



SPUNTI DI RIFLESSIONE
SULLA INTERPRETAZIONE DI ALCUNE NORME,
ALLA LUCE DEI PRINCIPI DELLO STATUTO DEI DIRITTI
DEL CONTRIBUENTE

QUADERNO N° 1

5 dicembre 2010



AUTORI DEL DOCUMENTO

Dorina Casadei
Andrea De Santis
Umberto La Commara
Nicola Martucci
Eugenio Romita



INDICE

Introduzione	4
La verifica fiscale presso il contribuente: frazionabilità o consecutività del termine di trenta giorni	6
L'avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione	18
Problemi applicativi della norma relativa alla rivalutazione dei terreni agricoli e dei terreni edificabili posseduti al di fuori dell'esercizio di una attività di impresa	31
Rimborso dell'imposta sostitutiva versata in occasione della rivalutazione del valore di terreni e partecipazioni, in caso di successivi affrancamenti	39
Indennità suppletiva di clientela dovuta per la cessazione dei rapporti di agenzia - deducibilità dei relativi accantonamenti dal reddito di impresa	53



INTRODUZIONE

Con il presente documento si vuole fornire, in occasione del decennale dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), alcuni spunti di riflessione in merito a tematiche di interesse professionale, per le quali l'Amministrazione Finanziaria ha assunto una posizione che non sembrerebbe conforme al dettato dei principi contenuti nello Statuto del contribuente.

Lo Statuto dei diritti del contribuente ha posto una pietra miliare nel dettare le regole che devono disciplinare il rapporto tra i contribuenti e l'Amministrazione Finanziaria, dando primario risalto al principio della correttezza e della buona fede.

Un corretto rapporto tra Pubblica Amministrazione e cittadini, anche in ambito fiscale, consente lo sviluppo di un sistema più equo e orientato alla ricerca del "bene comune".

Tuttavia, durante questo primo decennio di applicazione della norma abbiamo assistito a numerosi casi di mancato rispetto delle norme dello Statuto, sia da parte del legislatore che da parte della Pubblica Amministrazione.

Nel presente documento abbiamo scelto di analizzare alcune norme per le quali l'Amministrazione Finanziaria ha dato una interpretazione che a nostro avviso non sembrerebbe condivisibile.

Il documento è strutturato in sei capitoli, nei quali per ciascuna tematica analizzata è stata evidenziata la problematica applicativa, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria, la posizione della giurisprudenza e le considerazioni conclusive a cui è giunta la Commissione Accertamento e Riscossione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma.

In particolare, ci siamo soffermati ad analizzare i termini di durata delle verifiche fiscali disciplinati dall'articolo 12, comma 5 della Legge 212/2000, secondo cui la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può superare i trenta giorni (prorogabili per ulteriori trenta). L'Amministrazione finanziaria interpreta tale locuzione come giorni di effettiva permanenza presso la sede, prospettando in questo modo una situazione che di fatto renderebbe la verifica prorogabile indefinitamente a discrezione dell'Amministrazione stessa.

Successivamente abbiamo esaminato il caso in cui, a seguito di una verifica fiscale, venga emesso l'avviso di accertamento antecedentemente al decorso dei sessanta giorni successivi alla consegna del Processo Verbale di Constatazione, laddove l'Amministrazione ravvisi casi di particolare e motivata urgenza (articolo 12, comma 7 della L. 212/2000). In particolare, ci si è domandati se deve ritenersi nullo l'avviso di accertamento notificato prima del decorso dei succitati sessanta giorni, qualora non si ravvisino i casi di particolare e motivata urgenza richiamati dalla norma ovvero se detti casi siano rinvenuti, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella imminente scadenza dei termini previsti per l'accertamento.

In tema di rivalutazione del valore economico dei terreni agricoli o edificabili prorogata, da ultimo, dall'articolo 2, comma 299 della L. 23/12/2009 n. 191, si è affrontato il caso in cui, successivamente alla rivalutazione, il valore del terreno muti per condizioni oggettive e, conseguentemente, il prezzo di vendita si attesti su ammontari inferiori rispetto a quanto precedentemente peritato. In questo caso l'Amministrazione si è spinta in interpretazioni della



norma particolarmente penalizzanti per il contribuente, secondo cui potrebbe essere addirittura interamente sconosciuto il beneficio dell'affrancamento.

