertamento e della riscossione, così come alla necessità di impedire evasioni o elusioni d'imposta²⁰.

¹⁷ ONIDA P., *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, IV ed. emend., Milano, Giuffré, 1974, p. 16. Sul punto, CROVATO F., *L'imputazione a periodo delle imposte sui redditi*, Padova, Cedam, 1996, p. 4 ss. evidenzia come, a rigore e in termini astratti, anche al fine di commisurare l'imposta all'effettiva capacità contributiva manifestata, il reddito dovrebbe essere calcolato alla fine dell'esistenza dell'impresa, prendendo in considerazione l'insieme di tutti gli accadimenti economici, ormai stabilizzati. Tuttavia, lo stesso A. rileva l'impraticabilità di una tale soluzione e la conseguente necessità di individuare un diverso e più breve intervallo temporale a cui ancorare la determinazione del reddito.

¹⁸ GALLO F., *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, p. 462. Così anche BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002, p. 241.

¹⁹ GRIZIOTTI B., *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, Giuffré, 1956, p. 171 evidenzia come le disposizioni di cui all'art. 53 riguardano il rapporto tra le spese pubbliche e le entrate che servono a coprirle, in ragione della capacità contributiva.

²⁰ Tali necessità vengono rilevate, tra gli altri, anche da DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, V ed., Milano, Giuffré, 2006, p. 487 e GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, Milano, Cedam, 2016, p. 67. Sul punto merita richiamare anche MOSCHETTI F., *Il princ. cap. contr.*, cit., p. 285, il quale, rilevando il duplice ruolo del primo comma dell'art.

La Consulta²¹, del resto, ha attribuito particolare rilievo a tali aspetti, evidenziando che il concorso alle spese pubbliche non costituisce solamente un inderogabile dovere di solidarietà, ma è il presupposto stesso affinché lo Stato possa finanziare e garantire il sistema dei diritti costituzionali²².

4. Il criterio di competenza e il criterio di cassa.

Si è detto che una delle sfaccettature in cui si suddivide il prisma dell'«effettività» è il requisito dell'«attualità», il quale, nonostante venga generalmente richiamato al fine di valutare la bontà di norme ad efficacia retroattiva o di disposizioni che prevedono acconti d'imposta, pare poter assumere valore anche per l'individuazione del momento temporale di insorgenza dei componenti di reddito.

Nell'ambito della scienza ragionieristica²³ sono stati tradizionalmente individuati due differenti criteri: quello di «cassa» e quello di «competenza».

In questa sede appare opportuno soffermarsi anche sulle differenze che vi sono tra questi. Infatti, se, da un lato, il principio di «competenza» è quello tipicamente invalso nelle scienze aziendalistiche-contabili al fine di rappresentare il reddito d'impresa, dall'altro lato, il sistema del LITS, oggetto della proposta di Marco Versiglioni, si distanzia nettamente da tale tradizionale criterio, avvicinandosi – ancorché non identificandosi – ad un sistema di «cassa».

Si è anticipato, infatti, come il LITS, basandosi sul rendiconto finanziario, è volto proprio a cogliere e colpire i flussi di Reddito liquido, come flussi di «cassa» netti, flussi che possono derivare da movimentazioni finanziarie legate a componenti reddituali o patrimoniali²⁴.

Ebbene, mentre con il criterio di «cassa» ciò che acquista rilevanza è la variazione numeraria, essendo dirimente, ai fini dell'imputazione dell'entrata (o dell'uscita), il momento in cui è avvenuto l'incasso (o l'esborso), in quello

53, ovvero sia la tutela dell'interesse della finanza alla tassazione di tutti coloro che sono titolari di capacità contributiva e l'interesse del contribuente a concorrere nei limiti della propria attitudine effettiva, afferma che l'art. 53 Cost. risulterebbe violato sia nel caso in cui siano lasciate prive di imposizione determinate manifestazioni di ricchezza sia nel caso in cui i contribuenti siano chiamati a versare imposte sulla base di elementi sintomatici di una ricchezza inesistente. Da qui, l'A. fa discendere l'illegittimità dell'uso delle presunzioni assolute e, solo in taluni casi, di quelle relative.

²¹ Corte Cost., sent., 23 dicembre 2019, n. 288.

²² In tal senso, GALLO F., *Le ragioni del Fisco*, cit., p. 62-3, sottolinea che la tassazione è l'unico strumento che ha l'operatore pubblico per garantire e difendere la stessa proprietà e patrimonio di ogni consociato, come anche per realizzare il riparto dei carichi pubblici secondo «uguaglianza sostanziale» e al fine di promuovere la crescita culturale e lo sviluppo economico.

²³ Come evidenziato da autorevole dottrina ragionieristica e aziendalistica, le ricerche di ragioneria volgono l'attenzione anche ai fatti e ai fenomeni relativi all'azienda, tra cui i problemi relativi alla determinazione quantitativa dei fenomeni analizzati, così come i procedimenti di rilevazione, elaborazione e rappresentazione degli stessi, così ONIDA P., *Le discipline economico aziendali*, II ed. riv., Milano, Giuffrè, 1951, p. 268-269.

²⁴ Come accade, per esempio, nel caso di percezione di un finanziamento.

di «competenza», ai fini dell'imputazione del ricavo (o del costo) rileva il momento in cui si verificano i fatti o le operazioni che danno luogo agli elementi di reddito positivi o negativi. In altre parole, ciò che in quest'ultimo caso determina la scelta del periodo temporale è il momento in cui le operazioni o i fatti generatori degli elementi di reddito (ossia costi o ricavi) sono avvenuti o maturati, risultando indifferente la manifestazione numeraria (l'incasso o l'esborso effettivo)²⁵.

Il criterio di competenza è quello tipicamente invalso nelle scienze aziendalistiche-contabili, ove sussiste la necessità di determinare i risultati economici dell'azienda nel corso di vita della stessa, non solo per consentire una corretta gestione, ma anche per ottenere il riscontro di risultati periodici²⁶.

È vero, però, che la suddivisione della gestione dell'impresa (così come la rilevazione dei dati e del reddito) in un periodo di tempo prefissato porta con sé un elemento di attrito con la realtà fattuale dell'azienda, che non si risolve in un sistema di atti e fatti destinati a concludersi con la fine del periodo amministrativo, bensì consiste in un complesso di operazioni giustapposte, complementari e coordinate, che determinano il fluire e il funzionamento continuo dell'impresa.

Per tale caratteristica, la scienza contabile ha evidenziato che, sebbene per il tramite del sistema delle scritture contabili sarebbe pur possibile rilevare le singole variazioni di capitale avvenute per ogni specifica operazione, tale risultato non sarebbe significativo proprio per la complementarità e il coordinamento tra le molteplici operazioni poste in essere²⁷. Cosicché, la variazione

²⁵ Del resto, l'impresa altro non è che uno strumento al servizio dell'uomo, diretto cioè a soddisfarne le esigenze economiche. Sul punto vd. ROSA L., *Il principio di competenza*, in G. TABET (a cura di), *Il reddito d'impresa*, Vol. I, Padova, Cedam, 1997, p. 123-4. CICOGNANI A., *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, Cedam, 1980, p. 140-141. REPOLE A., *Il bilancio d'esercizio e il reddito d'impresa*, Milano, Guerini, 1996, p. 189-190, ove è sottolineato il differente effetto che viene a crearsi tra l'utilizzo del sistema di «cassa» piuttosto che di quello di «competenza». Infatti, mentre in un caso viene colto il flusso finanziario della gestione aziendale, nell'altro si pone attenzione al momento di maturazione dei ricavi e dei costi.

²⁶ ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, II ed. accr., Milano, Giuffré, 1970, p. 81, difatti evidenzia che la determinazione del reddito complessivo dell'impresa, ovvero del reddito individuato al termine della gestione dell'impresa stessa, pur essendo sicuramente un dato definitivo, porta con sé la tendenziale inutilità pratica del risultato, che potrebbe essere riscontrabile solo dopo molti anni e, comunque, sarebbe inidoneo ad un controllo dell'andamento aziendale, come anche di una verifica della possibilità di distribuire le eventuali utilità create dall'impresa.

A fronte della necessità di suddividere la vita dell'impresa in periodi amministrativi, è stata convenzionalmente determinata la durata in un anno. A tal proposito, ID, *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, cit., p. 81 sottolinea che la scelta del periodo annuale, di per sé solamente consuetudinaria, troverebbe ragione nella constatazione che tanto la produzione quanto il consumo presentano esigenze in manifestazioni annuali di molti fenomeni più o meno ricorrenti

²⁷ Così vd. ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, cit., p. 85-87 e ONIDA P., *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, Milano, Giuffré, 1974, p. 23. Su tale aspetto,

del capitale non potrebbe essere correttamente valutata se non si prendessero in considerazione le operazioni economiche nel loro complesso²⁸.

La necessità di cogliere la variazione del capitale per effetto dei fatti di gestione posti in essere nel corso di un determinato periodo e, dunque, del reddito di esercizio ha portato a fare utilizzo del principio di «competenza», nonché del connesso principio di correlazione tra costi e ricavi, in base al quale i primi assumono rilevanza quando sono realizzati i ricavi che contribuiscono a produrre²⁹.

Da qui, però, è contestualmente emersa anche un'ulteriore esigenza: quella di utilizzare «assunzioni» o «previsioni» per l'individuazione del reddito stesso. Difatti, poiché alla fine del periodo amministrativo talune operazioni non sono concluse e il correlato fatto finanziario non si è ancora verificato o, al contrario, pur essendosi integralmente verificato produce effetti e ha ripercussioni su fatti di gestione futuri, si è posta l'esigenza di effettuare delle valutazioni «pensate» o «previste» per determinati elementi (positivi o negativi) di reddito³⁰.

