

PER UN ORDINAMENTO TRIBUTARIO NON
CONFISCATORIO E NON RINUNCIATARIO
Alla ricerca di criteri costituzionali di giustizia tributaria

ATTI DELLA GIORNATA DI
STUDI IN ONORE
DI
GASPARE FALSITTA

a cura di
MAURO BEGHIN - FRANCESCO MOSCHETTI
ROBERTO SCHIAVOLIN - LORIS TOSI
GIUSEPPE ZIZZO



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2012

ANTONIO VIOTTO (*)

L'ACCERTAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA,
TRA ESIGENZE DI TASSAZIONE DELLA CAPACITÀ
CONTRIBUTIVA ED OBBLIGO DI EVITARE
LA DOPPIA IMPOSIZIONE

SOMMARIO: 1. La mancata considerazione della «proiezione intertemporale» ovvero «intersoggettiva» delle rettifiche ed il rischio di duplicazione d'imposta. – 2. Le norme sul divieto di duplicazione d'imposta nel loro significato sistematico. – 3. Le norme sul divieto di duplicazione d'imposta e l'interpretazione del principio di competenza. – 4. Le disposizioni che possono consentire di evitare la duplicazione d'imposta in presenza di rettifiche concernenti la competenza dei componenti reddituali. – 5. Sulla possibilità di trarre dal divieto di doppia imposizione di cui all'art. 67 del DPR n. 600 una prescrizione vincolante l'attività accertativa. – 6. Eliminazione della doppia imposizione e principio dell'autonomia delle obbligazioni dei singoli periodi d'imposta. – 7. Il problema della duplicazione d'imposta in caso di accertamenti concernenti componenti reddituali già dichiarati, o non dedotti, da altri contribuenti.

1. *La mancata considerazione della «proiezione intertemporale» ovvero «intersoggettiva» delle rettifiche ed il rischio di duplicazione d'imposta.*

Nell'ambito dell'accertamento del reddito d'impresa (sia esso realizzato attraverso il metodo analitico ovvero induttivo), un profilo problematico – che, se sottovalutato, può dar luogo a fenomeni di “fisco confiscatorio” – attiene a quella che potremmo definire la «proiezione intertemporale» e talvolta anche «intersoggettiva» delle rettifiche.

Intendo riferirmi alle situazioni che si creano allorquando le rettifiche riguardano l'esercizio di competenza ovvero l'imputazione a periodo di un determinato componente, piuttosto che l'obbligo di capitalizzazione di un costo che l'imprenditore ha invece interamente dedotto in un esercizio.

Si tratta di casi nei quali non si configura una sostanziale sottrazione di gettito, bensì, tutt'al più, uno spostamento dell'imposizione da un periodo d'imposta ad un altro.

(*) Professore Associato di Diritto tributario nell'Università di Venezia.

Sul piano economico sostanziale – e quindi in termini di entrate per l'erario – qualcosa di simile si può ravvisare anche allorché le contestazioni vertano sulla congruità – rispetto ad un ipotetico valore normale – dei componenti positivi o negativi scaturenti da transazioni tra società dello stesso gruppo nazionale (c.d. *transfer pricing* interno) ⁽¹⁾, ovvero, sempre all'interno di un gruppo, per contestazioni che attengano ai riaddebiti di costi ritenuti non sufficientemente documentati come pure allorché si contesti l'inerenza di un costo per una società sul presupposto che quel costo sarebbe stato inerente per un'altra società, ovvero, ancora, ed anche al di fuori dei gruppi, qualora si contesti la deducibilità di interessi passivi per effetto della normativa in tema di «capitalizzazione sottile» (di cui all'abrogato art. 98 del t.u.i.r.), ma non si riqualifichi come dividendo – e dunque non si escluda parzialmente dall'imposizione – in capo al socio la remunerazione dei finanziamenti eccedenti (così come prescrive il combinato degli artt. 44, co. 1, lett. e, e 47, co. 1, del t.u.i.r.) ed infine quando la contestazione si fonda sulla riqualificazione della natura di un determinato contratto stipulato tra soggetti residenti uno dei quali, a fronte di quel contratto, ha dedotto un costo e l'altro ha dichiarato un componente positivo.

Più in generale, credo ci si possa riferire a quelle situazioni (che sovente si riscontrano nella pratica) nelle quali, a livello intersoggettivo, la violazione delle norme tributarie che regolano la quantificazione del reddito d'impresa si risolve in un mero spostamento (si badi: non già in un occultamento) di materia imponibile tra un contribuente e l'altro, per effetto del quale, però, non si determinano perdite di gettito se l'operazione contestata viene valutata nel suo complesso, tenendo conto della fisiologica simmetria tra costi e ricavi – in virtù della quale, nell'ambito delle singole transazioni, ciò che costituisce ricavo imponibile per una parte al tempo stesso rappresenta un costo deducibile per l'altra – che informa il sistema dell'imposizione del reddito d'impresa ⁽²⁾.

⁽¹⁾ A maggior ragione se le società sono inserite nel perimetro di un consolidato fiscale, poiché indipendentemente dal prezzo pattuito per una determinata operazione, costituendo questo un componente negativo per una società ed un componente positivo per l'altra, la base imponibile consolidata resterà immutata.

⁽²⁾ Si sa, peraltro, che questo principio della simmetria non è perfetto, in quanto viene meno ogniqualvolta – in forza di specifiche disposizioni che rispondono alle finalità più diverse (dalla semplificazione al contrasto dei fenomeni abusivi) – la deduzione di un costo viene forfettizzata ovvero viene forfettizzata l'imponibilità di un ricavo o di un reddito (temi sui quali si rinvia, per tutti, a L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, part. p. 52 s.). Come pure il principio non opera allorché un determinato costo, seppure economicamente sostenuto da un imprenditore, in realtà difetti

Ebbene, in questi casi ⁽³⁾, v'è il rischio che gli accertamenti dell'Amministrazione vadano ad alterare il suddetto principio della simmetria, ogniqualvolta le rettifiche vengano operate solo a carico di un soggetto, senza un corrispondente aggiustamento in capo all'altro. Si pensi, ad esempio, al caso in cui si contesti l'indeducibilità della quota di costo riaddebitata dalla capogruppo ad una controllata (ad esempio, perché considerata non sufficientemente documentata) ma non si tenga conto che per effetto del riaddebito la stessa capogruppo ha dichiarato un componente positivo di pari importo.

Similmente, nei casi sopra menzionati in cui la ripresa riguarda il profilo temporale dell'imposizione attinente ad un componente positivo o negativo, v'è il rischio che gli accertamenti finiscano per sacrificare il principio della continuità dei valori e quello della unitarietà economica del presupposto, ogniqualvolta le rettifiche vengano operate solo con riferimento ad un periodo d'imposta, senza un corrispondente aggiustamento negli altri periodi che pure sarebbero interessati da quel determinato componente ⁽⁴⁾. Così, ad esempio, nel caso in cui si neghi la deducibilità di un costo nell'esercizio "x" in quanto ritenuto di competenza dell'esercizio "x-1" ma non si tenga conto che in tale esercizio il costo non era stato dedotto.

In termini più generali, v'è dunque il rischio che la mancata considerazione della « proiezione intertemporale » ovvero « intersoggettiva » delle rettifiche – oltre a determinare la sacrosanta punizione, sul terreno sanzionatorio, del comportamento illecito del contribuente – finisca, sul piano dell'imposizione, per assoggettare a tassazione una ricchezza che ha già scontato l'imposta in un altro esercizio (nel quale il costo, che avrebbe potuto essere dedotto, non lo è stato ovvero il ricavo è stato tassato, pur non dovendolo essere) o in capo ad un altro soggetto.

Rischio che è stato percepito anche dalla Corte di cassazione, la quale, pur affermando l'inderogabilità delle regole sull'imputazione temporale dei componenti reddituali, ha tuttavia riconosciuto che « la

del requisito dell'inerenza, in quanto rispondente ad esigenze extraimprenditoriali, con conseguente indeducibilità del costo in capo al soggetto che lo ha sostenuto ma contemporanea imponibilità del relativo ricavo in capo al percipiente.

⁽³⁾ Un effetto analogo si verifica anche allorquando vengono pretese dai sostituti le ritenute da questi non effettuate, senza però tener conto che i relativi compensi sono stati dichiarati dai percettori.

