

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

ISSN 1121-4074

RIVISTA MENSILE

Vol. XXI - Marzo 2011

3

DIRETTA DA

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

Si segnalano all'attenzione del lettore

Iva e fatturazione per operazioni inesistenti
di Maurizio Logozzo

Gli accertamenti "odiosi" e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla Cassazione e dall'Agenzia per evitare la doppia imposizione
di Antonio Viotto

Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega
di Guglielmo Frasoni

I confini dell'abuso del diritto ed il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni
di Thomas Tassani

Specifiche regole Iva e problematica dell'applicazione analogica alle imposte dirette: il caso degli "sconti merce" (nota a Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXX, n. 50/30/10)
di Emanuele Artuso



GIUFFRÈ EDITORE

Antonio Viotto

Gli accertamenti “odiosi” e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla Cassazione e dall’Agenzia per evitare la doppia imposizione I, 355

Rubrica di diritto penale tributario

a cura di Ivo Caraccioli III, 19

Rubrica di diritto comunitario

a cura di Piera Filippi IV, 27

Indice analitico

QUESTIONI GENERALI

INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE

Sconti merce - Integrazione analogica della disciplina delle imposte dirette con la disciplina Iva - Assenza di lacuna - Inapplicabilità della analogia (Comm. trib. reg. del Veneto, sez. XXX, 23.3.2010 - 24.5.2010, n. 50/30/10, con nota di Emanuele Artuso) II, 141

REATI TRIBUTARI

Frode fiscale - Fattura irregolare - Falsa identificazione dell’acquirente intracomunitario - Mala fede del cedente - Effetti - Cessione intracomunitaria - Sussiste - Evasione - Sussiste - Non imponibilità - Non sussiste (Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, 7.12.2010, causa C-285/09/10, con nota di Andrea Mondini) IV, 27

IMPOSTE SUI REDDITI

REDDITI D’IMPRESA

Costi deducibili - Inerenza - Fattispecie - Costi infragruppo - Ripartizione - Tassazione di gruppo - Artt. 117 e 163, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 - Interesse ad agire - Art. 100 c.p.c. (nota a Comm. trib. prov. di Reggio nell’Emilia, sez. IV, 2.2.2010 - 8.3.2010, n. 45 con nota di Silvia Burelli) II, 154

Gli accertamenti “odiosi” e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla Cassazione e dall’Agenzia per evitare la doppia imposizione

1. In alcuni recenti interventi, la Corte di cassazione (1) e, a ruota, l’Agenzia delle Entrate (2) hanno cercato di dare una soluzione ad un problema piuttosto ricorrente che si presenta ogniqualvolta le rettifiche da parte degli uffici impositori si concentrano sull’esercizio di competenza ovvero sull’imputazione a periodo di un determinato componente.

È noto, infatti, che – ancorché non si assista ad una sostanziale sottrazione di gettito, bensì, tutt’al più, ad uno spostamento dell’imposizione da un periodo d’imposta ad un altro – la prassi accertativa appare spesso affetta da strabismo e, se mi è consentito, anche da una certa dose di “opportunismo”, nella misura in cui i rilievi vengono formulati limitandosi a contestare l’indeducibilità del componente negativo ovvero la mancata tassazione del componente positivo, senza considerare che quello stesso componente – mercè l’ipotizzato errore sulla competenza – non è stato dedotto nell’esercizio di competenza o è già stato tassato in un altro esercizio.

Per questo mi pare appropriato definire questi accertamenti come “odiosi”, con ciò intendendo stigmatizzare la palese ingiustizia in termini sostanziali del risultato cui gli stessi conducono sul piano economico, a prescindere dalla correttezza formale dei rilievi e senza mettere in discussione la necessità di sanzionare le violazioni di legge e di reprimere i comportamenti evasivi o elusivi che arrecano danno all’erario.