SANTESSO E. e SÒSTERO U., *I principi contabili per il bilancio d'esercizio*, Milano, Egea, 2016, p. 44, rilevano come il principio di competenza consenta di assegnare ad ogni esercizio l'effetto delle operazioni avvenute in quell'esercizio. Ciò perché permette di attribuire ad ogni periodo il valore, positivo o negativo, del ciclo o processo produttivo (iniziato con lo scambio dei fattori produttivi tra impresa e fornitori e concluso con la vendita dei prodotti a cui tali fattori sono incorporati) che si dipana nell'arco di più esercizi.

²⁸ Così, QUATRARO B., *Il bilancio di esercizio*, Milano, Giuffrè, 1989, p. 55, giustifica la preferenza del principio di «competenza» rispetto a quello di «cassa» per il «suo maggiore rigore logico e formale».

²⁹ Il principio di correlazione costi-ricavi prevede che i componenti negativi vadano «correlati» ai componenti positivi a cui si riferiscono, cioè vadano imputati al periodo o ai periodi in cui i costi contribuiscono alla produzione dei ricavi. Secondo SUPERTI FURGA F., *Reddito e capitale nel bilancio di esercizio*, Milano, Giuffrè, 1991, II ed., p. 27, tale principio è ciò che caratterizza il criterio di imputazione per «competenza economica» e che lo distingue dalla «competenza temporale». Nonostante il principio di correlazione sia generalmente considerato collegato al principio di «competenza», parte della dottrina (vd. ZIZZO G., in FALSITTA G. (a cura di), *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, cit., p. 360 nota 56) ha evidenziato che questo potrebbe essere collegato anche al principio di cassa.

Sul punto, merita, infine, evidenziare l'opinione di SANTESSO E. e Sòstero U., *I principi contabili per il bilancio d'esercizio*, cit., pp. 55-58, secondo cui, diversamente dal principio di competenza economico-aziendale, l'esigenza di correlare i componenti positivi e negativi del reddito sarebbe sconosciuta al legislatore fiscale. Tuttavia, in ambito tributario, la correlazione tra costi e ricavi si verificherebbe sotto una differente prospettiva per mezzo dell'applicazione del principio di inerenza che induce il contribuente a collegare e ad imputare il costo al periodo di imputazione del relativo ricavo.

³⁰ Vd. ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, cit., p. 87. Secondo CICOGNANI A., *L'imposizione del reddito d'impresa*, cit., p. 65, poiché il bilancio è costituito da una serie di valutazioni e apprezzamenti dei dati di scienza, non sarebbe appropriato parlare di «utili realmente conseguiti». L'A. (p. 74-5 e 92-93) precisa, inoltre, come in quest'ottica la correlazione costi-ricavi, elementi costituenti il reddito del singolo esercizio, è in parte convenzionale e astratta, risentendo della nozione di reddito alla quale la determinazione è volta. Infatti, se è pur

Sotto questo profilo il reddito d'esercizio assume un aspetto necessariamente relativo, poiché fondato su dati non strettamente certi, sebbene pur sempre indicativi o significativi di una determinata potenzialità economica.

Si potrebbe, però, notare che, ferme le differenze tra il funzionamento dei sistemi di imputazione reddituale («cassa» e «competenza»), le discrasie valoriali che si verificano applicando l'uno piuttosto che l'altro metodo possano essere significative ove il periodo di tempo preso in considerazione sia di breve durata; al contrario, queste dovrebbero assottigliarsi – e i due criteri dovrebbero tendere alla convergenza – nel caso in cui si allunghi il periodo temporale considerato³¹. Ciò sino a raggiungere la coincidenza nel caso in cui si prenda in esame l'intero arco temporale di vita del contribuente.

Difatti, lo si è detto in merito all'attività di impresa, ove il periodo di riferimento sia quello dell'intera esistenza, il reddito complessivo sarebbe individuato dalla differenza tra ricavi e costi che, in tale condizione, dovrebbe coincidere a prescindere dal criterio prescelto.

Ora, è noto che l'individuazione del metodo di imputazione temporale del reddito assume pregnanza anche nell'ambito della normativa fiscale.

A questo è stata attribuita particolare dignità con la riforma tributaria del 1971³², nel cui contesto, il legislatore ha fatto utilizzo di entrambi i criteri di imputazione temporale.

Quale criterio generale, è stato assunto il principio di «cassa»³³, in ragione della maggiore certezza all'effettiva realizzazione sia delle entrate sia delle uscite³⁴. Diversamente, con specifico riferimento al reddito d'impresa, il crite-

vero che lo scopo del bilancio è – sia per la normativa civilistica sia per quella fiscale – l'individuazione del reddito d'esercizio, le finalità che le due branche dell'ordinamento perseguono appaiono differenti: la distribuzione degli utili e l'informazione all'«esterno» sull'andamento della società, la prima e il prelievo tributario per lo stato, la seconda. Una tale diversità, porta con sé, come si dirà meglio successivamente, anche una diversità di regole per determinare il reddito d'esercizio nei due differenti settori.

³¹ In tal senso, oltre a VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido', op. cit.*, 745 ss., vd. anche BELLOTTI R. E QUARANTINI S., *Il cash flow operativo come possibile proxy del reddito d'esercizio imponibile per cassa*, in *Il fisco*, 2017, 9, p. 815; KNOLL M.S., *An accretion corporate tax*, Stanford law review, 1996, vol. 49, n. 1, p. 37 e nota 205 con richiamo allo studio di DODGE J. M., *The Logic of Tax: Federal Income Tax Theory and Policy*, 1989, p. 190-91.

³² Con ciò richiamando sia la legge delega, 9 ottobre 1971, n. 825, sia il successivo decreto attuativo n. 597 del 1973.

³³ Il quale è adottato per i redditi di capitale, di lavoro dipendente (per cui l'art. 51, c. 1, Tuir prevede il c.d. principio di cassa «allargato»), di lavoro autonomo, per il regime dei forfettari di cui all'art. 1, c. 54 ss., della l. 23 dicembre 2014, n. 190, nonché per talune categorie dei redditi diversi.

³⁴ In questi termini si esprime chiaramente CICOGNANI A., *L'imposizione del reddito d'impresa*, cit., p. 141.

rio utilizzato, in accordo con le richiamate previsioni della scienza aziendalistica³⁵, è stato quello di «competenza»³⁶.

Ciò in quanto il reddito d'impresa presenta talune peculiarità – tra cui l'estrema complessità della sua formazione, legata anche alla combinazione di molteplici fattori produttivi di differente natura³⁷ – che necessitano di essere

³⁵ L'art. 2, n. 16 della legge 825/1971 ha dato incarico al legislatore delegato di prevedere sistemi di «determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo». Così intendendo richiamare proprio i principi previsti dalle scienze aziendalistiche. Nella relazione alla legge 825/1971, la quarta commissione permanente alla Camera, richiamando la relazione ministeriale che rinviava per l'individuazione del reddito d'impresa «ai criteri e metodi indicati dall'economia aziendale nella determinazione del reddito d'impresa» ha sottolineato che, sulla scorta di tale precisazione, il concetto di reddito e l'utile da sottoporre a prelievo fiscale deriva dalla scienza economica e, conseguentemente, il diritto tributario – nel determinarlo concretamente – deve adeguarsi ad essa (cfr. in *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1972, parte V, p. 130). Così, è stato affermato (cfr. CANNAS F., *Brevi riflessioni sul rapporto tra i principi di competenza e di capacità contributiva alla luce della più recente giurisprudenza eurocomunitaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 3, 2022, p. 1228) che, nonostante il principio di «competenza» in materia tributaria introduce disposizioni peculiari per la determinazione del reddito ai fini fiscali, l'ispirazione primaria è rinvenibile nel criterio di «competenza» economica elaborato dalle scienze aziendalistiche. Sull'effettivo recepimento dei riscontri civilistici in tema di «competenza», sebbene con i necessari adattamenti, si esprimono anche BEREGHI A. e STROBINO O., *Il reddito d'impresa*, Milano, Cedam, 1992, p. 25. Sul punto, LUPI R., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1990, p. I, p. 715-6 rileva come il bilancio civile abbia influenzato la normativa tributaria in ragione della preesistenza rispetto ai moderni sistemi d'imposizione diretta e del ruolo che lo stesso ha ricoperto nel periodo in cui si sono stabiliti i criteri d'imposizione del reddito delle società.

³⁶ NANULA G., *Il principio di competenza nella tassazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. fin. sci. fin.*, 1986, p. 207, evidenzia come il principio di competenza, ai fini della determinazione del reddito tassabile, è stato introdotto esplicitamente per la prima volta con la riforma del 1971. In epoca precedente, infatti, il T.U. sulla ricchezza mobile non richiamava tale principio, posto che il bilancio e le scritture contabili venivano richiamate (dall'art. 25) ai soli fini dell'accertamento del reddito, tramite il c.d. metodo della rotazione dei bilanci (sul punto, vd. anche BIAMONTI L., *Presunzione di verità del bilancio e accertamenti di ricchezza mobile*, in *Recenti aspetti caratteristici del diritto tributario italiano*, Roma, Foro Italiano, 1938, p. 11; SAMMARTIN D., *L'accertamento di ricchezza mobile in base a bilancio*, III ed., Vicenza, Officina Tipografica Vicentina, 1952, p. 67). Su tale aspetto, CICOGNANI A., *L'imposizione del reddito d'impresa*, cit., p. 141, sottolinea che la scelta dell'utilizzo dei comuni principi contabili per la determinazione del reddito d'impresa si sarebbe resa necessaria anche per il fatto che l'adozione del criterio di cassa «avrebbe portato a risultati talmente abnormi da risultare d'impossibile applicazione». Diversamente, ROSA L., *Il principio di competenza*, cit., p. 124, rileva che la scelta del principio di competenza deriverebbe dalla maggiore attendibilità del bilancio e, quindi, da una maggiore vicinanza del risultato economico emergente dal bilancio di esercizio alla situazione economica reale dell'azienda, salve alcune rilevanti eccezioni. Vd. anche GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 47, il quale sottolinea che, in ossequio alle valutazioni del legislatore della riforma del '71, il bilancio d'esercizio rappresentava il migliore strumento a disposizione per misurare l'incremento reddituale di un determinato periodo d'imposta.