⁽⁴⁾ Rischio evidenziato anche da G. TINELLI, *Norme generali sui componenti del reddito d'impresa*, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Padova 2009, p. 109; nonché da E. MARELLO, *Rettifiche a seguito di errata imputazione a periodo: la ricerca di un rimedio alla doppia imposizione*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 209 s.

conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, ... è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggiore imposta», richiesta che sarebbe proponibile nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 1935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza ⁽⁵⁾. In buona sostanza, dunque, anche la Cassazione dà atto del rischio che l'accertamento sfoci nella tassazione di una ricchezza già assoggettata ad imposizione ed individua il rimedio nell'istituto del rimborso, per la cui operatività, tuttavia, deve distaccarsi dalla disciplina dell'art. 38 del DPR n. 602/73 e deve riconoscere l'applicabilità della disciplina civilistica, quanto meno con riferimento al *dies a quo* per la formulazione dell'istanza di restituzione delle somme il cui carattere indebito è implicitamente sancito dalla pronuncia che dichiara la legittimità dell'accertamento.

2. *Le norme sul divieto di duplicazione d'imposta nel loro significato sistematico.*

Senonchè, come già si può notare da queste prime osservazioni, la questione – apparentemente semplice se guardata in una prospettiva esclusivamente economica ⁽⁶⁾ – si rivela in tutta la sua complessità nel

⁽⁵⁾ Cfr. sent. 13 maggio 2009, n. 10981, in Boll. Trib., 2009, p. 1065. Nello stesso senso, in precedenza, vd. la sent. 10 marzo 2008, n. 6331, in bancadati *Fisconline*, che ha evidenziato come, in caso di recupero di costi dedotti in un errato periodo d'imposta, il contribuente possa evitare un'illegittima doppia imposizione «mediante l'esercizio ... – con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, del silenzio rifiuto su di esso eventualmente formatosi – dell'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale. Ciò, a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza, che, nella prospettiva di cui all'art. 2935 c.c. (applicabile, anche in tema di decadenza: v. Cass. 9151/91), segna - pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione (cfr. il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, *ratione temporis* peraltro inapplicabile alla fattispecie) – il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere». Una logica non molto dissimile mi pare sia quella che ha ispirato la sent. 20 novembre 2008, n. 27569, in Il Fisco, 2008, p. 8296-8297, nella quale la Cassazione, di fronte ad un caso di recupero dei soli costi fittizi, senza la rettifica dei ricavi parimenti fittizi dello stesso contribuente, ha riconosciuto – proprio per evitare una tassazione avulsa dalla capacità contributiva del soggetto accertato – l'opportunità di procedere con l'accertamento induttivo allorquando si accerti che la falsità della dichiarazione attiene ai costi ma anche ai corrispondenti ricavi.

⁽⁶⁾ La ricchezza è stata comunque tassata, ancorchè in un esercizio diverso o in capo ad un altro soggetto, sicchè non si configura, nel complesso, una perdita di gettito per l'erario.

momento in cui viene collocata nel contesto delle regole e dei principi che governano il sistema dell'imposizione reddituale.

Ed in quest'ambito anche i punti di contatto che, sempre sul terreno economico, sussistono tra le varie fattispecie sopra menzionate (*in primis*, la circostanza che non si configuri una perdita di gettito per l'erario) diventano meno pregnanti e lasciano il posto alla necessità di operare dei distinguo e delle articolazioni che tengano conto della specificità delle varie situazioni e delle tecniche sottese alle singole disposizioni.

In effetti, l'inquadramento della questione attinente alla «proiezione intertemporale» non può prescindere dalla considerazione circa la portata del principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, mentre la questione della «proiezione intersoggettiva» si interseca con il principio dell'autonomia delle posizioni soggettive. Principi che debbono, a loro volta, essere raccordati con altri valori che vengono coinvolti, quali il divieto di doppia imposizione, l'effettività della capacità contributiva e i doveri di imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione.

Tenendo presenti sullo sfondo le evidenti istanze di giustizia sostanziale e le altrettanto evidenti esigenze di poter contare su un'amministrazione non "approfittratrice" che rendono odiosa l'eventualità di un indebito arricchimento dell'erario al pari del comportamento evasivo del contribuente.

Istanze ed esigenze, queste, che, peraltro, stanno all'origine di diverse disposizioni per mezzo delle quali il legislatore ha inteso evitare che determinati accertamenti possano risolversi in una penalizzazione del contribuente che vada oltre l'obbligo di corrispondere le imposte non assolute e le relative sanzioni. Mi riferisco, ad esempio, ad alcune prescrizioni di carattere specifico, quale l'obbligo dell'Ufficio, nei casi di contestazione di operazioni elusive ai sensi dell'art. 37-*bis*, di recuperare le imposte eluse al netto delle imposte versate per effetto dell'operazione elusiva (ed al diritto al rimborso per le imposte pagate da terzi); l'ultimo comma dell'art. 37, in materia di interposizione fittizia, in base al quale le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati a soggetti terzi possono chiederne il rimborso; l'obbligo di rettifica delle valutazioni negli esercizi successivi di cui all'art. 110, co. 8; la regola in base alla quale, nei casi di accertamento relativi ai rapporti di sostituzione, l'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito (art. 67, co. 2, del DPR n. 600 del 1973).

Si tratta, invero, di disposizioni che danno concreta applicazione al generale divieto di doppia imposizione, sancito dall'art. 67, co. 1, del DPR n. 600 e ripreso dall'art. 163 del t.u.i.r., il quale mi pare risponda ad una fondamentale esigenza di giustizia fiscale sostanziale che rifugge dal considerare l'imposta come strumento di punizione del comportamento fiscalmente deviante e dunque aspira, anche in presenza di situazioni disapprovate dal sistema, a ricondurre l'imposizione in una linea che sia coerente con la capacità contributiva realizzata dal contribuente, dallo stesso in vario modo occultata ed infine acclarata tramite l'azione ricostruttiva dell'amministrazione.

Da un diverso angolo visuale, poi, mi sembra si tratti di istanze ed esigenze non avulse rispetto al principio dell'agire secondo buona fede nel quale il legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente ⁽⁷⁾ ha declinato il principio dell'imparzialità dell'azione amministrativa ed in virtù del quale l'Amministrazione dovrebbe rifuggire dalla tentazione di approfittare di certe situazioni per ottenere arricchimenti indebiti, sotto forma di tassazione di imponibili che hanno già scontato l'imposizione ⁽⁸⁾.

3. *Le norme sul divieto di duplicazione d'imposta e l'interpretazione del principio di competenza.*

Ora, se focalizziamo l'attenzione sulle problematiche attinenti alla violazione delle regole sulla competenza o sull'imputazione a periodo, ci troviamo di fronte ad un contrasto – almeno in apparenza – tra disposizioni normative che sovrintendono alla quantificazione dell'imponibile: da un lato, quelle che regolano la competenza dei singoli componenti reddituali, dall'altro, quelle che vietano la doppia imposizione.

In effetti, credo si possa convenire sul fatto che la rettifica del solo periodo d'imposta in cui il componente negativo è stato erroneamente dedotto, come pure del solo periodo d'imposta in cui il componente positivo non è stato dichiarato (essendolo stato in un altro anno), si risolve, sul piano economico, in una duplicazione del prelievo, atteso che, nel caso del componente positivo, questo finisce con l'essere

⁽⁷⁾ Vd. art. 10 della L. n. 212 del 2000.

⁽⁸⁾ L'intento legislativo di evitare una sorta di indebito arricchimento dell'erario, peraltro in contrasto con i principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, è segnalato anche da G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, p. 332-334.

assoggettato a tassazione sia nell'esercizio in cui è stato dichiarato, sia in quello in cui viene accertato; nel caso del componente negativo, questo finisce per non essere dedotto (e quindi il relativo importo, tassato) sia nell'esercizio in cui non è stato dichiarato dal contribuente sia in quello nel quale la deduzione operata dal contribuente viene contestata dall'amministrazione⁽⁹⁾.

Sicchè, si tratta di stabilire se l'Ufficio impositore possa limitarsi a rettificare il reddito del solo periodo d'imposta oggetto di accertamento, prescindendo dall'effetto distorsivo che ciò comporta in termini di duplicazione d'imposta, ovvero se l'Ufficio sia in qualche modo obbligato a tener conto del comportamento tenuto dal contribuente in un altro periodo d'imposta con riferimento a quello stesso componente reddituale.

A me pare che questa seconda ipotesi abbia un suo fondamento che può essere colto rimuovendo l'assunto di partenza: quello secondo cui saremmo di fronte ad un contrasto normativo. Invero, mi sembra che le richiamate disposizioni siano tra loro conciliabili se si considera la regola della competenza nella sua interezza e, mi verrebbe da dire, nella sua naturale «proiezione intertemporale». Così, non si tratta di dire che un certo componente non è di competenza dell'esercizio quale risulta dalla corretta applicazione della disposizione normativa, e dunque non si tratta di disconoscere la regola della competenza (che, per l'appunto, rimane «inderogabile», come affermato dalla Cassazione), bensì di applicare quella regola nella sua completezza, ossia affermare non solo che il componente *non è di competenza dell'esercizio* in cui è stato imputato dal contribuente ma che *è di competenza di un altro esercizio*. In altri termini, per applicare correttamente e pienamente la regola della competenza, non è sufficiente limitarsi a quella che potremmo chiamare la *pars destruens*, ma è necessario richiamare e dare attuazione alla *pars construens*, che è l'altra faccia della stessa medaglia.