Il punto è che anche le sacrosante esigenze repressive non dovrebbero travalicare quanto necessario per punire il contribuente infedele (attraverso le sanzioni) e per ristabilire l’equilibrio economico alterato dalla violazione perpetrata.

(1) Cfr. sent. 13 maggio 2009, n. 10981, in Boll. trib., 2009, 1065; nonché sent. 8 maggio 2009, n. 16023, in bancadati Fisconline.

(2) Vd. Circolare n. 23/E del 4 maggio 2010.

Mentre nei casi qui prospettati, è concreto il rischio che gli accertamenti finiscano 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.

Ebbene, il rischio 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 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 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza (3). 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. 602/1973 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.

Come ho accennato, la soluzione è stata recepita dall'Agenzia delle Entrate, la quale, nella Circolare n. 23/E del 4 maggio 2010, ha affermato che "in base ai consolidati orientamenti della giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, la deduzione – nel periodo di imposta di effettiva competenza – di costi oggetto di recupero per mancato rispetto del principio di competenza, può essere in ogni caso riconosciuta alla stre-

(3) Cfr. le già richiamate sentt. n. 10981 e n. 16023 del 2009. Nello stesso senso, in precedenza, vd. la sent. 10 marzo 2008, n. 6331, in bancadati Fiscoonline, 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. 546/1992, 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. 9151/1991), segna – pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione (cfr. il DPR n. 322/1998, art. 2, comma 8 bis, *ratione temporis* peraltro inapplicabile alla fattispecie) – il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere".

gua delle seguenti considerazioni. In applicazione del principio desumibile dalla richiamata giurisprudenza di legittimità, secondo cui nei casi di specie il diritto al rimborso è esercitabile soltanto dal giorno in cui lo stesso può essere fatto valere, è da ritenere che il diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento, decorre dalla data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica".

Si tratta, però, di una soluzione che, pur 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.

Essa, infatti, determina un inutile appesantimento sotto il profilo procedimentale, in quanto il contribuente dovrebbe presentare un'istanza (4) 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 in sede di accertamento ovvero non risultare 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 (5).

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

(5) E senza contare che la soluzione imperniata sull'istanza di rimborso potrebbe anche rivelarsi insufficiente a ristabilire l'equilibrio sul piano impositivo in alcune situazioni "particolari", come 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 di-

2. Credo quindi che sia opportuno verificare la praticabilità di percorsi alternativi 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.

Si tratta allora di tentare di coniugare le disposizioni che regolano la competenza dei singoli componenti reddituali con 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 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.

A me sembra che le richiamate disposizioni siano tra loro conciliabili se si considera la regola della competenza nella sua interezza e in quella che potremmo definire la sua naturale "proiezione intertemporale": non si tratta, in sostanza, 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 erroneamente imputato dal contribuente ma che è di competenza di un altro esercizio che pure deve essere individuato nel contesto accertativo.

Ed in questa direzione spinge proprio il principio del divieto di doppia imposizione nel sistema di tassazione del reddito, il quale, come noto, trova corpo nelle disposizioni dell'art. 67 del DPR n. 600 e dell'art. 163 del Tuir, secondo cui, alquanto perentoriamente, "la stessa imposta

ritto alla presentazione di una dichiarazione rettificativa a favore del contribuente, qualora il giudizio sull'accertamento si sia protratto a lungo prima di pervenire ad una sentenza definitiva.

non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto neppure nei confronti di soggetti diversi”.

Invero, già sotto il profilo letterale le disposizioni appaiono disattese ogniquale volta la rettifica si limiti 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, talché 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 (6).

Lo stesso dicasi 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: talché se la stessa grandezza venisse fatta concorrere due volte alla formazione della base imponibile della stessa imposta si preverrebbe ad una imposizione avulsa dalla effettiva capacità contributiva del soggetto (7).