³⁷ Sulle peculiari caratteristiche dei redditi d'impresa vd. anche TINELLI G., *Bilancio d'e-*

tenute in considerazione e che solo il criterio di competenza appare in grado di poter cogliere.

Il principio, richiamato nell'ambito della riforma del 1971³⁸ ha, poi, trovato applicazione anche nel d.p.r. 917/1986, all'art. 109³⁹.

Da ultimo, merita richiamare il peculiare trattamento delle «imprese minori» che non hanno optato per il regime della contabilità ordinaria⁴⁰; per le quali l'art. 66 Tuir (così come novellato dall'art. 1, c. 17, lett. a, l. 11 dicembre 2016, n. 323) prevede un sistema «improntato al criterio di cassa», ovvero consistente in un principio misto «cassa-competenza».

5. L'autonomia dei periodi di imposta.

L'individuazione del criterio di imputazione del reddito si correla strettamente all'arco temporale entro cui deve essere circoscritta la situazione di fatto oggetto dell'imposta, ovvero ai periodi d'imposta e al «principio di autonomia» degli stessi.

L'art. 7 Tuir, ripreso per quanto concerne i soggetti Ires dall'art. 76, prevede che l'imposta sia dovuta per «periodi», a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

Similmente alle necessità sorte nelle scienze contabili-aziendali, anche nell'ambito del diritto tributario si è manifestata l'«esigenza di

esercizio, principio contabili internazionali e accertamento tributario (Parte I), in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, p. 174.

³⁸ In tale occasione, il legislatore ha ritenuto che al fine di adeguare il reddito imponibile a quello «effettivamente prodotto» sarebbe stato opportuno fare riferimento alle scritture contabili e ai criteri e metodi indicati dall'economia aziendale per la determinazione del reddito d'impresa, ivi compreso il principio di attribuzione per competenza dei componenti reddituali. Nella relazione reale del Ministro delle finanze (Atti Camera, V legislatura, stampato n. 1639), in *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1972, p. 35-6. Nonostante in quell'occasione fosse stato constatato che la determinazione del reddito d'impresa poteva essere individuata con certezza solamente al momento della liquidazione dell'impresa, poiché se l'azienda è in funzionamento conseguono valutazioni presuntive e rettifiche differenti a seconda della determinazione del reddito in senso economico o fiscale. Così la Relazione della VI Commissione permanente alla Camera: prima relaz. Bima, in *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, cit., p. 89.

³⁹ Il principio di «competenza» previsto per il reddito d'impresa presenta, come noto, talune eccezioni per alcuni componenti sia negativi sia positivi che vengono imputati in base al differente criterio di «cassa». A tal proposito, in materia di costi, è possibile richiamare i compensi degli amministratori (art. 95, c. 5, Tuir), gli oneri fiscali e contributivi (art. 99 Tuir), le erogazioni liberali (art. 100, c. 2, Tuir), gli interessi di mora, anche attivi (art. 109, c. 7, Tuir). Per quanto riguarda i componenti positivi che trovano applicazione per «cassa» è possibile, invece, richiamare gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'Ires, che concorrono a formare reddito nel periodo in cui sono percepiti (59, c. 1, e 89, c. 2 Tuir).

⁴⁰ Art. 18 d.p.r. 600/1973.

periodizzare»⁴¹, ovvero di suddividere il ciclo di vita del contribuente in periodi temporali limitati, in ragione della risoluzione di taluni problemi pratici⁴².

Ora, se è pur vero che l'autonomia dei periodi d'imposta (come convenzionalmente individuati⁴³) e dell'obbligazione tributaria non deve essere assunta in termini assoluti, trovando essa pur sempre un limite nei fatti o negli elementi che presentano natura pluriennale⁴⁴, tale principio ha una portata e un'importanza significativa. Tanto più a fronte dell'interpretazione che ne ha fornito la Suprema Corte nell'ambito dell'applicazione delle regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito.

In tale contesto, infatti, la Corte di Cassazione ha ribadito l'importanza di tale principio, sottolineando che non è «consentito al contribuente di scegliere il periodo in cui registrare le passività secondo la propria convenienza»⁴⁵.

Tanto che la Corte è giunta a negare la possibilità di compensare le imposte non versate nell'annualità in cui è stato dedotto il costo non di competenza, con quelle corrisposte in eccesso nell'anno di competenza⁴⁶.

E ciò indipendentemente dal fatto che fosse configurabile o meno un danno erariale⁴⁷, in quanto, afferma la Corte, «le regole sull'imputazione temporale

⁴¹ L'espressione è ripresa da CROVATO F., *L'imputazione a periodo delle imposte sui redditi*, cit., p. 3, il quale sottolinea come nell'ambito fiscale, l'esigenza pratica di individuare dei periodi temporali relativamente brevi risulta essenziale, non essendo possibile, per l'Amministrazione finanziaria, attendere l'intero arco di vita del contribuente prima di poter verificare la sua situazione reddituale complessiva. Del resto, le entrate dello Stato devono fronteggiare esigenze che emergono con scadenze molto più ravvicinate rispetto al ciclo di vita media di un contribuente persona fisica o giuridica. Similmente anche MENCARELLI S., in TINELLI G. (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, cit., p. 81, secondo cui la determinazione annuale del periodo d'imposta è condizionata a ragione dell'imposizione pubblicistica del bilancio dello Stato.

⁴² Tra cui la necessità di soddisfare le esigenze di bilancio dello Stato.

⁴³ Come evidenziato anche da Cass., SS.UU., 25 marzo 2021, n. 8500, il periodo di riferimento è stato convenzionalmente individuato dal legislatore nell'anno solare o, per le società, nell'anno di esercizio, salvo eventuali eccezioni come avviene per il caso del «maxiperiodo consorsuale».

⁴⁴ Così, a titolo esemplificativo, Cass., 24 aprile 2018, n. 9938. Su tale problematicità, un esempio è rinvenibile nelle rimanenze finali di un anno che costituiscono le rimanenze iniziali dell'anno successivo, oppure, nella possibilità di riportare le perdite nei periodi d'imposta successivi. Del resto, è la stessa giurisprudenza di legittimità a limitare la portata del principio dell'indifferenza della fattispecie costitutiva di un determinato periodo rispetto ai fatti relativi ad un diverso esercizio, evidenziando che una tale indifferenza si giustifica solamente per quei fatti che possono variare da periodo a periodo, ma non anche per quegli elementi che hanno carattere tendenzialmente permanente (*ex multis* vd. Cass., sez. V, sent., 26 luglio 2023, n. 22706).

⁴⁵ Cass., sez. V, sent., 27 aprile 2023, n. 11189.

⁴⁶ Cfr. Cass., sez. trib., sent., 23 aprile 2020, n. 8068 con nota di BOCCALETTE G., *Accertamenti su errori di competenza senza danno per l'Erario: un lungo cammino non ancora approdato al traguardo finale*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2020, 10, p. 804. L'impossibilità di compensare deve, però, essere esclusa, in ragione del dettato della circolare Agenzia delle Entrate, 2 agosto 2012, n. 31/E, nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, purché sussistano le condizioni dettate dal predetto documento di prassi.

⁴⁷ Cass., sez. V, ord., 8 gennaio 2024, n. 497.

dei componenti negativi ... sono inderogabili» e al contribuente non può essere attribuita la possibilità di «alterare il risultato della dichiarazione»⁴⁸.

Cosicché, proprio in ragione dell'autonomia dei periodi d'imposta, è stato affermato che l'Amministrazione finanziaria non ha nemmeno il dovere di rettificare il reddito dell'esercizio a cui sono riferibili, per competenza, i costi (precedentemente) sconosciuti; sussistendo solamente il diritto del contribuente di presentare istanza di rimborso della maggiore imposta versata nell'anno in cui il costo – sebbene di competenza – non sia stato dedotto⁴⁹.

La conferma della rilevanza dei criteri di imputazione del reddito si rinviene, poi, nella normativa sanzionatoria.

Invero, nonostante la misura più mite, il quarto comma dell'art. 1 del d.lgs. 471/1997 prevede che si applichi la sanzione di cui al comma 2 della medesima disposizione, ridotta di un terzo, anche ove l'infedele dichiarazione sia dovuta ad un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito⁵⁰.

Da ciò, si può dedurre l'importanza delle modalità con cui viene distribuito il *quantum* dell'obbligazione tributaria, dal momento che anche il semplice errore di imputazione temporale dei componenti reddituali – ancorché con una sanzione di minor ammontare rispetto ad altre violazioni – viene espressamente censurato dall'ordinamento.

Per tale ragione pare che, nonostante nel medio-lungo periodo i criteri di imputazione temporale dovrebbero tendere a convergere, la scelta dell'uno o dell'altro non sia irrilevante, dovendosi pur sempre tenere in considerazione anche le peculiari esigenze fiscali, tra cui quella di bilancio dello Stato.