(9) Si consideri il seguente esempio: esercizio "n", Ricavi 1.000 - costo 100 = reddito 900 e imposte per 270 (ipotizzando un'aliquota tonda del 30%); esercizio "n+1", ricavi 1.200 - costo 0 = reddito 1.200 e imposte per 360. Ora, se con riferimento all'esercizio "n" viene contestata la deducibilità del costo di 100, sul presupposto che quel costo sarebbe stato di competenza dell'esercizio "n+1", ci troveremmo ad avere 30 di imposte da pagare in più nell'esercizio "n" (per effetto dell'accertamento), ma anche 30 di imposte già pagate in più nell'esercizio "n+1" (nel quale, dunque, il carico fiscale avrebbe dovuto essere 330 e non 360).

Peraltro, in questa direzione spinge proprio il principio del divieto di doppia imposizione nel sistema di tassazione del reddito, il quale, come anticipato, trova corpo nelle disposizioni di cui all'art. 67 del DPR n. 600 ed all'art. 163 del *t.u.i.r.*, secondo cui, alquanto perentoriamente, «la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto neppure nei confronti di soggetti diversi».

Mi sembra che già dal tenore letterale si possa dire che la norma interessa il caso qui prospettato, atteso che – se la rettifica si limita ad un solo esercizio, senza considerare quello in cui il componente positivo è stato dichiarato ovvero quello in cui il componente negativo non è stato dedotto – la medesima imposta (IRES o IRPEF che sia) viene ad essere applicata due volte in relazione al medesimo evento – il sostenimento di un costo o la realizzazione di un ricavo – che concorre alla realizzazione del presupposto dell'imposizione reddituale⁽¹⁰⁾.

E lo stesso si può dire se si inquadra la disposizione in modo sistematico e la si guarda nella prospettiva del principio della capacità contributiva, se si conviene sul fatto che la ricchezza che è già stata colpita da un'imposta ha perso la sua idoneità ad essere espressione di attitudine alla contribuzione di quello stesso soggetto per quella stessa imposta: talchè se la stessa grandezza venisse fatta concorrere due volte alla formazione della base imponibile della stessa imposta si preverrebbe

⁽¹⁰⁾ Sicchè mi pare che la disposizione in esame debba essere tenuta in considerazione rispetto al caso qui prospettato anche nell'ottica che intende restrittivamente il concetto di «stesso presupposto», non necessariamente agganciandolo alla «materia imponibile intesa in senso economico», bensì al «medesimo fatto (civilistico) reso fiscalmente rilevante dal legislatore tributario» (cfr. G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, cit., p. 89). Sul l'argomento vd. anche A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 225, il quale ritiene preferibile considerare il termine «presupposto» – nell'ambito degli artt. 163 del *t.u.i.r.* e 67 del DPR n. 600 – in senso «giuridico» e che la tendenza a considerarlo in senso «economico» deriverebbe dall'approccio svalutativo adottato da dottrina e giurisprudenza in riferimento al divieto di doppia imposizione; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2006, p. 220, il quale sembra propendere per riconoscere al divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto il significato di divieto di tassazione sul medesimo reddito; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 51, il quale ritiene che l'analogia di presupposto vi sia quando la tassazione colpisce lo stesso oggetto e non, invece, quando «le due imposizioni dipendano da diverse qualificazioni giuridiche dello stesso fatto». In tema vd. anche E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. cost.*, 1997, p. 4132, che, allargando l'analisi anche al di fuori dell'imposizione reddituale, inquadra il problema – più che in termini di divieto assoluto di doppia imposizione sul medesimo fatto economico – in termini di esigenza di coesistenza coordinata e razionale di più tributi su un medesimo fatto economico.

ad una imposizione avulsa dalla effettiva capacità contributiva del soggetto ⁽¹¹⁾.

4. *Le disposizioni che possono consentire di evitare la duplicazione d'imposta in presenza di rettifiche concernenti la competenza dei componenti reddituali.*

Si tratta a questo punto di verificare come si dovrebbe realizzare la suddetta *pars construens*, attraverso quali procedimenti si potrebbe giungere a dare completa attuazione alla regola della competenza.

Come si è accennato, il profilo, che sottende una chiara istanza di giustizia impositiva, non è stato trascurato dalla Corte di cassazione, la quale ha individuato una soluzione imperniata sul diritto del contribuente di chiedere il rimborso delle imposte che risultino versate in eccedenza nell'esercizio in cui il componente negativo non è stato dedotto o in quello in cui il componente positivo ha concorso alla formazione dell'imponibile, ed ha ravvisato il *dies a quo* dell'istanza di rimborso nel momento del passaggio in giudicato della pronuncia che accerta la legittimità della contestazione formulata nell'avviso di accertamento in ordine alla non competenza del componente negativo dedotto o alla competenza del componente positivo non dichiarato.

Il che implica, tuttavia, un appesantimento sotto il profilo procedimentale, in quanto il contribuente dovrebbe presentare un'istanza ⁽¹²⁾ per ottenere il rimborso di una somma palesemente non dovuta all'Erario e, dal canto suo, l'Ufficio dovrebbe attivare un nuovo procedimento per poter disporre un rimborso palesemente spettante. Procedimento il cui esito potrebbe non essere scontato, se si considera, ad esempio, che il corretto esercizio di competenza potrebbe non essere stato individuato dall'Ufficio nell'accertamento ovvero non risultare

⁽¹¹⁾ Senza contare che la plurima tassazione può condurre all'esaurimento della capacità contributiva e porsi in contrasto con l'art. 53 Cost. anche nella parte in cui esso racchiude il limite massimo del prelievo, come evidenziano F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, p. 33-35; e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 153 e 234. Sul rapporto tra divieto di doppia imposizione e principio di capacità contributiva vd. anche le considerazioni di G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, cit., part. p. 102 ss.

⁽¹²⁾ Ciò presuppone che sia in condizione di farlo, il che non è sempre detto, giacchè, ad esempio, potrebbe trattarsi di persona fisica deceduta i cui eredi potrebbero non essere a conoscenza della posizione fiscale creditoria del *de cuius*.

inequivocabilmente dalla sentenza passata in giudicato, il che potrebbe tradursi in una nuova fonte di contenzioso. Senza contare gli effetti sul piano finanziario, atteso che – pur essendosi acclarato che, nella sostanza, nessuna sottrazione d'imposta è stata perpetrata – il contribuente si troverebbe a dover anticipare il pagamento di imposte – che potrebbero essere anche ingenti – che in seguito – con i noti tempi dei rimborsi – gli dovrebbero essere restituite.

Sicché, la soluzione individuata dalla Corte, ancorché apprezzabile nella misura in cui riconosce la necessità di evitare la doppia imposizione, non mi sembra ottimale, né sotto il profilo dell'efficienza dell'azione amministrativa, né sotto quelli della semplificazione e della "civilizzazione" dei rapporti con i contribuenti. Ma la soluzione potrebbe anche rivelarsi insufficiente a ristabilire l'equilibrio sul piano impositivo, ad esempio nel caso in cui lo scomputo del componente negativo dall'imponibile dell'esercizio di competenza ovvero lo scomputo del componente positivo dall'esercizio in cui era stato erroneamente dichiarato possa condurre ad un imponibile negativo e dunque non vi sia, in tutto o in parte, un rimborso da erogare bensì una perdita da riportare in avanti, magari in esercizi per i quali si sia già esaurito il diritto alla presentazione di una dichiarazione rettificativa a favore del contribuente ⁽¹³⁾.

Varrebbe dunque la pena di compiere uno sforzo ulteriore e verificare la percorribilità di soluzioni alternative che, ferma rimanendo la sanzione per il contribuente infedele, consentano di pervenire con maggiore linearità al ristabilimento della giusta imposizione ed all'eliminazione della duplicazione d'imposta.

Utile in questo senso potrebbe essere l'enucleazione di un obbligo, in capo all'Ufficio, di procedere alla rettifica *in melius* della dichiarazione presentata dal contribuente con riferimento all'esercizio nel quale il componente negativo non sia stato dedotto ovvero a quello in cui il componente positivo sia già stato tassato.