(6) Sicché 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., 89). Sull'argomento vd. anche A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 225, il quale ritiene preferibile considerare il termine “presupposto” – nell'ambito degli artt. 163 del Tuir 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, 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, 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, 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.

(7) 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*, 33-35; e G. FALSITTA, *Manua-*

Orbene, la possibilità di individuare un punto di equilibrio, sul piano sistematico, tra le due istanze – e le due disposizioni normative – che entrano in gioco nel caso qui prospettato mi pare si possa tradurre, sul piano operativo dell'accertamento, nell'enucleazione di un obbligo in capo all'Ufficio impositore di non 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, ma di “tener conto” del comportamento tenuto dal contribuente in un altro periodo d'imposta con riferimento a quello stesso componente reddituale.

Ciò tanto più se si valorizza la portata precettiva del canone della buona fede nel quale il legislatore dello Statuto dei diritti del Contribuente, all'art. 10, ha declinato il principio dell'imparzialità dell'azione amministrativa ed in virtù del quale l'amministrazione dovrebbe evitare di approfittare di certe situazioni per procurare arricchimenti indebiti all'erario, sotto forma di tassazione di imponibili che hanno già scontato l'imposizione.

3. Si potrebbe allora verificare se esista 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 (8), nel quale la difficoltà di perve-

le di diritto tributario. Parte generale, Padova, 2008, 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., 102 s.

(8) Il punto è stato affrontato da A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in Enc. giur., Roma, 2006, 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, 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, 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, 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 Fi-

nire ad una 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 (9), piuttosto che al riconoscimento di imponibili dichiarati in eccesso e di somme da rimborsare.

Non stupisce, dunque, che anche di fronte ad una disposizione dalla formulazione piuttosto netta, qual è quella di cui all'attuale art. 110, comma 8, del Tuir (10), parte della dottrina abbia negato l'esistenza di un obbligo in capo all'amministrazione di procedere alla rettifica in favore del contribuente, stante l'asserita mancanza di una regola in tal senso nel nostro ordinamento (11).

Risulta tuttavia difficile condividere il tentativo di depotenziare un dato precettivo così chiaro facendo leva sul 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

sco 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".

(9) Così, ad esempio, G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 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.

(10) 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".

(11) Sul punto vd. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 382; nonché G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in F. Tesaurò (diretta da) *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, II, 574-575. Diversamente R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2000, 115, ritiene che, in forza dell'allora vigente art. 76, comma 6, del Tuir (corrispondente all'attuale art. 110, comma 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, 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, 1788.

alla cui tutela pure risponde il principio di legalità dell'azione amministrativa (12).

Di più: ritengo che il menzionato dato normativo non costituisca un ostacolo insormontabile nemmeno 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) (13) ed alle sole ipotesi di rettifica degli anni successivi (e che dunque escluda le rettifiche degli anni precedenti) (14), 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.

Mi pare, in sostanza, che l'art. 110, comma 8, del Tuir, 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 (15), tanto più nei casi in cui la stessa verifica riguarda già i periodi d'imposta interessati dallo spostamento.

Se così non fosse, comunque, si potrebbe pur sempre (ri-)portare la

(12) In tema vd. L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 139 s.; nonché A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2005, 115 s.

(13) Così anche F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, 252; A. VOZZA, *Sulla riliquidazione d'ufficio delle imposte nel caso di rettifiche sull'imputazione a periodo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2003, 430-432

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

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

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 verificino 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 (16).

Sicché si potrebbe dire che il dovere di rettifica *in melius* previsto dall'art. 110, comma 8, del Tuir 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.

Si perverrebbe, così, ad un miglioramento sul piano della civilizzazione dei rapporti tra Fisco e contribuente, rispetto alla soluzione enucleata dalla Cassazione e recepita dall'Agenzia, nella misura in cui si beneficerebbe di uno snellimento della procedura evitando l'istanza di parte.

Rimarrebbero però irrisolte alcune delle questioni sopra prospettate.