6. Il criterio di competenza. L'origine e il principio di derivazione.

Si è sopra ricordato come il criterio di «competenza» tragga origine nell'ambito delle scienze aziendalistiche, giustificandosi nella necessità di individuare il risultato economico di ciascun esercizio e di come esso sia assunto quale metodo di base per l'imputazione del reddito nei singoli periodi d'imposta.

⁴⁸ *Ex multis*: Cass., sez. V, ord., 16 luglio 2021, n. 20431; Cass., sez. V, sent., 27 aprile 2023, n. 11189.

⁴⁹ Così, Cass., sez. V, sent., 3 marzo 2017, n. 5440; più recentemente vd. anche Cass., sez. V, ord., 22 febbraio 2022, n. 5696.

⁵⁰ Va vista positivamente, in argomento, la previsione dell'ultimo periodo della medesima disposizione, in base alla quale l'errore sull'imputazione deve essere sanzionato con la misura fissa di 250 euro nel caso di assenza di danno per l'erario.

Come già accennato, la scelta del criterio di «competenza» è stata formulata esplicitamente con la riforma del 1971⁵¹, coerentemente con la decisione di porre a base della determinazione del reddito il bilancio contabile d'esercizio.

Così, l'art. 52 del d.p.r. 597/1973 ha previsto che «Il reddito d'impresa è costituito dagli utili netti conseguiti nel periodo d'imposta, determinati in base alle risultanze del conto dei profitti e delle perdite con le variazioni derivanti dai criteri stabiliti nelle successive disposizioni di questo titolo».

La norma ha, dunque, introdotto il c.d. principio di derivazione o dipendenza («parziale») dell'imponibile fiscale dal risultato del conto economico civile, poi ripreso dall'art. 83 Tuir.

L'elaborazione sistematica delle risultanze contabili nel bilancio d'esercizio costituisce, quindi, la base di partenza per la determinazione del reddito d'impresa.

Le ragioni che storicamente sono state poste a giustificazione della ragionevolezza della scelta di ancorare il reddito al bilancio di esercizio sono molteplici.

Prima tra queste è la ritenuta efficacia rappresentativa che il risultato del conto economico ha rispetto alla capacità contributiva del soggetto, dal momento che costituirebbe il risultato finale di un procedimento particolarmente affidabile ed attendibile, in quanto idoneo a rilevare analiticamente ogni fatto di gestione sulla scorta di un complesso di regole proprie, correlato da specifiche

⁵¹ Precedentemente alla riforma degli anni '70, pur assumendo un rilievo più o meno significativo nell'ambito della determinazione del reddito delle imprese che lo redigevano, il bilancio non ha assunto espressamente fondamento nella determinazione del reddito. Tuttavia, in chiave storica, la rilevanza del ruolo assunto dal bilancio potrebbe essere fatta risalire al T.U. sulla ricchezza mobile (L. 4021/1877), che, nell'ambito delle disposizioni in materia di accertamento, all'art. 25, prevedeva che i redditi degli enti dovessero essere determinati in base al bilancio dell'anno precedente, indipendentemente dalle risultanze dell'anno in corso (c.d. principio della rotazione dei bilanci). La norma appena richiamata è stata successivamente interpretata nel senso di attribuire e riconoscere al bilancio una presunzione di veridicità, i cui risultati, quindi, dovevano rappresentare la base normale del tributo, salva la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di fornire la prova contraria (cfr. BIAMONTI L., *Presunzione di verità del bilancio e accertamenti di ricchezza mobile*, cit., p. 11 ss.; LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sci. fin.*, 1981, parte I, p. 566). Per un richiamo ancora più risalente al ruolo del bilancio in ambito fiscale, vd. GALEOTTI G., *Le origini dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile in Italia*, Milano, Giuffrè, 1967, p. 109, secondo cui la prima volta che è stata prevista la necessità di effettuare un'imposizione in base al bilancio è da far risalire alla legge n. 1184 del 23 maggio 1851 vigente in Piemonte e relativa all'imposizione sulle rendite dei corpi morali e dei beni di manomorta. Per una ricostruzione sull'origine del principio di derivazione si può vedere GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 9 ss.). Secondo TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1991, p. 164, invece, la riforma del 1971 non ha introdotto alcuna novità nel collegare il reddito imponibile a quello economico. Al contrario, a parere dell'A., ciò che sarebbe venuto a mutare sarebbe stata la generalizzazione dell'individuazione del reddito imponibile su base contabile, esteso, nelle intenzioni del legislatore, a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese.

tutele sia legali sia di tipo indiretto, quale il controllo di fatto di coloro che hanno interessi specifici e contrastanti all'interno dell'impresa⁵².

Con tale primaria ragione, hanno – quantomeno in origine – concorso altre giustificazioni: la circostanza che il reddito, così determinato, sarebbe equo ed effettivo, derivando dall'insieme delle rilevazioni contabili⁵³; l'economicità e la semplificazione di tale sistema, essendo basato su uno strumento preciso – in quanto analitico nella rappresentazione dei singoli fatti di esercizio – di cui le imprese già hanno disponibilità e necessità per fini civilistici e di gestione interna⁵⁴; l'accertabilità della base imponibile da parte dell'Amministrazione finanziaria, nonché la possibilità di fungere quale strumento di tutela del contribuente⁵⁵.

Il legislatore ha, però, previsto che il principio di derivazione sia solo «tendenziale», ovvero costituisca la base su cui vadano poi ad incidere specifiche rettifiche⁵⁶. Ciò per evitare il rischio di ancorare la materia imponibile ad un reddito determinato sulla scorta dell'integrale applicazione della disciplina civilistica e delle valutazioni e previsioni che, sebbene regolate da norme di principio, tale normativa lascia alla discrezionalità del redattore⁵⁷.

⁵² Così, TINELLI G., *Bilancio d'esercizio, principio contabili internazionali e accertamento tributario*, cit., p. 186, nonché ZIZZO G., *Il principio di derivazione a dieci anni dall'introduzione nell'Ires*, in *Rass. Trib.*, 2014, 6, p. 1306. Vd. anche GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 53 ss. il quale evidenzia che la contabilità societaria costituirebbe storicamente lo strumento migliore per l'individuazione del reddito, in quanto, pur rimanendo uno strumento convenzionale, è idoneo a cogliere il valore che più fedelmente rappresenta l'incremento di ricchezza di un determinato periodo. Cosicché, ancorando il presupposto dell'imposta alla contabilità si avrebbe una base economica del tributo attendibile, idonea a riflettere la capacità contributiva del soggetto. Lo stesso A. evidenzia, però, che l'attendibilità dei dati risultanti dalla contabilità societaria appare più significativa per le società e imprese di maggiori dimensioni, ma pare scemare nel caso di imprese minori, che potrebbero, con maggiore facilità, «piegare» il dato civilistico al fine di realizzare fenomeni evasivi» (ult. op. cit., p. 118).

⁵³ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 53 ss.

⁵⁴ Cfr. BERENGI A. e STROBINO O., *Il reddito d'impresa*, Milano, Giuffrè, 1992, p. 11 e GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 51, secondo cui, però, tale ragione non sarebbe più attuale a fronte delle molteplici variazioni e rettifiche dettate dalla normativa tributaria.

⁵⁵ GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 35 e 54.

⁵⁶ TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., p. 232, evidenzia che nel diritto tributario, la scelta tra un sistema fondato sul principio di cassa piuttosto che su quello di competenza non è più basata sulla logica economica di opportuna rappresentazione del risultato economico, ma trova fondamento nel principio dell'autonomia dell'obbligazione tributaria relativa ai diversi periodi d'imposta. L'imputabilità a periodo dei diversi componenti di reddito assume, quindi, rilevanza al fine di determinare i limiti temporali dell'obbligazione tributaria.

⁵⁷ ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, cit., p. 141, evidenzia che se la determinazione del reddito di esercizio esige che si determini, per ciascun d'esercizio, il valore dei componenti che si pongono a cavallo tra più periodi amministrativi, la valutazione di competenza non può che essere effettuata in astratto rinviando costi o ricavi in esercizi futuri o anticipando costi o ricavi di futura presumibile realizzazione.

Del resto, le esigenze di certezza e semplicità nei rapporti tra Fisco e contribuente⁵⁸ scaturiscono non solo dall'opportunità di delimitare la materia imponibile per interessi statuali-fiscali, ma anche perché, incidendo in tema di sanzioni amministrative e penali, le disposizioni sono volte a tutelare lo stesso contribuente e il suo interesse affinché possano essere individuati i limiti della pretesa tributaria nel modo più preciso e certo possibile⁵⁹.

Così, sono state previste molteplici variazioni al risultato del conto economico, dirette a conformarlo alle predette esigenze di certezza, controllabilità ed effettività⁶⁰.

Tuttavia, anche al netto delle predeterminazioni⁶¹ individuate dal legislatore fiscale, l'utile o la perdita di esercizio risultanti dal bilancio sono solo «tendenzialmente» effettivi⁶².

È per tale ragione che in dottrina è stato sostenuto che sia il reddito fiscale sia quello risultante dal conto economico non possano definirsi come «redditi reali»⁶³ e che, a ben vedere, il reddito «reale» non potrebbe che considerarsi un «mito» irraggiungibile⁶⁴.

⁵⁸ LUPI R., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, p. 711. Vd. anche TINELLI G., *Bilancio d'esercizio, principio contabili internazionali e accertamento tributario*, cit., p. 187, secondo cui la necessità che l'obbligazione tributaria sia individuabile con certezza sia dal Fisco sia dal contribuente ha portato il legislatore fiscale a predeterminare normativamente i livelli di discrezionalità delle valutazioni di bilancio, restringendoli all'interno di parametri di agevole verifica.

⁵⁹ FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e "bilancio fiscale"*, in *Rass. Trib.*, 1984, I-II, p. 147.