Si entra così in un terreno particolarmente intricato, poco esplorato dalla dottrina ⁽¹⁴⁾, nel quale la difficoltà di pervenire ad una

⁽¹³⁾ Qualora il giudizio sull'accertamento si sia protratto a lungo prima di pervenire ad una sentenza definitiva.

⁽¹⁴⁾ Il punto è stato affrontato da A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2006, p. 11, il quale sostiene la legittimità degli accertamenti *in melius* in considerazione della funzione pubblicistica assolta dall'attività accertativa, la quale deve considerarsi posta a garanzia dell'applicazione del principio di capacità contributiva e, in definitiva,

soluzione positiva viene ravvisata nella strutturazione legale del potere di accertamento come potere diretto all'individuazione di imponibili non dichiarati e al recupero di imposte non versate ⁽¹⁵⁾, piuttosto che al riconoscimento di imponibili dichiarati in eccesso e di somme da rimborsare.

Tant'è che anche di fronte ad una disposizione dalla formulazione piuttosto netta, qual è quella di cui all'attuale art. 110, co. 8, del t.u.i.r. (a mente del quale «La rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli altri esercizi»), parte della dottrina ha negato l'esistenza di un obbligo in capo all'Amministrazione

della corretta determinazione del tributo. E ciò anche nell'ipotesi in cui detta attività si concluda riscontrando che il reddito dichiarato dal contribuente è superiore a quello corretto. Similmente si era già espresso E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruoli delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, p. 22, che sottolineava come l'attività di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria sia posta non solo a tutela degli interessi dell'Erario, bensì anche di quelli del contribuente, e che pertanto dovrebbe essere riconosciuta la possibilità di emettere avvisi di accertamento *in melius*. In tema vd. anche F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 125, il quale, pur non ravvisando ostacoli alla possibilità di emettere un avviso di accertamento che rettifichi in diminuzione il reddito dichiarato dal contribuente, non considera un simile atto come un «atto normativo ma una pura comunicazione, da parte dell'ufficio, di ciò che esso reputa essere conforme a diritto nel caso concreto. In altri termini, ed in linea generale, ciò che viene corrisposto al Fisco per adempiere una presunta obbligazione tributaria di origine legale, può essere ripetuto e deve essere rimborsato senza che vi sia bisogno di un atto formale il quale rimuova e modifichi eventuali atti - costitutivi della fattispecie dell'obbligazione o di liquidazione dell'imposta».

⁽¹⁵⁾ Così, ad esempio, G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 94, si è espresso in senso contrario alla possibilità di emettere avvisi di accertamento *in melius*, poiché l'avviso di accertamento, in base ad un'analisi delle disposizioni in materia, sarebbe concepito dal legislatore esclusivamente come atto di rettifica in aumento dei dati dichiarati dal contribuente.

In tal senso parrebbero deporre le disposizioni del D.P.R. n. 600 e, segnatamente, gli articoli:

- 31, laddove stabilisce che «gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute»;

- 37, secondo cui «in base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati gli uffici delle imposte provvedono ... agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e agli accertamenti d'ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omissso la dichiarazione»;

- 38, in forza del quale «l'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione»;

- 39, che regola l'accertamento dei (maggiori) redditi determinati in base alle scritture contabili.

di procedere alla rettifica in favore del contribuente, stante l'asserita mancanza di una regola in tal senso nel nostro ordinamento ⁽¹⁶⁾.

A me pare, però, che un dato precettivo così chiaro non possa essere depotenziato invocando il principio di legalità: in primo luogo, perché, proprio sul piano della legalità, è la stessa legge che prevede che l'Ufficio «*deve* procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli altri esercizi»; in secondo luogo, perché non mi sembra che la situazione prospettata – che, lo ricordo, riguarda un caso di rettifica a favore del contribuente – configuri una lesione delle posizioni individuali alla cui tutela pure risponde il principio di legalità dell'azione amministrativa ⁽¹⁷⁾, sicché, quand'anche l'azione dell'amministrazione (che rettificasse *in melius* una dichiarazione del contribuente) non avesse una puntuale copertura legislativa, non per questo essa dovrebbe essere considerata *contra legem*.

Anche per questo non ritengo che il dato normativo possa costituire un ostacolo insormontabile all'ampliamento della portata applicativa della disposizione – se del caso ricorrendo all'analogia – rispetto al novero delle «valutazioni» e rispetto all'ipotesi della rettifica “in avanti” quale è quella considerata dalla legge, laddove parla di dovere di rettificare le valutazioni «relative anche agli esercizi successivi». Mi pare, in sostanza, che non sussistano elementi per ritenere ragionevole un limite all'azione dell'amministrazione diretta a favorire il contribuente, circoscritto alle sole valutazioni (e che dunque escluda, ad esempio, le questioni legate alla competenza e all'imputazione a periodo) ⁽¹⁸⁾ ed alle sole ipotesi di rettifica degli anni successivi (e che

⁽¹⁶⁾ Sul punto vd. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 382; nonché G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in F. TESAURO (diretta da) *Giuri. sist. dir. trib. – imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, II, p. 574-575. Diversamente R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2000, p. 115, ritiene che, in forza dell'allora vigente art. 76, co. 6, del t.u.i.r. (corrispondente all'attuale art. 110, co. 8) «si rende ... necessaria una riliquidazione, a favore del contribuente dei periodi d'imposta il cui reddito, seguendo le rettifiche dell'ufficio, avrebbe dovuto essere minore». Nello stesso senso F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, p. 251, secondo il quale «l'art. 76 sembrerebbe oggi contenere addirittura un obbligo automatico di riliquidazione in capo all'Amministrazione finanziaria». In senso favorevole vd. anche M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2006, II, p. 1788.

⁽¹⁷⁾ In tema vd. L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, p. 139 s.; nonché A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2005, p. 115 s.

⁽¹⁸⁾ Così anche F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, cit., p. 252; A. VOZZA, *Sulla riliquidazione d'ufficio delle imposte nel caso di rettifiche sull'imputazione a periodo*, in *Dial. dir. Trib.*, 2003, p. 430-432

dunque escluda le rettifiche degli anni precedenti) ⁽¹⁹⁾, specie nel quadro di un sistema improntato alla buona fede e alla correttezza dei rapporti. Ciò tanto più se il superamento di detti limiti testuali si rivela coerente con il divieto di doppia imposizione – nella misura in cui consente di evitare che un componente già tassato in un esercizio venga tassato anche in un altro – divieto che, nell'ottica del principio di legalità, rappresenta un precetto dal quale l'amministrazione non può discostarsi.

Pertanto ritengo che l'art. 110, co. 8, del t.u.i.r., già di per sé potrebbe essere sufficiente ad imporre all'ufficio di tener conto, nelle rettifiche concernenti la competenza o l'imputazione a periodo, a pena di illegittimità dell'accertamento, di quanto già dichiarato dal contribuente o da questi non dedotto in altri esercizi ⁽²⁰⁾.

D'altro canto, qualora, invece, si volesse rimanere ancorati al dato letterale ⁽²¹⁾, potrebbe essere appropriato spostare (nuovamente) la prospettiva di osservazione sul terreno del rimborso, anche in considerazione del fatto che la finalità della rettifica di cui stiamo discutendo non è il recupero di imposte non versate, bensì, in definitiva, la restituzione di imposte versate in eccesso. E qui un aggancio normativo a sostegno dell'obbligatorietà dell'azione favorevole dell'ufficio potrebbe essere estrapolato dall'art. 41 del DPR n. 602 nel quale il legislatore disciplina l'istituto del rimborso d'ufficio, riconoscendolo espressamente anche nei casi di «duplicazioni dovute all'ufficio delle imposte». Conclusione che sarebbe coerente con la *ratio legis*, atteso che, rispetto all'esigenza di evitare che si verifichino indebiti arricchimenti per l'erario, sembra ragionevole ipotizzare che la disposizione possa essere invocata anche nei casi in cui la duplicazione d'imposta scaturisca dall'effetto combinato dell'errore (o, più in generale, della violazione) da parte del contribuente e della rettifica ad opera dell'ufficio ⁽²²⁾.

⁽¹⁹⁾ In questo senso E. MARELLO, *Rettifiche a seguito di errata imputazione a periodo: la ricerca di un rimedio alla doppia imposizione*, cit., p. 217. Contra vd. F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, cit., p. 252-253.

⁽²⁰⁾ In tal senso propende anche E. MARELLO, *Rettifiche a seguito di errata imputazione a periodo: la ricerca di un rimedio alla doppia imposizione*, cit., p. 216-219.

⁽²¹⁾ In particolare, circoscrivendo l'ambito di operatività della disposizione alle «valutazioni» e agli «esercizi successivi».