Sempre in tema di rivalutazioni, questa volta sia dei terreni che del valore delle partecipazioni in società non quotate, ci si è soffermati sulla problematica del rimborso dell'imposta sostitutiva versata in occasione di precedenti rivalutazioni qualora, a seguito della riapertura dei termini, il contribuente decida di procedere con una successiva rivalutazione del medesimo terreno ovvero della medesima partecipazione. Sul punto l'Amministrazione finanziaria, pur riconoscendo al contribuente la possibilità di richiedere ed ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata, ha ritenuto applicabile al caso di specie l'articolo 38 del DPR 602/1973 che, a nostro modo di vedere, potrebbe amplificare il rischio di duplicazione del versamento della medesima imposta e potrebbe favorire un diverso trattamento tra contribuenti che si trovano in fattispecie identiche.

Abbiamo infine ritenuto utile affrontare il tema della deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela che la casa mandante corrisponde all'agente in occasione della cessazione del rapporto di agenzia. In particolare, a dire dell'Amministrazione Finanziaria (che ha avuto sull'argomento posizioni altalenanti nel tempo), tale indennità deve essere dedotta secondo il principio di cassa, vale a dire nell'esercizio di effettiva corresponsione all'agente in quanto in costanza di rapporto di agenzia, l'effettivo onere per la casa mandante non sarebbe quantificabile nell'*an* e nel *quantum*. A nostro modo di vedere, tuttavia, tale posizione non tiene conto di un'importante modifica intervenuta nell'articolo 1751 del Cod. Civ. a seguito della quale è venuta meno la distinzione tra le diverse indennità che possono essere corrisposte all'agente per la cessazione del rapporto di agenzia.

Ci auguriamo che il presente contributo possa divenire un utile strumento operativo, di supporto alla quotidiana attività professionale di molti colleghi che si trovano ad affrontare le problematiche qui analizzate.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma
Commissione Accertamento e Riscossione

Dorina Casadei
Andrea De Santis
Umberto La Commara
Nicola Martucci
Eugenio Romita



LA VERIFICA FISCALE PRESSO IL CONTRIBUENTE: FRAZIONABILITÀ O CONSECUTIVITÀ DEL TERMINE DI TRENTA GIORNI

1. Normativa di riferimento

L'art. 12, comma 5, della legge n. 212/2000 ("Statuto del contribuente") dispone che *"la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni"*.

2. Il dubbio interpretativo

L'analisi della disposizione pone, per quanto di interesse, la questione se il computo del termine dei trenta giorni lavorativi presupponga che i giorni lavorativi siano consecutivi ovvero possano anche essere non consecutivi.

3. Le modalità di computo dei trenta giorni lavorativi

Preliminarmente, si ritiene utile sgombrare il campo da un possibile equivoco sull'ambito applicativo della disposizione che ci si accinge ad analizzare: la questione non riguarda la durata della verifica, intendendo per tale l'arco di tempo che intercorre tra il giorno del primo accesso degli organi verificatori presso il contribuente ed il giorno della notifica del processo verbale di constatazione al contribuente medesimo. Invero, la durata della verifica non è disciplinata dall'art. 12, comma 5; anzi, tale durata non pare che sia disciplinata da alcuna norma positiva, di talché essa non incontra un limite temporale. La questione riguarda invece la durata della permanenza degli organi verificatori presso il contribuente, attività che investe un arco temporale che ben può essere minore di quello della verifica nel suo complesso¹.

¹ Di tale conclusione si trova riscontro nella prassi amministrativa ed in dottrina. Nella Circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza, III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate, Vol. I, parte III, cap. 3, par. 6, pag. 144, si afferma che *"una interpretazione sistematica della norma [l'art. 12, comma 5, n.d.a.] propende per ritenere che il concetto di "permanenza" non coincida con la durata complessiva della verifica; quest'ultima, infatti, comprende, oltre alle attività di controllo normalmente svolte presso la sede del contribuente, una serie di ulteriori adempimenti che possono essere effettuati anche in altri ambiti, quali, ad esempio, i riscontri di coerenza esterna, le elaborazioni di dati documentali e fattuali che possono essere svolte non necessariamente presso i locali stessi, l'acquisizione di informazioni da terzi, la predisposizione di richieste ad altri reparti ovvero al Comando Generale per l'attività di riscontro da parte di collaterali Organi esteri, ecc."*. In dottrina, si rinvia a S. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 141.