⁶⁰ Su tale presupposto si pone anche l'art. 109, c. 1, Tuir.

⁶¹ Tra le norme che introducono predeterminazioni ai livelli di discrezionalità rientrano, ad esempio, gli artt. 102 ss. in materia di ammortamento, l'art. 105 in tema di accantonamenti, l'art. 106 in materia di svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti.

⁶² Del resto, la circostanza che la natura stessa dell'impresa sia un fluire continuo di operazioni e di fatti di gestione che trascendono il confine convenzionale del periodo d'esercizio, rende necessario determinare taluni elementi positivi o negativi di reddito sulla base di valutazioni «pensate» o «previste».

Sulle complessità relative alla valutazione, alla verifica e all'accertamento in sede di verifica fiscale delle poste valutative del bilancio vd., *ex multis*, VIOTTO A., *L'accertamento sulle valutazioni di bilancio: i poteri dell'amministrazione anche alla luce della recente soppressione delle deduzioni extracontabili e delle modifiche concernenti i soggetti che adottano gli IAS*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, p. 205 ss.

⁶³ In questo senso si è espresso GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 59. Anche FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, Cedam, 1972, p. 202 ha evidenziato che la legge non colpisce l'incremento netto o effettivo ma un incremento che, in base a specifiche regole, è considerato netto.

⁶⁴ Si è così affermato che, per quanto attiene alla normativa fiscale, il reddito è solo ciò che il legislatore individua come tale. GALLO F., *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, p. 460, secondo cui è utopistico voler individuare il reddito effettivo o reale, dal momento che anche il reddito contabile è un reddito «convenzionale» e il riferimento alle scritture contabili non può garantire la veridicità, essendo un valore determinato semplicemente in base alle risultanze di «atti», sebbene qualificati. Similmente anche GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 58.

Pare comunque possibile affermare che, per le modalità con cui viene determinato e per il substrato che trova nelle scritture contabili – e, quindi, nella rilevazione dei singoli componenti reddituali – il reddito d'impresa possa rispecchiare una ricchezza acquisita dall'azienda nel corso di un periodo d'imposta, in quanto pur sempre in grado di cogliere l'attualità della forza economica nel momento di maturazione dei componenti reddituali e, al contempo, di garantire le esigenze fiscali di certezza, attendibilità e verificabilità.

Ora, se quanto affermato è corretto, considerando le ragioni che hanno portato alla scelta del principio di derivazione e del criterio di «competenza», non pare esservi una ragione inderogabile che imponga, in termini assoluti, l'utilizzazione di tale criterio, a discapito di altre metodologie, per la determinazione del reddito d'impresa⁶⁵.

Ciò nonostante, un eventuale nuovo sistema dovrebbe consentire, da un lato, di cogliere l'effettività della capacità economica dell'impresa e, dall'altro lato, di rispettare le esigenze di attendibilità ed accertabilità della normativa fiscale e di consentire di giungere ogni anno a dei risultati che siano rispettosi di una certa logica economica e al tempo stesso sufficientemente precisi e non suscettibili di notevoli variazioni e valutazioni⁶⁶.

7. La determinazione del reddito d'impresa sulla base del principio per cassa. Affinità e differenze con il LITS^{mv}.

Nell'ottica di un mutamento di paradigma, si pone la proposta di Marco Versiglioni di determinare il reddito d'impresa secondo il metodo del Reddito liquido.

Rinviando per completezza ai chiarimenti riportati nei precedenti scritti sul tema⁶⁷, nonché a quanto ripercorso al paragrafo 2, giova brevemente richiamare che il sistema del Reddito liquido propone un sistema di tassazione che prescinde dal conto economico e che, focalizzato il solo rendiconto finanziario,

⁶⁵ Peraltro, da più parti è stato evidenziato che il principio di derivazione dalle scritture contabili e il principio di competenza potrebbero non essere più idonei per cogliere il reddito effettivo delle imprese di minore dimensione. Sul punto vd. GRANDINETTI M., *Il principio di derivazione nell'Ires*, cit., p. 118 e CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, cit., p. 54-55.

⁶⁶ Sulle peculiari esigenze in materia fiscale vd. CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, cit., p. 67. Per un'analisi più approfondita in tema di interesse fiscale e in merito alle esigenze di efficienza, effettività e sistemi limitativi di possibili evasioni fiscali, vd. BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002, p. 130 ss.

⁶⁷ Sul punto vd. VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, n. 6, p. 741 ss.; ID., *La tassazione a partire dal «reddito liquido»*, in *Il sole 24 ore*, 26 marzo 2015, p. 28; ID., *Il reddito liquido come attuale indice di effettiva capacità contributiva*, in *Innovazione e diritto*, 2014, n. 2, p. 139 ss.; ID., *The 'Liquid Income Taxation System' – A Proposal for Creating 'Economic Energy'*, in *Bull. Int. Tax.*, 2019, 73, No. 9; ID., *Liquid Income Taxation, Big Data Royalty and Destination-Based Taxation: A Dialogue with Professor R.S. Avi-Yonah*, in *Bull. Int. Tax.*, 2024, 78, No. 5.

coglie, invece, il risultato del susseguirsi di entrate e uscite finanziarie di un determinato periodo, rilevanti rispettivamente nel momento dell'incasso e del pagamento⁶⁸. La base imponibile coinciderebbe, così, con la differenza positiva tra le disponibilità liquide di fine e di inizio periodo. L'eventuale differenza negativa, invece, sarebbe riportabile a nuovo, mentre la mera variazione qualitativa degli elementi finanziari sarebbe fiscalmente neutrale.

In tal modo, ai fini fiscali, perderebbero rilevanza tutti i componenti che, in termini generali, assumono connotati valutativi o, comunque, che, in applicazione del principio di competenza, devono essere considerate nell'ambito di più periodi d'imposta, in quanto destinati ad assumere rilievo su un arco temporale più ampio del singolo esercizio o il cui valore muta o può mutare al trascorrere del tempo e delle circostanze fattuali esterne. Così, irrilevanti diverrebbero le giacenze iniziali e le rimanenze finali, gli ammortamenti, gli accantonamenti, i ratei e i risconti, le perdite su beni e su crediti e le relative svalutazioni, i costi e i ricavi per fatture da ricevere e da emettere.

Conseguentemente, non dovrebbe più essere considerato nemmeno il principio di correlazione costi-ricavi (mentre andrebbe considerato quello entrate-uscite), così come i costi pluriennali e la differenza contabile tra spese ed investimenti, in quanto tali componenti assumerebbero pur sempre la connotazione di uscite e acquisirebbero rilevanza fiscale, per il loro valore complessivo, nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettivo esborso.

Si viene, così, a tracciare una «strada» radicalmente differente rispetto all'attuale determinazione del presupposto dell'imposizione reddituale.

Infatti, si è già sottolineato come il Reddito liquido e il LITS oltre ad allontanarsi nettamente dall'attuale sistema basato sul reddito d'impresa inteso in senso «economico-aziendale», non coincida nemmeno con un sistema per «cassa» puro basato sul «conto economico per cassa». Ciò in quanto il Reddito liquido non corrisponde al risultato del conto economico individuato per «cassa», ma trova il proprio riferimento nel rendiconto finanziario dell'impresa, dando così rilievo anche a movimentazioni finanziarie prive di contropartite che, secondo la tradizionale accezione «economica», si direbbero reddituali.

Tuttavia, ancorché non si esaurisca in un sistema «a conto economico per cassa», nel LITS^{mv} i componenti di reddito (ossia le sole entrate ed uscite) finiscono per assumere rilievo secondo il criterio di «cassa».

Per tale ragione, può risultare opportuno spendere qualche osservazione anche sull'incidenza che il principio di «cassa» ha nell'attuale disciplina del reddito d'impresa.

⁶⁸ VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti*, cit., p. 751, precisa che se per le imprese di maggiori dimensioni il «reddito liquido» sarebbe facilmente individuabile tramite il rendiconto finanziario, per le altre imprese questo sarebbe riscontrabile tramite le schede contabili delle disponibilità o per mezzo dell'estratto del conto corrente bancario qualificato.

A tal proposito, non solo il Tuir prevede che taluni componenti di reddito siano imputati nel momento in cui sono percepiti o versati, ma improntato alla «cassa» è pure il sistema delle «imprese minori»⁶⁹ delineato dall'art. 66 Tuir⁷⁰.

La norma, infatti, prevede che il reddito si determini sulla base della differenza tra i ricavi e i proventi di cui agli artt. 85 e 89 Tuir percepiti nel periodo d'imposta di riferimento e le spese sostenute nello stesso periodo.

In altre parole, sia i ricavi di cui all'art. 85, sia gli altri proventi di cui all'art. 89, sia anche le spese sostenute si considerano in base al criterio di «cassa».

Ciò nonostante, a norma del medesimo art. 66, tutti gli altri componenti di reddito rimangono disciplinati dalle norme dettate dal Tuir per i soggetti Ires (tra cui quelli relativi a plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti), che vengono in rilievo conformemente al criterio di imputazione da esse previsto⁷¹.

Il criterio di imputazione applicato risulta, quindi, un sistema misto di «cassa-competenza», che, però, a ben vedere, non ha reali somiglianze con il LITS⁷²; a maggior ragione per il fatto che le norme del Tuir richiamate per la disciplina delle «imprese minori» sono quelle che più si caratterizzano

⁶⁹ Ovvero le imprese che, non avendo superato le soglie di ricavi previste dall'art. 18 d.p.r. 600/1973, sono ammesse ad utilizzare il regime di contabilità semplificata, sempre che non abbiano optato per l'applicazione della contabilità ordinaria.