⁽²²⁾ Né mi pare possa essere di ostacolo il riferimento testuale dell'art. 41 del D.P.R. n. 602 del 1973 alle «maggiori somme iscritte a ruolo». Al di là del suo contenuto letterale, tale disposizione dovrebbe promanare dal principio di ordine generale che impedisce

In definitiva, dunque, si potrebbe dire che il dovere di rettifica *in melius* previsto dall'art. 110, co. 8, del t.u.i.r. se non si ritiene possa realizzarsi attraverso il procedimento di accertamento e non possa prendere corpo in un avviso di accertamento con contenuto favorevole al contribuente, per l'essere questi forgiati dal legislatore rispetto all'obiettivo di recuperare imposte e non di restituirle, dovrebbe, quanto meno, sfociare in un obbligo di rimborso d'ufficio delle imposte ingiustamente introitate dall'erario per effetto della rettifica dell'esercizio in cui un certo componente negativo è stato dedotto o un certo componente positivo non è stato dichiarato e della (asserita) impossibilità di una corrispondente rettifica in sede di accertamento dell'esercizio in cui quello stesso componente è stato già dichiarato o non è stato dedotto.

Il che rappresenta un progresso sul piano della civilizzazione dei rapporti tra fisco e contribuente, rispetto alla soluzione enucleata dalla Cassazione, nella misura in cui determina uno snellimento della procedura evitando l'istanza di parte, ma lascia irrisolte molte delle questioni sopra prospettate.

5. *Sulla possibilità di trarre dal divieto di doppia imposizione di cui all'art. 67 del DPR n. 600 una prescrizione vincolante l'attività accertativa.*

Ben più incisiva sarebbe, invece, la soluzione se si riuscisse a configurare un preciso obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di scomputare, in sede di accertamento di un periodo d'imposta (segnatamente quello in cui il componente negativo è stato erroneamente dedotto ovvero quello in cui il componente positivo non è stato dichiarato), le imposte già pagate dal contribuente in un altro periodo d'imposta (segnatamente quelle afferenti alla mancata deduzione del componente negativo ovvero alla dichiarazione del componente positivo).

In questa direzione, mi pare che una riflessione particolare meriti la circostanza che il divieto di doppia imposizione, il quale, come si è

all'Erario – come a qualunque altro soggetto – di arricchirsi indebitamente e che, pertanto, dovrebbe obbligare l'Amministrazione finanziaria a rimborsare le maggiori imposte versate dal contribuente, quale che sia la causa dell'indebito. Sull'ampiezza del sistema della revisione in diminuzione delle iscrizioni a ruolo vd. E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, p. 34.

visto, trova un ancoraggio importante nell'art. 53 Cost. ⁽²³⁾, sia stato recepito dal legislatore – e saldamente mantenuto – in due disposizioni aventi la stessa formulazione letterale, ma collocazioni diverse: una, nel corpo delle norme sull'accertamento, l'altra, nell'ambito delle norme sulla quantificazione del reddito d'impresa.

Questa doppia collocazione, lungi dall'essere il frutto di un mero refuso, mi pare rifletta una scelta legislativa ben precisa, se solo si considera che l'art. 67 del DPR n. 600, che è stato introdotto sin dalla riforma degli anni '70, è stato successivamente arricchito di un secondo comma ⁽²⁴⁾, e che l'art. 163 dell'attuale t.u.i.r. riprende il contenuto dell'art. 127 della versione del Testo Unico anteriore alla riforma Tremonti del 2004 ⁽²⁵⁾.

In sostanza, dall'evoluzione legislativa mi pare traspaia la volontà del legislatore di mantenere le due collocazioni onde sottolineare la rilevanza del divieto rispetto alla fase di attuazione dell'imposta, al procedimento di accertamento, come principio specificamente diretto a vincolare e dirigere l'azione degli uffici. Al punto che, nel momento in cui la legge afferma che la stessa imposta non può essere applicata più volte, è come se dicesse che *gli uffici non possono applicare più volte la stessa imposta con la loro azione di accertamento*: e ciò a prescindere dal fatto che gli atti impositivi siano uno o più di uno ⁽²⁶⁾. Invero, non mi sembra sussistano ragioni né di carattere testuale ⁽²⁷⁾, né di carattere logico-sistematico ⁽²⁸⁾, per sostenere che tale divieto di doppia

⁽²³⁾ Il punto, tuttavia, non è pacifico in dottrina, tanto che G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 234, sottolinea che «dall'art. 53 è estraibile non un divieto di doppia imposizione ma di non superamento di un limite massimo».

⁽²⁴⁾ Ad opera della L. n. 133/1999.

⁽²⁵⁾ Sempre con riferimento all'esigenza di scongiurare doppie imposizioni, l'art. 75, co. 3, del D.P.R. n. 597 del 1973 conteneva una norma analoga a quella oggi contenuta nell'art. 108, comma, del t.u.i.r. «se l'ufficio delle imposte ha rettificato le valutazioni fatte dal contribuente i valori rettificati valgono anche per il periodo d'imposta successivo».

⁽²⁶⁾ Come giustamente osserva G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 234, la regola sancita dall'art. 67 del DPR n. 600 acquisisce maggior spessore quando viene messa in relazione all'attività amministrativa di accertamento, divenendo espressione del divieto di *ne bis in idem*, e cioè nel divieto di emanare più atti impositivi con riferimento al medesimo reddito. In tal senso vd. anche G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, cit., p. 256 s. Il che - come dirò - non esclude che la disposizione possa riguardare anche il caso di duplicazione degli effetti impositivi che può derivare dalla combinazione della dichiarazione e dell'accertamento.

⁽²⁷⁾ Giacché l'imposta viene «applicata» tanto in sede di dichiarazione quanto in sede di accertamento.

⁽²⁸⁾ Atteso che la funzione della norma è chiaramente quella di evitare che la medesima imposta venga percepita più volte in relazione al medesimo presupposto, onde garantire

applicazione dell'imposta valga solo quando lo stesso ufficio emetta più atti di accertamento e non anche quando la duplicazione derivi dalla combinazione di una dichiarazione e di un atto impositivo (con il quale l'ufficio pretenda il pagamento di un'imposta già versata, in quanto corrispondente ad un'imponibile già dichiarato).

Mi pare, allora, che la prospettiva si sposti dal piano dei principi generali, di sistema, che governano l'interpretazione delle disposizioni in materia di imposizione reddituale, a quello delle prescrizioni che disciplinano l'azione accertativa degli uffici, con la conseguenza che se l'effetto dell'azione dell'Amministrazione è di applicare più volte la stessa imposta, ne dovrebbe derivare una violazione di legge che si riverbera sulla legittimità dell'azione accertativa.

6. *Eliminazione della doppia imposizione e principio dell'autonomia delle obbligazioni dei singoli periodi d'imposta.*

Né mi sembra che la soluzione testè prospettata possa trovare insormontabile ostacolo nel principio dell'autonomia delle obbligazioni tributarie dei singoli periodi d'imposta. È noto, infatti, che in virtù di tale principio – codificato negli artt. 7 e 80 del t.u.i.r. – l'obbligazione di un periodo d'imposta è isolata da quella dei periodi precedenti e successivi⁽²⁹⁾. Da cui il corollario che in ogni periodo d'imposta l'obbligazione tributaria è quella che scaturisce dai fatti e dagli atti posti in essere dal contribuente in quell'arco temporale, valutati e considerati ai fini della quantificazione dell'imponibile in base alle regole vigenti con riferimento a quello stesso arco temporale.

Tuttavia, l'enucleazione di un preciso obbligo in capo all'Amministrazione di scomputare dalle maggiori imposte scaturenti dall'accertamento quelle stesse imposte che il contribuente ha già pagato in un altro esercizio (in relazione ai medesimi componenti reddituali oggetto

che la grandezza tassata sia sempre espressiva di una attitudine alla contribuzione, cosa che non sarebbe se la stessa ricchezza, in relazione allo stesso presupposto, venisse colpita da un'imposta dopo essere già stata colpita dalla medesima imposta.

⁽²⁹⁾ Di «nuova obbligazione» parla G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., p. 222. Affermano in proposito G. TINELLI e S. MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2007, p. 58 che l'obbligazione tributaria è condizionata solo dai componenti di reddito imputabili al periodo d'imposta cui si riferiscono.

di rettifica) non crea alcuna confusione in termini di quantificazione delle basi imponibili e delle corrispondenti obbligazioni d'imposta dei diversi esercizi interessati, ma agisce ed opera in un momento logicamente e giuridicamente successivo, quale è quello della quantificazione del debito residuo. Detto altrimenti, l'obbligazione tributaria del periodo d'imposta oggetto di accertamento è quella che scaturisce⁽³⁰⁾ dalla dichiarazione di quel periodo e dalla rettifica operata dall'Ufficio (in applicazione della regola della competenza), ma l'importo dovuto dal contribuente deve essere quantificato tenendo conto delle imposte dallo stesso già versate in un altro periodo d'imposta nel quale il componente positivo oggetto di accertamento era stato già dichiarato o il componente negativo pure oggetto di accertamento non era stato dedotto.