Pertanto, mentre la verifica nel suo complesso non è soggetta a limiti temporali definiti, la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente è invece soggetta a detti limiti; ed è sulla determinazione dei limiti medesimi che i paragrafi che seguono si concentreranno.

Fatta questa precisazione preliminare, e venendo al dubbio interpretativo posto al paragrafo 2, si deve anticipare che le espressioni utilizzate dal legislatore consentono due diverse interpretazioni. Una prima lettura della disposizione in commento – e in particolare del primo periodo del comma 5 – consentirebbe di affermare che il limite dei trenta giorni rappresenta un limite cumulato, dato cioè dalla somma dei giorni, anche non consecutivi, di presenza fisica dei verificatori nei locali del contribuente². Tale conclusione troverebbe un fondamento nella mancata previsione di un esplicito richiamo ai giorni lavorativi consecutivi ai fini del computo del termine. Da ciò conseguirebbe che il termine *de quo* non debba necessariamente concludersi entro sei settimane di calendario civile.

Una seconda lettura muove dall'osservazione che allorché il legislatore introduce un termine ne presuppone sempre la continuità, disciplinando con rigorosa analisi i casi di interruzione e di ripresa della relativa decorrenza³. Ciò porta a ritenere che, ai fini del computo dei giorni lavorativi, si applichino le ordinarie regole, non essendo stata prevista alcuna deroga al criterio ordinario della continuità.

Tale seconda interpretazione troverebbe un fondamento anche nella lettera del secondo periodo della disposizione in commento laddove si prevede che, decorso il periodo di trenta giorni – senza fare alcun riferimento a ipotesi di interruzioni, discontinuità o frazionamenti – gli organi verificatori *“possono ritornare nella sede del contribuente, (...), per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica (...)*”. Orbene, considerato che la norma prevede un'unica possibilità per i verificatori di *“ritornare”* presso i locali aziendali, si potrebbe argomentare che il legislatore presupponga un periodo di continuità della loro precedente presenza. Inoltre, prevedendo che il ritorno dei verificatori sia ammesso *“per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente UUUUUUdopo la conclusione delle operazioni di verifica”*, si potrebbe ritenere che il legislatore presuma che nei trenta giorni lavorativi le operazioni di verifica presso i locali del contribuente siano state ultimate (sottolineatura aggiunta).

Le riferite diverse (e opposte) interpretazioni trovano eguale dignità e legittimazione nel dato letterale della disposizione in esame. È pertanto necessario ricorrere ad ulteriori strumenti ermeneutici che, superando la lettera della disposizione, consentano di individuare i criteri di

² Secondo S. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, cit. pag. 141, alla locuzione *“sede”* utilizzata dalla disposizione di cui all'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente deve essere attribuito un significato ampio: essa è comprensiva sia dei locali di cui al comma 1 dell'art. 12 in cui viene svolta l'attività d'impresa, artistica o professionale, sia degli altri locali di cui il contribuente abbia la disponibilità, compresi quelli adibiti ad abitazione. Pertanto, nei trenta giorni lavorativi vanno ricompresi tutti i giorni in cui si verifica l'accesso e la permanenza dei verificatori, quali che siano i locali del contribuente in cui essa si svolge. Nel prosieguo, i termini *“sede”* e *“locali”* verranno quindi utilizzati indifferentemente.

³ G. Nanula, *Verifiche fiscali: i problemi del limite posto dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, n. 39/2003, pag. 6047.



corretta applicazione della stessa. A tale proposito, l'interpretazione teleologica o funzionale – secondo cui ad una disposizione si deve attribuire il significato suggerito dalla sua *ratio* o scopo oggettivo – può costituire un valido strumento di interpretazione.

Con riferimento dunque allo scopo della norma, non può non rilevarsi come l'ambito applicativo della stessa debba temperare le opposte esigenze degli organi verificatori, i quali necessitano che l'attività di verifica sia efficace ed effettiva, e del soggetto verificato, il quale vuole evitare che una permanenza prolungata comporti un eccessivo disagio e/o una distrazione (anche solo parziale) dalla ordinaria attività.