⁷⁰ Come modificato dalla legge, 11 dicembre 2016, n. 232, legge di bilancio per l'anno 2017. Nella relazione illustrativa al d.d.l. viene precisato che, «nell'ottica della semplificazione» della tassazione dei redditi delle piccole imprese, viene introdotto «un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa». Per un approfondimento, vd. LEO M., *Dal rinvio IRI alla cassa errori diabolici per le PMI*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 2, p. 731; RIZZARDI R., *La tassazione per cassa delle imprese minori: i rischi conseguenti all'irrelevanza delle rimanenze*, in *Corr. Trib.*, 2017, 5, p. 345 ss.; RIZZARDI R., *Le imprese minori si confrontano con il calcolo dei redditi per cassa*, in *Corr. Trib.*, 2017, 11, p. 813 ss.; MORETTI F., *Il "nuovo" principio di cassa per le imprese minori: tra "vecchie" e "nuove" questioni*, in *Rass. Trib.*, 2017, 4, p. 984 ss.; FORTE N., *Regime "misto" cassa/competenza per la determinazione del reddito delle imprese minori*, in *Corr. Trib.*, 2017, 20, p. 1547 ss.; LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 1186 ss.

⁷¹ Così, a mero titolo esemplificativo, la norma richiama l'applicabilità degli artt. 102 e 103 relativi agli ammortamenti, per i quali le norme di rinvio prevedono l'applicazione del principio di competenza. Diversamente, il richiamo all'art. 109, c. 7, porta all'applicazione della disciplina relativa agli interessi di mora, imputati normalmente per cassa.

⁷² I sistemi di imputazione del reddito e delle singole componenti di reddito appaiono in generale compositi, posto che se per la maggior parte delle società si applica il criterio di competenza, pur con la mitigazione dell'imputazione per cassa di talune componenti, per le società in contabilità semplificata si applica, invece, un sistema di cassa misto con l'imputazione di talune voci per competenza. Peraltro, con la legge di bilancio per l'anno 2017, il sistema di determinazione del reddito delle società si era arricchito di una ulteriore differente sfaccettatura costituita dalla possibilità, per gli imprenditori individuali, le s.n.c. e le s.a.s., in regime di contabilità ordinaria, di applicare il regime opzionale dell'Imposta sul Reddito d'Impresa, c.d. IRI (art. 55-bis Tuir), ovvero una forma di imposizione separata con aliquota proporzionale fissa tale da escludere l'applicazione del principio di trasparenza dettato dall'art. 5 Tuir. Tale regime opzionale, tuttavia, è stato abrogato.

per la possibilità di determinare la divergenza tra il principio di «cassa» e di «competenza».

Nonostante talune proposte di revisione e riforma⁷³, anche nelle legislazioni fiscali estere il sistema di imputazione dei redditi delle società generalmente utilizzato rimane quello di «competenza».

Sono, però, individuabili talune eccezioni, solitamente giustificate dall'opportunità legislativa di applicare, per alcune attività, un regime fiscale per «cassa», tale da consentire la determinazione del reddito con modalità più semplici e diretto ad evitare che il contribuente possa correre il rischio di dover versare l'imposta per un'imponibile non ancora concretamente ricevuto.

Per tali ragioni, la facoltà di utilizzare un metodo di imputazione per «cassa» («*cash method*») è stata prevista dalla normativa fiscale canadese per le imprese agricole o di pesca.

In base all'*Income Tax Act*⁷⁴, a tali imprese è consentito scegliere di determinare il proprio reddito con il principio di «cassa», che viene quindi ad essere costituito dalle entrate effettivamente percepite (o che specifiche disposizioni di legge considerano tali).

Una disciplina simile è, inoltre, rinvenibile negli Stati Uniti, dove il metodo di imputazione per «cassa» può essere utilizzato dalle società di servizi personali qualificate, dalle società che svolgono attività agricola⁷⁵ e, in generale, dalle società di minori dimensioni, ovvero quelle i cui incassi medi annui non abbiano superato per i tre anni fiscali precedenti un determinato importo

⁷³ A tal proposito vd. KING M. A., *The Cash Flow Corporate Income Tax*, in *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*, (editor) Martin Feldstein, University of Chicago Press, 1987, p. 377; AUERBACH A. J., *Demystifying the Destination-Based Cash-Flow Tax*, Nber working paper series, working paper 23881, 2017; AUERBACH A. J., DEVEREUX M. P., KEEN M., VELLA J., *International tax Planning under the Destination-Based Cash Flow Tax*, in *National Tax Journal*, 2017, 70 (4), p. 783.

⁷⁴ Part I, Division B, Subdivision B, Section 28

⁷⁵ La dottrina ha evidenziato come siano numerosi i vantaggi che l'utilizzo del metodo di cassa può dare agli agricoltori e ai *ranchers*, come la semplicità nella determinazione del reddito, l'eliminazione degli inventari, la facoltà di dedurre i costi immediatamente, la possibilità di non versare tasse per quanto non ancora effettivamente ricevuto, nonché la possibilità di controllare l'anno in cui riportare l'entrata eventualmente manipolando la disciplina concernente il momento di percezione del denaro. Tuttavia, nel caso *Dunn vs. United States*, 468 F. Supp. 991 (S.D.N.Y. 1979), la Corte Suprema degli Stati Uniti ha affermato che il metodo di contabilizzazione per cassa per le vendite di bestiame da riproduzione potrebbe sostanzialmente distorcere il quadro economico delle operazioni di allevamento del contribuente. Ciò nonostante, tale distorsione, unitamente al sacrificio dell'accuratezza contabile, rappresenterebbe una concessione storica per fornire un sistema di contabilità conveniente per gli agricoltori e le aziende agricole. Sul punto vd. KELLEY D. H., STEINMEYER B. E., JR., AND VINTON G. G., *Tax Accounting Rules for Farmers and Ranchers*, in *South Dakota Law Review*, 31 S. D. L. REV. 255 (1986), p. 259-262. In merito al trattamento più favorevole accordato alle imprese agricole e alla possibilità di utilizzare il *cash method* si vd. anche SEGER D. J. and LINS D. A., *Cash versus Accrual Measures of Farm Income*, in *North Central Journal of Agricultural Economics*, Jul., 1986, Vol. 8, No. 2 (Jul., 1986), pp. 219-226.

soglia⁷⁶ (che per l'anno 2013 è stato determinato in 29 milioni di dollari e per l'anno 2024 in 30 milioni di dollari⁷⁷).

In sintesi, dunque, sebbene il sistema di competenza trovi generale applicazione per la determinazione del reddito delle società, è possibile scorgere delle eccezioni – generalmente individuabili in attività imprenditoriali considerate più deboli o di minori dimensioni – che consentono l'utilizzo del metodo di «cassa».

Tuttavia, tali eccezioni richiamano pur sempre un sistema per «cassa» legato al conto economico e, anche per questo, non assimilabile al Reddito liquido.

8. Il reddito dell'impresa secondo il sistema del LITS^{mv} e il principio di capacità contributiva.

A fronte della possibilità⁷⁸ – quantomeno intesa in termini astratti⁷⁹ – di determinare il reddito d'impresa delle società tramite un sistema di imputazione differente rispetto a quello per «competenza», si pone l'esigenza di vagliare il criterio proposto dal sistema del Reddito liquido nella prospettiva del principio di capacità contributiva.

Occorre, quindi, verificare se la base imponibile prevista dal LITS sia rappresentativa di un'«idoneità o potenzialità a concorrere ai carichi pubblici», ovvero se i fatti economico-sociali sottesi al presupposto siano manifestazione di effettiva capacità e forza economica e, quindi, fiscalmente apprezzabili⁸⁰.

In prima battuta si può ritenere che tali requisiti sussistano anche (e forse soprattutto) nel metodo del LITS, in quanto il presupposto dell'imposta sarebbe costituito dal Reddito liquido, consistente nella differenza algebrica tra le disponibilità liquide presenti a fine esercizio e quelle di inizio periodo.

Ora, sebbene il principio costituzionale, per come anche interpretato dai Giudici delle leggi⁸¹, non giunga a richiedere né la proprietà di uno specifico reddito, né la sussistenza di una perfetta coincidenza tra il momento impositivo

⁷⁶ Internal Revenue Code, Title 26, Subtitle A, Chapter 1, Subchapter E, part II, sec. 448(b) (1), (2), (3).

⁷⁷ Rev. proc. 2023-34 IRS

⁷⁸ Si è visto, infatti, che le ragioni sottese all'individuazione del principio di competenza, sebbene giustificate da ragioni logico-sistematiche, non paiono inderogabili. Tanto che sia l'ordinamento interno sia taluni ordinamenti stranieri, nonostante privilegino il metodo di competenza, non lo individuano come criterio unico e necessariamente inderogabile per la determinazione del reddito d'impresa.

⁷⁹ A quanto consta, infatti, non risulta che vi siano Stati che abbiano adottato un criterio di «cassa» «puro» per determinare il reddito d'impresa di tutte le società, prescindendo dall'attività svolta e dalle dimensioni.

⁸⁰ Vd. quanto evidenziato alla nota 11.

⁸¹ Corte Cost., 26 giugno 1965, n. 50; Corte Cost., sent. 22 aprile 1997, n. 111; Cost., sent. 21 maggio 2001, n. 156.

e la manifestazione del presupposto dell'imposta, con il LITS questa coincidenza appare particolarmente stretta.

Seguendo il sistema del Reddito liquido, infatti, risulterebbe che il contribuente sarebbe chiamato a versare l'imposta (trascuando l'eventuale acconto trattenuto, in via definitiva, con la Sostituzione liquida) solo nel periodo d'imposta in cui abbia conseguito un flusso di cassa liquido positivo netto pari almeno alle imposte da versare e al minimo vitale.