In sostanza, dunque, la soluzione qui prospettata si muove nel solco della compensazione e fa scaturire dal divieto di doppia imposizione un preciso obbligo in capo all'Amministrazione di attuare la elisione tra crediti e debiti reciproci, dando attuazione al principio sancito dall'art. 8 dello Statuto ed alle disposizioni civilistiche che disciplinano la compensazione legale delle opposte ragioni creditorie⁽³¹⁾. Sicchè l'Amministrazione – dopo avere formulato il rilievo e quantificato l'imposta del periodo accertato – risulta gravata da un obbligo di riconoscere come esistente, liquido ed esigibile il credito del contribuente scaturente dal riconoscimento del maggior imponibile dichiarato e della maggiore imposta versata in altro periodo d'imposta e dovrebbe limitarsi a pretendere con l'avviso di accertamento (e con i conseguenti atti della riscossione) la sola differenza tra la maggiore imposta accertata e la maggiore imposta già versata dal contribuente (oltre, naturalmente alle sanzioni).

Senonchè, se tale soluzione appare piuttosto agevole allorquando si ponga il problema dello "spostamento" di un ricavo o di un costo

⁽³⁰⁾ Uso il termine in senso volutamente generico, senza entrare nella nota disputa tra teoria dichiarativa e teoria costitutiva.

⁽³¹⁾ In tal senso vd. Corte Cass., sent. 25 ottobre 2006, n. 22872, in Corr. Trib., 2007, p. 37 e M. BASILAVECCHIA, *Applicabilità immediata della compensazione tributaria*, in Corr. Trib., 2007, p. 38. In dottrina, sull'argomento, vd. A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, p. 893; S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 35, che evidenzia come, non essendovi divieti espressi o ricavabili dall'ordinamento – ed anche alla luce della conferma operata mediante l'art. 8 dello Statuto – la compensazione rappresenti un principio proprio anche dell'ordinamento tributario.

da un esercizio ad un altro e si possa individuare un'imposta versata in eccesso nell'esercizio in cui il ricavo è stato erroneamente dichiarato ovvero in quello/i in cui il costo non è stato dedotto, lo è un po' meno allorquando non vi sia un'imposta versata in eccesso nell'altro esercizio, il quale potrebbe essersi chiuso in pareggio o in perdita, nel qual caso si dovrebbe enucleare una sorta di imposta virtuale (in quanto non effettivamente pagata) da ricondurre al ricavo dichiarato o al costo non dedotto.

Anche in considerazione di tali inconvenienti si potrebbe allora verificare se sia percorribile un'ipotesi più radicale, nella quale l'attuazione del divieto di doppia imposizione dovrebbe realizzarsi sul terreno della determinazione dell'imponibile, e quindi dell'obbligazione tributaria⁽³²⁾, anziché su quello delle modalità di estinzione dell'obbligazione medesima.

In termini generali, mi pare si possa convenire sul fatto che l'obiettivo dell'eliminazione della doppia imposizione non è incompatibile con l'esclusione di un certo componente dall'area dei fatti rilevanti ai fini dell'imposizione: a ben vedere, anzi, sono proprio meccanismi di questo tipo su cui il legislatore ha imperniato la disciplina dei dividendi e delle plusvalenze azionarie al fine di evitare la duplicazione d'imposta⁽³³⁾.

Si obietterà che nei casi menzionati i meccanismi esistono in quanto sono espressamente previsti dalla legge, mentre nell'ipotesi qui prospettata non sussisterebbe una disposizione di dettaglio che imponga all'Amministrazione di scomputare dalla base imponibile accertata la materia imponibile già tassata in un diverso esercizio.

Tuttavia si dovrebbe tener conto che, negli esempi riportati, la presenza di disposizioni di dettaglio si è resa necessaria per disciplinare le condizioni, le modalità e i termini della non tassazione del componente e per coordinare il trattamento di quel componente con le nuove regole di imposizione emanate con la recente riforma Tremonti, disposizioni che risulterebbero invece superflue nell'ipotesi qui prospettata nella

⁽³²⁾ Per questa soluzione mi sembra propendere M. BASILAVECCHIA, *Applicabilità immediata della compensazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 41.

⁽³³⁾ È noto che con la cd. «riforma IRES» si è abbandonato il sistema del credito d'imposta e si è introdotto il metodo dell'esenzione/esclusione al fine di scongiurare la doppia imposizione che si verificherebbe qualora la ricchezza fosse stata tassata in occasione del suo trasferimento – sotto forma di dividendi piuttosto che di plusvalenze azionarie – all'interno del «circuito IRES».

quale è sufficiente che l'Ufficio accertatore prenda atto che il componente che intende riprendere a tassazione in un esercizio ha già concorso alla formazione del reddito in un altro esercizio ed eviti quindi di riassoggettarlo ad imposizione. Ed a tal fine è sufficiente che l'Ufficio si attenga al preciso comando dell'art. 67 del DPR n. 600 che – come detto – dirigendosi direttamente all'Amministrazione, le impone di evitare la doppia imposizione, vale a dire di evitare l'applicazione di un'imposta a ciò che ha già concorso alla formazione della base imponibile della stessa imposta.

Senonchè, è chiaro che così ragionando non si può evitare di confrontarsi con gli aspetti legati al profilo temporale dell'imposizione, con le regole che governano l'imputazione temporale dei diversi componenti reddituali, funzionali alla quantificazione di un'obbligazione tributaria che il legislatore qualifica come autonoma rispetto a quella degli altri periodi d'imposta.

Mi pare si possa dire che si tratta di regole che concorrono alla connotazione dello stesso presupposto nel senso che tutti e solo i componenti che, in base ai suddetti requisiti temporali, sono ascrivibili ad un determinato periodo d'imposta partecipano alla realizzazione dell'evento – il possesso del reddito – che costituisce il presupposto di quel periodo d'imposta e dunque partecipano alla determinazione dell'obbligazione tributaria di quello stesso periodo.

Per cui si può dire che tutti e solo i componenti che soddisfano i requisiti temporali stabiliti dalla legge concorrono alla manifestazione della capacità contributiva di un determinato soggetto in un determinato esercizio.

D'altro canto, però, va rammentato come, proprio ragionando nell'ottica della capacità contributiva, il principio dell'autonomia delle obbligazioni dei periodi d'imposta – fondato su una rigida segmentazione temporale dell'evento reddituale economicamente unitario – abbia disvelato tutti i suoi limiti rispetto all'obiettivo della giusta imposizione, ossia dell'imposizione che rifletta nella sostanza l'attitudine del soggetto di partecipare ai carichi pubblici. Tant'è che, ad esempio, proprio in rapporto al principio di capacità contributiva, molte sono state le critiche che si sono levate contro i limiti al riporto delle perdite ⁽³⁴⁾.

⁽³⁴⁾ A proposito dello stretto collegamento tra riporto delle perdite e applicazione del principio di capacità contributiva vd. F. TESAURO, *Riporto delle perdite e la incostituzionalità*

Né si può trascurare il fatto che il principio dell'autonomia delle obbligazioni tributarie dei singoli periodi d'imposta e le regole che ad esso sono funzionali, quali quelle sull'imputazione temporale e sulla competenza, sembrano rispondere più ad esigenze di finanza pubblica, legate al gettito e alla gestione del tributo, che non ad esigenze ontologiche del tributo medesimo⁽³⁵⁾, come del resto conferma l'evidente convenzionalità nella scelta dell'arco temporale di riferimento⁽³⁶⁾.