Sempre nella ricerca della *ratio legis*, non si può prescindere dalle posizioni dell'Amministrazione finanziaria e dei recenti orientamenti della giurisprudenza, di seguito riportati.

3.1 La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Secondo la Guardia di Finanza, nel computo del termine si devono considerare solo le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente e non anche singoli contatti (ad esempio per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti, ecc.), con la possibilità di prevedere opportune sospensioni dell'attività svolta presso la sede del soggetto ispezionato (ad esempio, per procedere ad eventuali controlli di coerenza da eseguirsi fuori dalla predetta sede)⁴.

Taluno ha osservato che la tesi della Guardia di Finanza appare supportata dalla terminologia utilizzata dal legislatore, in quanto una diversa interpretazione della disposizione in commento avrebbe richiesto l'utilizzo da parte del legislatore della locuzione "durata della verifica" piuttosto che della locuzione "permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente"⁵. Secondo tale linea interpretativa, mentre la durata della verifica prescinde da vicende provvisorie finalizzate a sospendere il decorso del tempo, nel senso che la verifica continua inesorabilmente anche ove l'organo verificatore abbia sospeso l'attività a domicilio, la permanenza può essere sospesa in funzione delle esigenze dei verificatori.

L'Agenzia delle Entrate, in senso conforme a quanto espresso dalla Guardia di Finanza, ha precisato che "ai fini del computo dei giorni di permanenza di cui al comma 5 del citato art. 12, vanno considerati i giorni di effettiva presenza presso il contribuente a decorrere dalla data di accesso"⁶.

⁴ Comando Generale della Guardia di Finanza – Ufficio fiscalità, Circolare 17 agosto 2000, n. 250400. La medesima posizione è confermata nella più recente Circolare n. 1/2008 del medesimo Comando Generale della Guardia di Finanza, cit., Vol. I, parte III, cap. 3, par. 6, pag. 144, laddove si afferma che "il termine dei trenta giorni, inoltre, rileva sul piano dell'effettiva permanenza presso la sede del contribuente per esigenze propriamente ispettive, considerando quindi le giornate effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo, con esclusione di singoli ed episodici contatti connessi ad adempimenti meramente procedurali, quali, ad esempio, notifiche, prelevamento o riconsegna atti, ecc. [...]".

⁵ G. Toma, *Luogo e durata di esecuzione della verifica fiscale*, Il fisco, n. 25/2009, pag. 4082.

⁶ Circolare del 27 giugno 2001, n. 64/E.



Ne emerge una posizione largheggiante dell'Amministrazione finanziaria, la quale interpreta il decorso del termine secondo la presenza effettiva presso i locali del contribuente, a nulla rilevando la durata complessiva (secondo il calendario civile) della verifica fiscale.

Tutto ciò, nonostante che alla Guardia di Finanza non sia in passato sfuggita la necessità di evitare disagi al contribuente sottoposto a verifica, se raccomandava *“la necessità di un sostanziale cambiamento di mentalità e dell'adozione di innovative misure di organizzazione del lavoro, finalizzate a ridurre allo stretto indispensabile la permanenza presso i contribuenti e ad incentivare l'effettuazione delle ispezioni documentali presso gli uffici dei Comandi operanti”*⁷.

3.2 La posizione della giurisprudenza

Va subito segnalato che l'atteggiamento della giurisprudenza di merito in materia è stato nel tempo discordante, anche se si registrano alcune recenti sentenze in cui i giudici tributari hanno assunto una posizione di garanzia per il contribuente.

Per quanto consta, la Commissione Tributaria Provinciale di Catania è stata la prima ad occuparsi della violazione dell'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente⁸. I giudici catanesi non si sono pronunciati con riferimento alle modalità di computo dei trenta giorni⁹, ma si sono soffermati sulla portata generale della disposizione limitandosi a ribadire semplicemente quanto contenuto nel precetto normativo. Anche la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, investita della questione in esame, non si è soffermata sulle modalità di computo del termine, ma ha ritenuto che sia onere dell'Agenzia delle Entrate dimostrare il rispetto del termine *“con precisi elementi concreti”*, a nulla rilevando, a giustificazione del mancato rispetto dei termini, la generica previsione di una sospensione dell'attività dei verificatori ovvero la presenza di giornate festive nell'arco di tempo considerato (cioè quello della durata complessiva della verifica)¹⁰.