In altre parole, vi sarebbe capacità contributiva solamente nel momento in cui vi sia un flusso di cassa positivo; al contrario, in assenza di liquidità – ancorché in presenza di crediti, anche di ammontare significativo – questa non vi sarebbe.

E ancora, a fronte della riportabilità a nuovo dell'eventuale differenza liquida negativa dei periodi precedenti, al contribuente non sarebbe richiesto il versamento di alcuna imposta (fatto salvo l'acconto trattenuto con la Sostituzione liquida) sin tanto che i flussi di cassa positivi non «coprano» la differenza negativa riportata.

Inoltre, l'acconto versato potrebbe, a sua volta, essere compensato nei periodi d'imposta successivi in cui eventualmente sia prodotto Reddito liquido o, nel caso in cui questo non si realizzasse prima della fine vita dell'impresa, la maggiore imposta versata potrebbe essere convertita in contributi previdenziali.

Sotto quest'ultimo aspetto, occorrerà però verificare come l'Autore intenderà proporre la conversione dell'eventuale maggiore imposta pagata (tramite le ritenute in acconto) in contributi previdenziali. Ciò poiché tale sistema dovrebbe tendere a garantire al contribuente la possibilità di recuperare concretamente quanto eventualmente pagato in misura superiore alla propria effettiva capacità contributiva.

Va poi evidenziato come, ancorando il presupposto dell'imposta alla capacità finanziaria attuale del singolo soggetto, si potrebbe ottenere un ulteriore effetto positivo, derivante dal fatto che il contribuente avrebbe (o, quantomeno, potrebbe avere) sempre la capacità economico-finanziaria di fare fronte, in concreto, al pagamento delle imposte.

Per le ragioni richiamate, parrebbe, quindi, essere puntualmente rispettato il requisito di «effettività»⁸², in base al quale la «forza economica» che deve emergere dal fatto presupposto deve essere «certa» ed «attuale». Si potrebbe trattare, però, di una forza economica *sui generis* e variegata, in quanto la variazione finanziaria positiva potrebbe derivare, non solo dall'incasso di un ricavo, ma anche dalla contrazione di un debito (per esempio di natura finanziaria). E sembra indubbio che la forza economica manifestata da un incasso connesso ad un ricavo sia diversa e superiore rispetto a quella manifestata dal conseguimento di un finanziamento. Non può sottacersi, nel contempo, che a questo secondo

⁸² Richiamando quanto già precisato alla nota 12, con la sentenza n. 200 del 1976, la Consulta ha affermato che occorre «garantire il diritto del contribuente ad essere chiamato a concorrere alle pubbliche spese, solo in quanto in possesso di effettiva capacità contributiva».

incasso – diversamente da quanto accade nel primo – dovranno seguire esborsi di pari importo in sede di rimborso del finanziamento, con una conseguente riduzione degli imponibili futuri.

A tali considerazioni, occorre poi aggiungere una riflessione volta ad indagare se il Reddito liquido, quale nuovo presupposto d'imposta, sia idoneo a rappresentare un indice di forza economica tale da cogliere la (o «una») capacità contributiva dell'impresa, in sostituzione del tradizionale presupposto-indice del «reddito d'impresa» aziendalistico-contabile.

Tale necessità appare tanto più rilevante a fronte del fatto che – diversamente da quanto avviene nel sistema attuale – il Reddito liquido non considera i crediti e i debiti dell'impresa del singolo periodo d'imposta, ancorché questi siano liquidi ed esigibili.

Sotto tale aspetto, si può però ritenere che, nel suo complesso, il sistema manifesti una propria razionalità che permetta di concludere che anche la Capacità liquida^{mv} sia un indice che possa cogliere una reale capacità economica.

Come noto, infatti, la Consulta, nel ritenere costituzionalmente legittimo l'art. 2 del d.lgs. 446/1997, relativo al presupposto dell'Irap, ha evidenziato che i fatti espressivi di capacità contributiva possono essere desunti da qualsiasi indice rilevatore di ricchezza e non, dunque, solamente dal reddito individuale come tradizionalmente inteso⁸³.

Più recentemente, inoltre, la Corte Costituzionale ha sottolineato come la nozione di capacità contributiva «supera i legami con i più tradizionali indici come il patrimonio e il reddito», essendo possibile individuare elementi-indice anche in differenti «forme di capacità», purché idonee a manifestare una forza o potenzialità economica⁸⁴. Così arrivando ad affermare che non solo il patrimonio e il reddito costituiscono indici di capacità economica tassabile, ma che lo è anche qualsiasi altro «fatto economico» espressivo di ricchezza^{85 86}.

⁸³ Corte Cost., sent. 21 maggio 2001, n. 156. In tale occasione, i Giudici delle leggi hanno rilevato che l'indicatore di ricchezza è individuabile nel fatto economico, espressivo di capacità contributiva, di colui che, organizzando un'attività, è autore delle scelte con cui ripartire la ricchezza tra i diversi soggetti che hanno concorso a crearla.

⁸⁴ Corte Cost. sent., 20 novembre 2019, n. 288 e Corte Cost., sent., 9 gennaio 2024, n. 21.

⁸⁵ Così la Consulta, con la sentenza 9 gennaio 2024, n. 21, resa sempre in materia Irap, è giunta ad affermare che, trovando giustificazione nella capacità produttiva derivante dal potere di organizzazione e coordinamento dei fattori della produzione, questa grandezza «prescinde dalla produzione di un reddito, al punto da poter colpire anche attività in perdita, purché si sia generato un valore aggiunto riferibile alle attività autonomamente organizzate».

⁸⁶ Diversamente, MANZONI I., op. cit., p. 138 ss. afferma che al fine di rispettare la disposizione costituzionale, a presupposto dell'imposta potrebbero assumersi solamente indici certi di capacità o disponibilità economica, che implicino, per loro natura, l'esistenza di un reddito o di un patrimonio o, comunque, l'acquisizione di nuova ricchezza. MOSCHETTI F., *Il princ. cap. contr.*, cit., pp. 221 - 222 rileva che la norma costituzionale non identifica la capacità contributiva con il reddito. La capacità contributiva, invece, costituisce un'attitudine complessiva palesata da alcuni indici parziali che, in quanto tali, sono manifestazioni dirette di una disponibilità economica limitata e manifestazioni indirette di una disponibilità economica complessiva. Il reddito e il patrimonio

Ecco allora che – ancorché differente rispetto al reddito d'impresa tradizionalmente inteso – anche il LITS e il presupposto del Reddito liquido possono rappresentare una peculiare forma di capacità economica.

Del resto, nonostante il LITS non colga talune poste – come appunto i crediti e i debiti certi e esigibili – che possono manifestare un elemento di forza economica, questi dovrebbero però essere pur sempre colti in un momento successivo, nel periodo in cui divengono flussi di cassa liquidi.

Nel suo complesso, quindi, il sistema pare essere in grado di individuare un indice di forza economica tale da rispettare il principio di capacità contributiva.

Per di più, la vicinanza temporale e quantitativa tra l'indice di capacità del LITS e l'imposta, nonché l'assenza di poste «valutative» o «pensate», può indurre a ritenere che il sistema del Reddito liquido sia particolarmente rispondente al richiamato principio costituzionale⁸⁷.

Ferme tali considerazioni, occorre, però, valutare se il metodo di tassazione proposto sia coerente anche con le esigenze solidaristiche correlate al principio del concorso alla spesa pubblica e all'«interesse fiscale», evincibili dal medesimo art. 53 Cost.⁸⁸. Ovvero se sia idoneo a garantire un accertamento e una riscossione effettiva, la certezza dell'obbligazione e ad impedire o limitare evasioni o elusioni d'imposta.

Se con riferimento alla necessità di consentire l'attività di accertamento e riscossione effettiva da parte dell'Amministrazione finanziaria non paiono esservi rilevanti elementi di problematicità, a fronte della possibilità di verificare la differenza tra entrate e uscite in base alle scritture contabili e agli estratti del

sono, quindi, semplici manifestazioni (anche imperfette) della capacità contributiva. Secondo GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, Bologna, 2007, p. 87-90-100, l'art. 53, c. 1, Cost. si limita a collegare il tributo alla manifestazione di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante senza richiedere esplicitamente specifici e qualificati attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato, cosicché i principi di effettività ed attualità derivanti dalla norma costituzionale sussistono anche quando il presupposto è rappresentato da un'entità reale priva di elementi patrimoniali, ma pur sempre valutabile economicamente e, quindi, misurabile.

⁸⁷ In tale prospettiva, il metodo del c.d. LITS sarebbe in grado di cogliere un reddito, inteso in termini economico-finanziari, più puntuale rispetto a quello individuato tramite il principio di competenza, che – come detto – risente di talune valutazioni e predeterminazioni legate sia alla disciplina contabile del bilancio sia alle specifiche norme di rettifica dettate dal Tuir. Del resto, seppure gradatamente e con diverse sfumature, tutti gli strumenti di natura forfettaria o valutativa possono incrinare l'esigenza di personalizzazione del prelievo tributario rinvenibile nell'art. 53 Cost., in base al quale dovrebbe essere garantito a ciascun contribuente un trattamento aderente alla propria specifica condizione reddituale. Ciò poiché le predeterminazioni trascurano per definizione le differenze che inevitabilmente sussistono tra contribuente e contribuente (cfr. Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, op. cit., p. 100).

