



Numero registro generale 28836/2017

Numero sezionale 1961/2026

Numero di raccolta generale 13527/2026

Data pubblicazione 10/05/2026

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente
VALENTINO LENOCI	Consigliere
DANIELA MARCONI	Consigliere Rel.
MARIA CLARA SALI	Consigliere
ANGELO NAPOLITANO	Consigliere

Oggetto:

art. 12 comma 7 legge n. 212 del 2000-contraddittorio endoprocedimentale- scostamento dal PVC- rinnovazione contraddittorio- necessità- esclusione.
--

Ud. 3.3.2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28836/2017 R.G. proposto da:

██████████ elettivamente domiciliato a Roma presso lo studio dell'avv.
██████████, rappresentato e difeso dall'avv. ██████████ per
procura speciale in calce al ricorso;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui
uffici a Roma, via dei Portoghesi n.12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n.
1083 del 2017, depositata il 2 maggio 2017, non notificata.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 3 marzo 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente [REDACTED] dell'avviso di accertamento n. [REDACTED]/[REDACTED] relativo all' anno di imposta 2009, emesso a seguito di verifiche della Guardia di Finanza sfociate nel processo verbale di constatazione notificato il 25 giugno 2013, che aveva evidenziato l'omessa dichiarazione di componenti positive del reddito di impresa, tratto dallo svolgimento dell'attività di promotore e mediatore finanziario, per la somma complessiva di euro 1.361.304,23, percepita come da fattura n. [REDACTED], a titolo di conguaglio sul premio contrattuale di incentivo alla raccolta, dovuto da [REDACTED] s.p.a. secondo le previsioni della lettera di intenti del 29 febbraio 2008 che aveva preceduto la conclusione del contratto di agenzia.

2. La CTP di Livorno aveva respinto il ricorso del contribuente perché aveva ritenuto infondata la sua difesa in ordine alla violazione del contraddittorio endoprocedimentale lamentata per il fatto che l'Agenzia delle Entrate si era discostata dalle risultanze del processo verbale di constatazione nella parte relativa all'imputazione per competenza delle somme percepite a titolo di premio contrattuale. Aveva, altresì, ritenuto irrilevanti le giustificazioni della mancata inclusione della somma in questione nella base imponibile, addotte con riferimento al contenzioso sorto sulla pretesa restitutoria avanzata dalla banca all'esito della risoluzione del contratto intervenuta subito dopo il pagamento del premio.

3. La CTR della Toscana, adita in appello dal contribuente, aveva respinto il gravame confermando la sentenza di primo grado.

4. Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, e l'Agenzia delle Entrate si è difesa depositando il controricorso.



Successivamente, il 19 febbraio 2026, il ricorrente ha depositato memoria illustrativa ai sensi dell'art. 380 bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, il ricorrente ha lamentato la violazione o falsa applicazione dell'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000 per non avere la CTR ritenuto la nullità dell'avviso di accertamento contenente una contestazione nuova e diversa da quella mossa dalla Guardia di Finanza nel processo verbale di constatazione in relazione alle modalità di imputazione temporale del premio contrattuale al periodo di imposta di competenza da cui, pur avendo svolto osservazioni avverso le risultanze del PVC, non aveva potuto difendersi.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. L'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000, in attuazione del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, prevede l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale preventivo con il contribuente all'esito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali destinati all'esercizio dell'impresa e le impone, allo scopo, l'osservanza del termine dilatorio di sessanta giorni prima di emettere l'avviso di accertamento per consentire al contribuente di presentare memorie e osservazioni critiche al verbale redatto dai verificatori, a pena di nullità dell'atto impositivo.

1.3. La norma impone alla Agenzia delle Entrate di mettere il contribuente nelle condizioni di contraddire, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, sulle risultanze delle indagini della Guardia di Finanza perché ai fini dell'adozione dell'atto impositivo valuti anche le sue difese per eventualmente discostarsi dalle conclusioni assunte dai verificatori nel verbale di constatazione.

1.4. L'interlocuzione prevista dalla norma è sull'esito delle acquisizioni probatorie della Guardia di Finanza ma le conclusioni del processo verbale di constatazione non vincolano l'Agenzia delle Entrate, unica titolare del



potere impositivo, nella qualificazione della fattispecie e nell'assunzione delle decisioni relative alla formulazione della pretesa fiscale. Una volta garantito il contraddittorio preventivo grava sull'amministrazione finanziaria solo l'onere di valutare, nell'esercizio della potestà impositiva, le difese e le osservazioni critiche presentate dal contribuente mentre non vi è alcuna previsione che la vincoli a non discostarsi dal processo verbale di constatazione senza avvertirlo.