(16) Né mi pare possa essere di ostacolo il riferimento testuale dell'art. 41 del DPR n. 602/1973 alle "maggiori somme iscritte a ruolo". Al di là del suo contenuto letterale, tale disposizione dovrebbe promanare dal principio di ordine generale che impedisce 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, 34.

4. Meglio sarebbe, allora, 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).

Una riflessione particolare merita – in questa prospettiva – la circostanza che il divieto di doppia imposizione, che non mi pare avulso dall'art. 53 Cost. (17), sia stato recepito e saldamente mantenuto dal legislatore 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. Proprio 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 comma 2 (18), e che l'art. 163 dell'attuale Tuir riprende il contenuto dell'art. 127 della versione del Testo Unico anteriore alla riforma Tremonti del 2004 (19).

Sicché mi sembra che dall'evoluzione legislativa 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

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

(18) Ad opera della legge n. 133/1999.

(19) Sempre con riferimento all'esigenza di scongiurare doppie imposizioni, l'art. 75, comma 3, del DPR n. 597/1973 conteneva una norma analoga a quella oggi contenuta nell'art. 108, comma, del Tuir: “se l'ufficio delle imposte ha rettificato le valutazioni fatte dal contribuente i valori rettificati valgono anche per il periodo d'imposta successivo”.

che gli atti impositivi siano uno o più di uno (20). Invero, non mi sembra sussistano ragioni né di carattere testuale (21), né di carattere logico-sistematico (22), per sostenere che tale divieto di doppia 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).

Con la conseguenza, sul piano delle regole che disciplinano l'azione accertativa degli uffici, che, se l'effetto dell'azione dell'Amministrazione è di applicare più volte la stessa imposta, ne dovrebbe derivare una violazione di legge – degli artt. 67 del DPR n. 600 e 163 del Tuir – che si riverbera sulla legittimità dell'atto impositivo.

Né varrebbe appellarsi al principio dell'autonomia delle obbligazioni tributarie dei singoli periodi d'imposta, codificato negli artt. 7 e 80 del Tuir, a mente del quale l'obbligazione di un periodo d'imposta è isolata da quella dei periodi precedenti e successivi (23), e dal quale discende 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.

(20) Come giustamente osserva G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, 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., 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.

(21) Giacché l'imposta viene "applicata" tanto in sede di dichiarazione quanto in sede di accertamento.

(22) 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 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.

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

A me pare, infatti, che 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 di rettifica) non crei alcuna confusione in termini di quantificazione delle basi imponibili e delle corrispondenti obbligazioni d'imposta dei diversi esercizi interessati, ma agisca ed operi in un momento logicamente e giuridicamente successivo, quale è quello della quantificazione del debito residuo. In altri termini, l'obbligazione tributaria del periodo d'imposta oggetto di accertamento è quella che scaturisce 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.

Sicché il divieto di (realizzare la) doppia imposizione (in sede di accertamento) si declina in un preciso obbligo in capo all'Agenzia di attuare quell'elisione tra crediti e debiti reciproci che rappresenta il nucleo essenziale della compensazione, sancita in linea di principio dall'art. 8 dello Statuto e regolata dalle disposizioni civilistiche (24).

Ne consegue che 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).

In conclusione, dunque, mi sembra che l'analisi delle disposizioni

(24) In tal senso vd. Corte Cass., sent. 25 ottobre 2006, n. 22872, in Corr. trib., 2007, 37 e M. BASILAVECCHIA, *Applicabilità immediata della compensazione tributaria*, in Corr. trib., 2007, 38. In dottrina, sull'argomento, vd. A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in questa Rivista, 2002, I, 893; S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, 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.

normative e dei principi dell'ordinamento consenta di sostenere che, in condizioni, diciamo così, "normali" (25), 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.

ANTONIO VIOTTO

(25) Per distinguerle da quelle "particolari", cui ho accennato in precedenza.