Tornando alla Commissione di Catania, essa afferma che *“da tale disposizione normativa emerge chiaramente che ogni elemento raccolto, dagli operatori della Guardia di finanza o degli uffici impositori, oltre il limite temporale di giorni trenta prorogabili di altri trenta giorni con provvedimento motivato, è frutto di attività posta in essere in violazione della norma espressa. La conseguenza di questa violazione, anche se non comminata espressamente, è l'inutilizzabilità degli elementi di prova raccolti oltre il limite fissato dall'art. 12, comma 5”*¹¹.

Successivamente, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha rigettato un ricorso avverso un avviso di accertamento derivante da un processo verbale di constatazione redatto (secondo quanto asserito dal ricorrente) in violazione del termine di trenta giorni lavorativi previsto per

⁷ Comando Generale della Guardia di Finanza – Ufficio fiscalità, Circolare 17 agosto 2000, n. 250400.

⁸ Commissione Tributaria Provinciale di Catania, sez. II, sentenza del 4 maggio 2004, n. 238.

⁹ Nel caso esaminato, la verifica generale nei confronti del contribuente iniziò l'11 maggio 2001 e si concluse il 14 novembre 2002.

¹⁰ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza del 14 giugno 2005, n. 113. Nel caso di esaminato, la verifica nei confronti del contribuente iniziò l'8 febbraio 2001 e si concluse il 5 giugno 2001.

¹¹ Sugli effetti della violazione della disposizione in commento, si rinvia al successivo paragrafo 4.



l'esecuzione della verifica¹². Secondo quanto statuito nella sentenza, *“il termine di 30 giorni prorogabili per l'effettuazione della verifica fiscale di cui all'art. 12 comma 5 L. 212/2000 deve essere interpretato nel senso del computo dei soli giorni di effettiva verifica, come può desumersi dall'aggettivo «lavorativi»”*¹³. I giudici milanesi hanno affermato che qualora si interpretasse la norma in commento nel senso che i giorni debbano essere considerati continuativi, *“si obbligherebbero i verificatori ad effettuare le operazioni di verifica senza interruzione o sospensione alcuna, così introducendo non solo rigidità nell'organizzazione dei servizi di verifica, ma l'impossibilità di procedere a controlli incrociati, quando questi siano indispensabili per la prosecuzione delle operazioni di verifica”*¹⁴.

Più di recente, il tema è stato affrontato dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano in due occasioni. Nella prima sentenza (in ordine cronologico)¹⁵, è stato affermato che *“da una analisi meramente letterale della legge 212/2000 art. 12 comma 5, (...), si evince che il comportamento adottato dalla Guardia di Finanza si è posto in contrasto con quanto sostenuto dal suddetto articolo. Infatti la norma regola e limita i controlli al fine di minimizzare l'intralcio alle attività del contribuente. Inoltre si prende atto che la Guardia di Finanza ha prolungato la permanenza presso la società senza regolare proroga, pertanto si ritiene nullo il processo verbale di constatazione emesso dalla Guardia di Finanza di Milano”* (sottolineatura aggiunta). Sebbene sia stato statuito che il verbale emesso dagli organi verificatori è stato emesso in violazione di legge, dal testo della sentenza emerge che i giudici tributari non hanno affrontato il tema del criterio di computo dei giorni.

Nella seconda sentenza, la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha affermato che *“la norma debba interpretarsi in modo restrittivo, ossia calcolando la durata massima della verifica come sommatoria di 60 giorni (30 più 30) lavorativi e consecutivi”* (sottolineature aggiunte)¹⁶. Secondo la Commissione, *“la lettura del 1° comma dello stesso articolo (secondo il quale l'attività di verifica deve svolgersi “con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente”), i disagi concreti risultanti dagli stessi verbali giornalieri della G.d.F. (dai quali risulta l'apposizioni di sigilli a mobili e documenti destinati a permanere durante le assenze dei verificatori), il rischio di aprire la via a verifiche a tempo indefinito”*, inducono a considerare l'interpretazione restrittiva più rispondente agli obiettivi dello Statuto del contribuente.