Ora, tutto ciò considerato, non mi sembra che l'individuazione – attraverso l'interpretazione sistematica – di contemperamenti alla rigidità delle regole che attengono al profilo temporale dell'imposizione – in situazioni circoscritte e nelle quali si possa escludere l'esistenza di

della sua esclusione dall'imponibile dell'ilor, in Boll. trib., 1988, p. 6 (il quale sottolinea l'inermità dell'assenza, nel nostro ordinamento, dell'istituto del riporto all'indietro delle perdite); G. ZIZZO, *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in Rass. trib., 2008, p. 929 (dove si rinviengono critiche a proposito dell'orientamento assunto dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza 21 gennaio 1988, n. 54, che ha sostanzialmente negato il predetto collegamento); L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 129. In tema vd. anche F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, p. 26, il quale evidenzia come le esigenze alla base dell'istituto del riporto delle perdite (vale a dire, necessità di rispettare il principio di capacità contributiva, correggendo gli «inconvenienti di un'imposizione autonoma in relazione ai singoli periodi d'imposta, tenendo in considerazione i redditi di segno negativo»), se considerate isolatamente, dovrebbero spingere a concedere il riporto delle perdite senza alcuna limitazione temporale (anche con l'istituto del riporto all'indietro). Ma che, di converso le esigenze di certezza, stabilità e rapidità di definizione dei rapporti tributari dovrebbero portare ad escludere una siffatta ipotesi, in considerazione del fatto che gli Uffici devono rispettare termini decadenziali in fase di accertamento. L'Autore, conseguentemente, ipotizza di eliminare la previsione del limite quinquennale al riporto delle perdite, introducendo nel contempo un'eccezione al termine di decadenza per l'accertamento in caso di avvenuto riporto di perdite (p. 35).

⁽³⁵⁾ Nulla vieterebbe, sotto questo profilo, di convenire che il reddito da tassare si misura come differenza tra consistenza del patrimonio finale e consistenza del patrimonio iniziale e che l'obbligazione tributaria sorge solo alla fine della vita dell'impresa o del contribuente.

⁽³⁶⁾ Non cambierebbe nulla rispetto alla struttura dell'imposta se si stabilisse che il periodo d'imposta ha una durata di tre anni, anziché di uno, tant'è che vi sono casi in cui la coincidenza periodo d'imposta/anno solare è derogata dallo stesso legislatore. Mi riferisco, ad esempio, ai casi di liquidazione volontaria di società o di fallimento. Nel primo caso, l'art. 182 del t.u.i.r., stabilisce che il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione costituisca un periodo d'imposta a se stante. E che il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale, con un meccanismo di liquidazione provvisoria delle imposte nel caso in cui la liquidazione si protragga oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio. Similmente, il successivo art. 183 prevede che il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione rappresenta un periodo d'imposta autonomo. Come rappresenta un periodo d'imposta autonomo l'arco temporale ricompreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale.

evasioni o di elusioni – produca sconvolgimenti irreparabili nel sistema dell'imposizione reddituale, tanto più se si considera che si tratterebbe di contemperamenti ispirati al raggiungimento di un punto di equilibrio tra la giusta esigenza di punizione di comportamenti illeciti (contrari alle regole sull'imputazione temporale dei componenti reddituali) e l'altrettanto giusta esigenza di una tassazione sostanzialmente equa, non ancorata ad una formalistica misurazione della capacità contributiva (nella quale si prescinde da quanto già dichiarato da quello stesso contribuente in un altro periodo d'imposta).

A ben vedere, peraltro, si tratta di contemperamenti che nemmeno inficerebbero l'essenza dell'autonomia delle obbligazioni dei singoli periodi d'imposta – atteso che ad ogni periodo continua ad essere associata un'obbligazione cui corrispondono un obbligo di dichiarazione e un obbligo di versamento – in quanto si muovono pur sempre sul terreno della quantificazione di quell'obbligazione, o meglio, della riquantificazione che di quell'obbligazione viene fatta in sede di accertamento, in vista di evitare la duplicazione d'imposta e di garantire una sostanziale parametrizzazione della tassazione alla effettiva ricchezza del soggetto accertato.

In definitiva, dunque, mi sembra che, in condizioni, diciamo così, "normali", il ristabilimento dell'equità nell'imposizione, non disgiunto dalla punizione del comportamento illecito, possa essere realizzato attraverso l'enucleazione, in via di interpretazione sistematica, di un preciso obbligo in capo all'Amministrazione di scomputare, in sede di accertamento per una annualità, le imposte già versate dal contribuente in una diversa annualità in relazione a quello stesso componente oggetto di rettifica.

Si perverrebbe così, in modo snello e lineare, ad un'imposizione avulsa da duplicazioni e dunque conforme all'effettiva attitudine a concorrere manifestata dal contribuente. E la stessa azione dell'Amministrazione ne beneficerebbe, oltre che in termini di recupero di efficienza (evitando l'avvio di superflui procedimenti di rimborso), anche e soprattutto in termini di imparzialità e di "civilizzazione" dei rapporti con i contribuenti.

Effettività della capacità contributiva, imparzialità ed efficienza dell'azione amministrativa sono poi gli stessi valori che potrebbero giustificare in condizioni "particolari" – in cui non vi sono imposte già versate da scomputare (o meglio, da compensare) – eventuali forzature alle rigide regole temporali sull'imputazione dei componenti reddituali, finalizzate a tener conto già in fase di riquantificazione in sede di

accertamento dell'imponibile di un dato periodo d'imposta del fatto che un certo componente sia già stato dichiarato in un altro periodo o non sia stato dedotto in un altro periodo.

7. *Il problema della duplicazione d'imposta in caso di accertamenti concernenti componenti reddituali già dichiarati, o non dedotti, da altri contribuenti.*

La questione si pone poi in termini ancora più articolati allorché la vicenda accertativa coinvolga più soggetti, non necessariamente appartenenti allo stesso gruppo, uno dei quali abbia già dichiarato il ricavo corrispondente al costo che l'Ufficio intende riprendere a tassazione in capo ad un altro, ovvero non abbia dedotto il costo che pure l'Ufficio intende contestare in capo ad un altro.

Come ho detto all'inizio del presente lavoro, si tratta di situazioni variegata e tra loro piuttosto differenziate, rispetto alle quali il minimo comun denominatore può essere ravvisato nella circostanza che la violazione delle norme tributarie che regolano la quantificazione del reddito d'impresa si risolve in un mero spostamento di materia imponibile tra un contribuente e l'altro, per effetto del quale non si determinano perdite di gettito se l'operazione contestata viene valutata nel suo complesso, tenendo conto della fisiologica simmetria tra costi e ricavi che informa il sistema dell'imposizione del reddito d'impresa.

Ebbene, anche in questi casi si paventa il pericolo che l'accertamento indirizzato solo nei confronti di un contribuente – ad esempio, quello che avrebbe illegittimamente dedotto il costo, o che non avrebbe, sempre illegittimamente, dichiarato il ricavo – possa condurre all'imposizione su una ricchezza che – sia pure erroneamente – è già stata tassata in capo ad un altro soggetto – ad esempio, quello che non ha erroneamente dedotto il costo o che ha erroneamente dichiarato il ricavo.

Sicchè, adottando una visione sostanzialistica del fenomeno impositivo, si potrebbe cedere alla tentazione di mutuare *de plano* le conclusioni sopra prospettate e di estendere anche alle situazioni in esame l'obbligo che si è addossato all'Ufficio di tener conto, in sede di accertamento, delle imposte già versate, in relazione al medesimo componente, da parte di un altro soggetto.

Tentazione che viene rafforzata in tutti i casi in cui i soggetti interessati appartengano allo stesso gruppo e rientrino nel perimetro dello

stesso consolidato fiscale, giacchè in tali circostanze l'aggiustamento sul piano intersoggettivo delle imposte dovute ed eventualmente delle stesse basi imponibili trova un forte impulso nelle regole che disciplinano la determinazione del «reddito complessivo globale» e la liquidazione dell'«unica imposta dovuta»⁽³⁷⁾.

Il che non significa che si voglia prospettare un sistema impositivo basato sulla commistione e sulla confusione delle singole posizioni, in cui sia indifferente che un certo componente venga dichiarato da un contribuente piuttosto che da un altro.

Al contrario, si tratta pur sempre di mantenere fermo il principio cardine della soggettività della capacità contributiva, in virtù del quale ciascuno deve essere tenuto a partecipare ai bisogni collettivi in ragione della sua propria attitudine alla contribuzione, la quale non può che scaturire da ciò che ciascuno ha realizzato, nella valutazione che di ciò deve essere effettuata secondo le regole stabilite dal legislatore.

Tuttavia, nel momento in cui si afferma convintamente tale principio, ritengo sia altresì necessario interrogarsi sul significato da attribuire ad altre disposizioni che con esso sono destinate ad interagire.