1.5. Il contraddittorio preventivo è funzionale, infatti, a consentire all'amministrazione finanziaria di esercitare il potere impositivo valutando, non solo le risultanze delle indagini dei verificatori ma anche le osservazioni critiche e le prove offerte dal contribuente senza in alcun modo essere vincolata alle loro conclusioni nella valutazione discrezionale della ricorrenza dei presupposti della fattispecie impositiva, restando la difesa del contribuente, dopo l'emissione dell'atto impositivo, garantita dall'impugnazione giudiziale.

1.6. Al riguardo la Corte, dopo aver ribadito il principio consolidato espresso sin dall'ordinanza delle sezioni unite n. 18184 del 2013, secondo cui in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali l'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'impresa l'inosservanza del termine dilatorio e la conseguente violazione del contraddittorio endoprocedimentale preventivo determinano la nullità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, ha affermato che « Pare opportuno precisare che la disposizione in esame assicura al contribuente una garanzia anticipatoria e generale per ogni tipo di tributo e per ogni forma di accesso, ispezione e verifica, comprensivi, quindi, degli accessi brevi o istantanei, finalizzati all'acquisizione di documenti (Cass. n. 15624/2014; Cass. n. 1007/2017; Cass. n. 30026/2018), sicché, una volta decorso quel termine dalla data di consegna al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni di verifica, non si rende necessario l'espletamento da parte



dell'amministrazione finanziaria di ulteriori diverse forme di contraddittorio.» Cass. n. 25050 del 2025 in motivazione).

1.7. Dalla norma richiamata non deriva, quindi, alcuna necessità di ulteriori forme di contraddittorio nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria, esaminate anche le difese presentate dal contribuente, intenda discostarsi dalle qualificazioni espresse dalla Guardia di Finanza.

1.8. In conclusione, deve affermarsi il principio secondo cui « In tema di garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale, l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, una volta assicurato il contraddittorio endoprocedimentale con l'osservanza del termine dilatorio di sessanta giorni dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni ai fini dell'acquisizione delle eventuali osservazioni critiche del contribuente prima dell'emissione dell'atto impositivo, non impone all'amministrazione finanziaria ulteriori forme di interlocuzione preventiva qualora intenda discostarsi dalle conclusioni del processo verbale di constatazione nella qualificazione della fattispecie impositiva o nella formulazione della pretesa tributaria.»

1.9. Nel caso di specie la CTR si è attenuta ai principi richiamati laddove ha disatteso le difese del ricorrente sul punto, ritenendo la legittimità dell'operato dell'Ufficio che si era discostato dalle modalità di imputazione temporale del reddito derivante dal premio contrattuale applicate nel processo verbale di constatazione senza interloquire nuovamente con il contribuente.

2. Con il secondo motivo il ricorrente ha lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r. dal momento che la CTR, pur avendo affermato che, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza, i requisiti di certezza e determinabilità del premio contrattuale si erano verificati nell'anno 2009 non aveva considerato che invece l'avviso di accertamento aveva erroneamente imputato il reddito desumibile dalla fattura n. 7 del 2009 parte all'anno 2008 e parte all'anno 2009, in



proporzione all'ammontare delle provvigioni maturate nei dodici mesi successivi alla conclusione del contratto.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. L'art. 109, comma 1 t.u.i.r. stabilisce, nella prima parte, che «i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza» e nella seconda parte che «tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni».

2.3. La norma individua le regole fondamentali di competenza fiscale che presiedono alla determinazione del reddito di impresa con il rinvio, in linea generale, per l'individuazione dell'esercizio di competenza delle componenti positive e negative di reddito, alle regole di corretta redazione del bilancio civilistico secondo i principi contabili, sulla base del c.d. principio di derivazione rafforzata, salve le deroghe espressamente previste dalle norme fiscali, con la previsione delle condizioni "aggiuntive" della certezza dell'elemento reddituale e della obiettiva determinabilità del suo ammontare che possono determinarne lo spostamento ad un esercizio diverso.

2.4. In particolare, il criterio generale individua l'esercizio di competenza degli elementi reddituali diversi da quelli specificamente regolati dall'art. 109 comma 2 t.u.i.r. o da previsioni fiscali diverse, con riferimento alla maturazione del diritto o dell'obbligo sulla base del titolo giuridico che costituisce la fonte di ciascuna voce, a prescindere dall'epoca a cui risale la percezione o il pagamento e dalle vicende successive al sorgere della posizione giuridica rilevante.