⁸⁸ Vd. nota 20, ove è stato evidenziato il duplice ruolo dell'art. 53 Cost., quale norma posta a tutela sia dell'interesse del contribuente a concorrere nei limiti della propria attitudine effettiva sia dell'Amministrazione alla tassazione di tutti coloro che sono titolari di capacità contributiva (cfr. MOSCHETTI F., *Il princ. cap. contr.*, cit., p. 285).

conto corrente, pare, invece, meritevole di qualche maggiore considerazione l'esigenza di tutelare gli ulteriori interessi sopra menzionati.

La questione si potrebbe verificare con riferimento alla possibilità per il contribuente di porre in essere arbitraggi, effettuando spese o investimenti o, al contrario, gestendo le entrate, in modo tale da minimizzare la differenza di liquidità tra inizio e fine esercizio e, conseguentemente, di minimizzare l'imponibile⁸⁹.

In questa prospettiva, la situazione rappresentata potrebbe essere agevolata da due elementi: da un lato, il fatto che la base imponibile (il Reddito liquido) venga incrementata solo nel caso in cui vi siano delle entrate finanziarie liquide e, dall'altro lato, che il contribuente potrebbe discrezionalmente «gestire», diminuendo o rinviando nel tempo, il reddito imponibile effettuando acquisti e, soprattutto, investimenti il cui esborso finanziario sarebbe sempre integralmente ed immediatamente deducibile⁹⁰.

A tale rischio dovrebbe, però, poter porre rimedio il meccanismo della Sostituzione liquida, in base al quale le banche o gli intermediari finanziari incaricati di gestire il flusso finanziario tra Conti correnti qualificati dovrebbero applicare, in via definitiva, una ritenuta d'imposta in acconto su ogni flusso.

La ritenuta consentirebbe, quindi, di evitare la possibilità che, tramite arbitraggi, il contribuente possa evitare di corrispondere imposte per un periodo di tempo più o meno lungo.

Appare, però, di particolare rilevanza la scelta dell'aliquota da applicare, dal momento che essa dovrà essere idonea a garantire la certezza dell'obbligazione tributaria, nonché la copertura delle spese statali.

Sotto un profilo più limitato, vi potrebbe, poi, essere il rischio che il reddito imponibile sia influenzato dalle modalità di pagamento o dalla facoltà di escludere dal reddito i ricavi conseguenti alle operazioni di autoconsumo, che, sebbene possano rappresentare un indice di capacità contributiva, non parrebbero poter essere colti dal LITS.

Quanto alle modalità di pagamento con contante Marco Versiglioni ne ha consigliato un controllo e una limitazione tramite la previsione di un incentivo

⁸⁹ Tali aspetti sono stati evidenziati anche dalla dottrina che si è occupata del *cash flow method*. A tal proposito vd. KNOLL M.S., *An accretion corporate tax*, in *Stanford law review*, 1996, vol. 49, n. 1, p. 37 secondo cui «By using the cash method, many businesses, especially those involved in the sale of goods, easily could move taxable income through time by managing their payment of bills and collection of receipts»; KELLEY D. H., STEINMEYER B. E., JR., and VINTON G. G., *Tax Accounting Rules for Farmers and Ranchers*, cit., p. 262; MINTZ J. M. AND SEADE J., *Cash Flow or Income? The Choice of Base for Company Taxation*, in *The World Bank Research Observer*, Oxford University Press, 1991, Vol. 6, No. 2 p. 184; SHOME P., SCHUTTE C., *Cash-Flow Tax*, in *Staff Papers (International Monetary Fund)*, 1993, Vol. 40, No. 3, pp. 649-651.

⁹⁰ Su tale aspetto incide anche la possibilità di riportare a nuovo negli anni d'imposta successivi l'eventuale reddito liquido negativo (analogamente a quanto avviene oggi per la perdita d'esercizio), cfr. VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti*, cit., p. 748 e 752.

costituito dalla riduzione dell'aliquota della ritenuta liquida in acconto a favore di chi si impegna a non fare uso del contante o di farne un uso solo limitato⁹¹.

Quanto, invece, all'utilizzo di modalità di estinzione dell'obbligazione alternative al pagamento in denaro, così come alle operazioni di autoconsumo, a seguito di dialoghi con l'Autore, questi ha evidenziato che, in linea con la sua risalente impostazione dottrinale⁹², il correttivo potrebbe essere rinvenibile nel principio di inerenza, come detto applicabile al Reddito liquido, e nella collegata indeducibilità delle relative spese, come illustrato nel primo Volume della presente opera⁹³.

9. Conclusioni.

Dopo aver cercato di tratteggiare, seppur nei limiti consentiti dal presente contributo, le origini e gli aspetti caratterizzanti i sistemi di imputazione temporale del reddito, si possono svolgere alcune considerazioni conclusive.

I criteri di determinazione del reddito d'impresa sono compositi, prendendo le mosse dal risultato d'esercizio rappresentato nel conto economico e prevedendo l'utilizzo sia del metodo di «competenza» sia di quello di «cassa», in ragione delle differenti caratteristiche dei singoli componenti reddituali.

Il criterio preso a base del sistema risulta, però, essere quello di «competenza», non solo perché trova un precedente nelle scienze contabili-aziendali, ma anche perché – registrando analiticamente le singole operazioni economiche – pare essere in grado di cogliere con precisione e organicità l'andamento dell'impresa nel singolo periodo amministrativo considerato.

È pur vero, però, che a tali vantaggi si oppongono taluni elementi di criticità legati sia alla maggiore articolazione del sistema sia alle «imprecisioni» che derivano dall'utilizzo di «valutazioni» e «assunzioni» ragionate necessarie ad imputare ai singoli esercizi d'impresa componenti reddituali che derivano da operazioni o fatti sociali che si estendono in un arco temporale maggiore o, comunque, differente rispetto a quello convenzionalmente stabilito.

A fronte di tali criticità, una alternativa potrebbe rinvenirsi nell'applicazione generalizzata del sistema di tassazione del Reddito liquido, proposto da Marco Versigliani, ove si verrebbe ad ancorare la determinazione del reddito a valori «attuali» e matematicamente «certi» (dunque «effettivi»), in quanto concretamente presenti nel patrimonio dell'impresa al momento della liquidazione dell'imposta.

Invero, il LITS, basandosi sul rendiconto finanziario, è strutturato in modo tale da poter cogliere, in una prospettiva per «cassa», le entrate e le uscite finan-

⁹¹ VERSIGLIONI M., *Liquid Income and Liquid Tax. Tax Reform and Logical Model of the Tax*, cit., p. 20.

⁹² VERSIGLIONI M., *Profili tributari della cessione gratuita dei beni di impresa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, I, 481 ss.; ID., *Il 'reddito liquido'*, op. cit., 753.

⁹³ Si precisa che al momento della redazione del presente contributo il primo Volume non è ancora stato pubblicato.

ziarie del periodo d'imposta, o, meglio, la loro differenza matematica «liquida». E ciò sia se l'entrata (o l'uscita) corrisponda a un ricavo (o a un costo), sia se questa derivi dalla contrazione di un debito (o alla concessione di un credito).

La diversità di tale sistema rispetto a quello attuale pone, però, l'esigenza di vagliarne la coerenza e applicabilità.

Con riferimento all'utilizzo, da parte del LITS, del criterio di «cassa», piuttosto che quello di «competenza», abbiamo evidenziato come questo non dovrebbe creare difficoltà applicative o distorsive.

Ciò non solo perché la differenza tra i due criteri di imputazione dovrebbe risultare mitigata nel medio lungo-periodo, ove le risultanze dovrebbero convergere, ma anche perché i possibili arbitraggi che i contribuenti potrebbero porre in essere (gestendo le entrate o effettuando spese e investimenti) possono trovare un concreto limite nel sistema complessivo e, in particolare, nelle ritenute effettuate grazie alla c.d. «sostitutiva liquida». In tal modo, consentendo all'Amministrazione di avere la certezza di ottenere regolarmente le entrate necessarie a copertura della spesa pubblica.

Sotto un diverso aspetto, ci si è domandati se un sistema, com'è il LITS, basato non sul reddito d'impresa «aziendalisticamente» inteso, ma su un differente reddito liquido che considera esclusivamente i flussi finanziari netti, possa esprimere una reale capacità contributiva.

A tal proposito, si è evidenziato come la nozione di capacità contributiva formulata dalla Corte Costituzionale sia particolarmente estesa, essendo stato affermato che questa «supera i legami con i più tradizionali indici come il patrimonio e il reddito» e possa essere rinvenuta anche in elementi-indice rappresentativi di differenti «forme di capacità», purché idonee a manifestare una forza o potenzialità economica.

Non pare, quindi, che vi siano ostacoli nel poter ritenere che anche il «reddito liquido», sebbene differente dall'attuale base imponibile, possa effettivamente costituire un nuovo indice di capacità contributiva, in quanto idoneo a cogliere una peculiare forza economica.

In conclusione, nonostante necessiti di ulteriori approfondimenti e presenti alcuni aspetti delicati (*in primis*, la parificazione, quantomeno nel breve periodo, della capacità contributiva manifestata da un incasso collegato ad un ricavo e da un incasso collegato alla contrazione di un debito⁹⁴), nel suo complesso, il sistema di tassazione del «reddito liquido» pare poter essere strutturato in modo rispettoso del dettato costituzionale e risulta apprezzabile per la sua componente innovativa, volta ad individuare una capacità contributiva finanziaria, attuale e certa, che consenta ai contribuenti di versare in base alle proprie concrete disponibilità, secondo il principio «chi paga deduce, chi incassa versa»⁹⁵.

⁹⁴ E, specularmente, la parificazione, in termini di riduzione della base imponibile, degli esborsi legati a costi e degli esborsi legati alla concessione di finanziamenti.

⁹⁵ Cfr. VERSIGLIONI M., *Il 'reddito liquido': lineamenti, argomenti ed esperimenti*, cit., p. 752.