Mi riferisco, innanzitutto, ai già richiamati articoli 67 del DPR n. 600 e 163 del t.u.i.r. nei quali si afferma l'inapplicabilità della medesima imposta anche «nei confronti di soggetti diversi»: il che mi sembra confermi che la circostanza che una certa imposta sia stata assolta, in relazione ad uno stesso presupposto, da un determinato soggetto non è irrilevante allorquando si deve agire per accertare la medesima imposta, per il medesimo presupposto, in capo ad un altro soggetto. Formalisticamente si potrà anche dire che l'imposta è stata assolta su un ricavo, mentre l'accertamento verte sul disconoscimento della deducibilità del correlativo costo (ad esempio, perché non documentato), o che l'imposta è stata versata da un soggetto diverso; ma non si potrà fare a meno di riconoscere che l'imposta dovuta in relazione ad un medesimo fatto è stata assolta, ancorchè da un soggetto a ciò non tenuto, e che pertanto la capacità contributiva – oggettivamente intesa – sottesa a quel fatto è stata incisa dall'imposta. Sicchè, l'applicazione della stessa imposta nei confronti di un altro soggetto troverebbe un serio ostacolo nella

⁽³⁷⁾ È noto, infatti, che in base all'art. 118 del t.u.i.r., in caso di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale viene determinato un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti di tutte le società che appartengono al «perimetro» del consolidato.

disposizione testè menzionata, la quale, come si è detto, è norma diretta a vincolare l'azione accertativa degli Uffici.

D'altro canto, non è un caso che lo stesso legislatore abbia avvertito la necessità di inserire un secondo comma nel corpo dell'art. 67 del DPR n. 600, laddove si precisa che «l'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito». Trattasi di una disposizione chiaramente diretta a regolare le questioni che insorgono in caso di accertamenti concernenti i rapporti di sostituzione d'imposta e specificamente ad evitare il rischio che l'erario possa riscuotere due volte la stessa imposta, una prima volta dal sostituto e una seconda volta dal sostituito, imponendo all'Ufficio un preciso obbligo di scomputare dall'imposta dovuta dal secondo quella già riscossa in capo al primo.

Sicchè essa mi pare rappresenti un'applicazione coerente della regola generale sancita dal primo comma – vale a dire che l'Amministrazione non può applicare più volte la stessa imposta, neppure in capo a soggetti diversi – e confermi che non v'è una preclusione di principio alla compensazione, diciamo così, intersoggettiva, allorquando – in situazioni circoscritte, nelle quali lo stesso fatto (che integra il presupposto dell'imposizione) riguarda due soggetti – vi sia l'esigenza di evitare una duplicazione d'imposta.

Ciò, naturalmente, in alternativa rispetto al riconoscimento del diritto al rimborso in altre occasioni affermato (ad esempio, negli artt. 37 e 37 bis del DPR n. 600), il quale tuttavia, come già si è segnalato, non rappresenta un rimedio altrettanto efficiente ed efficace per scongiurare la doppia imposizione.

In definitiva, allora, il principio della soggettività della capacità contributiva ⁽³⁸⁾ non risulta radicalmente ed assolutamente incompatibile con lo spostamento sul piano soggettivo del dovere di assolvimento dell'obbligazione tributaria (anche attraverso lo scomputo delle imposte già versate da altri in relazione al medesimo evento). Ciò sul presupposto che siano i meccanismi interpretativistici a consentire il riallineamento delle posizioni ovvero il raggiungimento di punti di equilibrio diversi tra i soggetti coinvolti.

Il che si verifica anche nel caso dell'accollo del debito d'imposta, la cui compatibilità rispetto al principio della capacità contributiva è

⁽³⁸⁾ In forza del quale ciascuno è tenuto a concorrere in ragione della propria capacità contributiva.

pacificamente riconosciuta in dottrina ed in giurisprudenza, e la cui ammissibilità in materia tributaria è espressamente sancita dall'art. 8, co. 2, dello Statuto del contribuente ⁽³⁹⁾.

Ora, allorché si accerti la violazione delle norme tributarie che regolano la quantificazione del reddito d'impresa e si constati che questa si risolve in un mero spostamento di materia imponibile tra un contribuente e un altro ⁽⁴⁰⁾, non è irragionevole supporre che tale violazione sottenda una sorta di traslazione del carico fiscale a livello intersoggettivo che non è avulsa dalla volontà delle parti (anzi che è ragionevole pensare sia proprio nella volontà delle parti); e, ancorché tale traslazione avvenga, non già sul piano della semplice estinzione dell'obbligazione tributaria, bensì attraverso la dichiarazione da parte di un soggetto di una capacità contributiva non sua, credo si possa dire che il riallineamento della tassazione al precetto costituzionale che si dovrebbe realizzare in sede di accertamento imponga di non limitarsi all'imputazione della ricchezza in capo al soggetto che effettivamente l'ha realizzata, bensì di riconoscere nel contempo l'esistenza di un versamento indebito in capo all'altro soggetto che quella stessa ricchezza ha già dichiarato. Di modo che, si ristabilirebbe l'equilibrio tra soggetto titolare della capacità contributiva e soggetto inciso dall'imposizione e si eviterebbe che la stessa imposta venga applicata due volte, sia pure in capo a due contribuenti diversi.

⁽³⁹⁾ In dottrina, per tutti, v. F. PAPARELLA, *Studi preliminari sui profili teorici e sistematici dell'accollo nel diritto tributario*, Roma, 2005, p. 373-374, il quale, tra le altre cose, conclude rilevando la compatibilità della figura dell'accollo rispetto al principio di capacità contributiva, poiché questo non vieterebbe «la sopportazione del sacrificio economico del prelievo da parte di soggetti che non manifestano quella specifica attitudine alla contribuzione in forza di un atto rientrante nella sfera dell'autonomia negoziale dei privati». Per alcune analisi a proposito dell'accollo d'imposta anteriormente all'introduzione dello Statuto, v. E. DE MITA, *Ancora sulla liceità dell'accollo d'imposta*, in Boll. trib., 1986, p. 591; E. DE MITA, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo di imposte)*, in Boll. trib., 1985, p. 1381; G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in Rass. trib., 1986, I, p. 123; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 14; R. SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 84.

⁽⁴⁰⁾ È il caso tipico del c.d. *transfer pricing* interno, nel quale si contesta la congruità – sulla scorta di un valore normale – dei prezzi delle transazioni che avvengono all'interno di gruppi nazionali. Lo stesso dicasi, sempre all'interno dei gruppi, dei casi in cui si contesta l'inerenza di un certo costo in capo ad una società, sul presupposto che quello stesso costo sarebbe stato di competenza di un'altra società dello stesso gruppo, alla quale la prima avrebbe dovuto riaddebitare l'onere sostenuto.

Sicchè, una volta acclarata l'esistenza di un accordo tra i contribuenti in ordine allo spostamento dell'imponibile da uno all'altro in relazione al medesimo evento, ed appurata l'inesistenza di manovre elusive, per raggiungere l'obiettivo della giusta imposizione si potrebbe riconoscere in quell'accordo la volontà di un soggetto di accollarsi il debito d'imposta dell'altro e, conseguentemente, nell'incassare le maggiori imposte accertate in capo a quest'ultimo, provvedere a rimborsare quelle già pagate dal primo, ferma sempre rimanendo l'applicazione delle sanzioni.

Non si tratta, lo ripeto, di sostenere che sia conforme all'art. 53 Cost. che i contribuenti possano accordarsi e decidere che uno possa dichiarare ed essere tassato sulla ricchezza realizzata da un altro. Al contrario, va riaffermato che ognuno deve essere tassato solo ed esclusivamente sulla capacità contributiva dallo stesso realizzata. Piuttosto, si dovrebbe riconoscere che, allorquando una simile traslazione del carico impositivo formi oggetto di accertamento – vuoi applicando il criterio del valore normale, vuoi sulla scorta del principio dell'inerenza – vi sia l'obbligo in capo all'Ufficio di ristabilire esattamente la corrispondenza rispetto al principio della capacità contributiva (oltre che di irrogare le dovute sanzioni): obbligo che si traduce nel dovere di tener conto che la ricchezza oggetto di contestazione in capo ad un soggetto è già stata dichiarata da un altro ed è stata già tassata in capo a questo, sicchè, onde evitare la doppia imposizione – espressamente vietata anche quando si realizza in capo a soggetti diversi – è necessario che l'Agenzia delle entrate si attivi per riconoscere il rimborso al soggetto che ha già indebitamente versato l'imposta ⁽⁴¹⁾.

In tal modo si ristabilirebbe – ancorché non sempre con la massima efficienza - il principio della tassazione in capo al soggetto che ha realizzato la capacità contributiva e, nel contempo, si darebbe concreta attuazione al divieto di doppia imposizione che il menzionato art. 67 ha espressamente esteso al caso in cui la medesima imposta possa incidere, in relazione al medesimo presupposto, su soggetti diversi.

⁽⁴¹⁾ O, addirittura, in casi circoscritti (ad esempio, nei rapporti sostituto/sostituito), provveda a scomputare le imposte già versate da uno dei contribuenti, o a compensare gli imponibili già da altri dichiarati (ad esempio, all'interno del consolidato), ovviamente dopo aver appurato l'esistenza di un accordo in tal senso tra le parti.