Sempre, però, che ricorrano anche gli ulteriori requisiti della certezza e della oggettiva determinabilità dell'ammontare della posta e cioè che si siano verificati i presupposti di fatto o di diritto che costituiscono la fonte



generatrice della componente di reddito sulla base del titolo e che sussistano le condizioni per la sua esatta quantificazione al momento della redazione della dichiarazione dei redditi, perché altrimenti l'imputazione temporale della posta a fini fiscali avviene nell'esercizio in cui tali condizioni si verificano.

2.5. Dal tenore complessivo della prescrizione si deduce che anche per le componenti reddituali di cui non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare si considera esercizio di competenza quello in cui si forma il titolo giuridico che ne costituisce la fonte. Ma se ne consente l'imputazione temporale ad un esercizio diverso per contemperare l'esigenza di computare tutte le componenti di reddito nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non gravare il contribuente dell'onere di indicare ricavi e costi che non gli siano ancora noti al momento della redazione e presentazione della dichiarazione.

2.6. Afferma, al riguardo, la Corte che la previsione « mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione. Ne deriva, quindi, che l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale "incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative".» (Cass. n. 20521 del 22/09/2006; Cass. n. 1107 del 2017; Cass. n. 28671 del 2018).

In caso di contestazione, quindi, è onere dell'amministrazione finanziaria provare, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza, il momento della certezza e determinabilità della componente positiva di reddito.



2.7. Nel caso di specie, per quanto desumibile dalle deduzioni del ricorrente, la componente di reddito in contestazione è relativa al premio di incentivazione alla raccolta, previsto fra gli impegni accessori assunti dalla banca con la lettera di intenti del 29 febbraio 2008 che ha preceduto la stipulazione del contratto di agenzia, destinato a maturare al dodicesimo mese dalla stipulazione dell'impegno a fronte del raggiungimento di un determinato risultato.

2.8. La CTR dopo aver correttamente richiamato le regole sancite dall'art. 109 t.u.i.r., con un giudizio di fatto non sindacabile in questa sede, ha ritenuto che i requisiti di certezza e determinabilità dell'ammontare della posta " *si sono concretizzati nell'anno 2009 con la certezza dei risultati raggiunti e conseguente determinabilità del relativo premio da liquidare*". Tuttavia, non ha poi tratto dalla norma correttamente interpretata ed applicata le conseguenze derivanti in ordine alla legittimità dell'accertamento che aveva, invece, frazionato l'imputazione del reddito derivante dal premio fra l'esercizio 2008 e l'esercizio 2009. Sussiste, pertanto, sotto questo profilo la violazione della disciplina della competenza dettata dall'art. 109 t.u.i.r. lamentata dal ricorrente.

3. Con il terzo motivo il ricorrente ha dedotto la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r. perché la sentenza impugnata avrebbe applicato il principio di competenza in mancanza dei requisiti di certezza e determinabilità dal momento che nell'anno 2009 l'acquisizione del premio contrattuale di incentivazione alla raccolta non poteva considerarsi certa e definitiva. L'art. 4 comma 2 della lettera di intenti prevedeva, infatti, che se all'esito della verifica della permanente giacenza della massa raccolta da eseguirsi al termine del diciannovesimo mese, e cioè al 29 settembre 2009, ne fosse emerso il decremento, le somme ricevute a titolo di conguaglio sul premio avrebbero dovuto essere restituite. Il rapporto si era, però, interrotto ben prima del 29 settembre 2009 e la banca aveva immediatamente richiesto la restituzione del premio operando la



compensazione il 26 agosto 2009 con altri suoi crediti nel frattempo maturati.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Richiamata la ricostruzione della disciplina della competenza fiscale dettata dall'art. 109 t.u.i.r. esposta nel punto precedente, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza per l'imputazione della posta reddituale in questione sotto il profilo della certezza e della determinabilità deve tenersi conto esclusivamente del momento in cui matura il diritto alla percezione del premio contrattuale a seguito del raggiungimento dell'obiettivo di raccolta e ne diviene determinabile l'ammontare attraverso l'applicazione al risultato conseguito della percentuale pattuita, essendo irrilevanti ai fini della competenza le vicende successive derivanti dallo scioglimento del vincolo per recesso o dall'eventuale verificarsi di condizioni risolutive come quella contrattualmente prevista in relazione alla verifica della persistenza nel tempo della giacenza.

3.3. La CTR sotto il profilo dell'individuazione dell'esercizio di imputazione del reddito ha fatto corretta applicazione dei principi richiamati e non sussiste, pertanto, la violazione dell'art. 109 t.u.i.r. lamentata dal ricorrente.

4. Il ricorso va, dunque, accolto con riferimento al secondo motivo, rigettati gli altri, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo, rigetta gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, a cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.



Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 3.3.2026.

Il Presidente

ANDREINA GIUDICEPIETRO