Proseguendo nella rassegna giurisprudenziale, una particolare attenzione va prestata a una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo, la quale rappresenta un caso di

¹² Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. 15, sentenza del 6 ottobre 2006, n. 171.

¹³ Desta alcune perplessità la motivazione della citata sentenza e, in particolare, il termine “lavorativi” quale elemento fondante la tesi del computo dei soli giorni di presenza effettiva nei locali del contribuente.

¹⁴ In senso conforme si è espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna, sez. III, con la sentenza del 18 settembre 2009, n. 104.

¹⁵ Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. 50, sentenza del 1° febbraio 2008, n. 105. Tale sentenza tratta dell'appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano del 6 ottobre 2006, n. 171, richiamata alla nota 12.

¹⁶ Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. 50, sentenza del 19 marzo 2008, n. 12.



scuola di interpretazione garantista nei confronti del contribuente¹⁷. I giudici di Cuneo hanno stabilito che l'avviso di accertamento, emesso a seguito di una verifica fiscale svolta nel periodo 19 ottobre 2004 – 30 novembre 2004, risulta illegittimo in quanto emesso in violazione dell'articolo 12, comma 5, dello Statuto del contribuente. Limitando in prima battuta la nostra analisi al computo i giorni lavorativi compresi nell'intervallo temporale richiamato dall'avviso di accertamento impugnato, emerge che la verifica si è protratta per trentuno giorni lavorativi consecutivi. Dunque, muovendo dal fatto che le operazioni di verifica siano state concluse il giorno immediatamente successivo al trentesimo giorno lavorativo consecutivo a quello del primo accesso, l'avviso di accertamento è stato ritenuto illegittimo per violazione del termine dei trenta giorni lavorativi, a nulla rilevando i giorni di effettiva presenza dei verificatori nella sede del contribuente¹⁸.

La sentenza della Commissione di Cuneo, al di là della conclusione cui giunge in relazione alla fattispecie esaminata, è degna di essere menzionata per l'iter argomentativo seguito in merito alla ricostruzione del rapporto esistente tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente sottoposto a verifica. I giudici richiamano la relazione del senatore Giorgio Benvenuto¹⁹ tenuta alla Scuola Superiore di Polizia Tributaria il 12 febbraio 2007 in cui, a commento della legge introduttiva dello Statuto del contribuente, ne è stato sottolineato il carattere di legge di rango costituzionale – pur se derogabile in modo espresso da una legge ordinaria – nel senso che accoglie principi, insiti nella Costituzione, di civiltà giuridica nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nel novero dei quali rientra quello del rispetto del diritto del contribuente ad una durata limitata dei tempi di verifica presso la propria sede²⁰.

Alla luce di ciò, la Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo ha ritenuto (e la Commissione Tributaria Regionale di Torino in sede di gravame ha confermato) che quanto asserito nella più sopra menzionata Circolare del Comando Generale della Guardia di finanza del 17 settembre

¹⁷ Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo, sez. 4, sentenza del 24 aprile 2007, n. 95.

¹⁸ Si segnala che la sentenza in oggetto è stata confermata in sede di appello, con la sentenza del 18 marzo 2009, n. 26 (depositata il 7 maggio 2009) emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di Torino.

¹⁹ Presidente della 6ª Commissione permanente (Finanze e Tesoro) del Senato dal 6 giugno 2006 al 28 aprile 2008.

²⁰ Si riporta un passaggio della relazione in parola: "[...] il massimo che abbiamo potuto realizzare è stata una legge «rinforzata», derogabile solo dietro esplicita dichiarazione ma comunque derogabile. Che essa lo sia stata – e che lo sarà ancora in futuro – è quindi un fatto normale, che dobbiamo accettare. Quello che non dobbiamo accettare, però, né come politici né come amministratori ed operatori né come cittadini, è che questo fatto diventi abituale e sistematico, giacché così si calpesta i diritti del contribuente, si prevarica il cittadino in favore dello Stato, si compromette il tasso di civiltà del nostro ordinamento giuridico. Non bisogna accettarlo anche perché, se è vero, come ha detto più volte la Cassazione [...], che lo Statuto non fa altro che rendere espliciti dei principi che sono immanenti e impliciti nella Costituzione, è evidente che una violazione insistita e ripetuta dello Statuto diventa un vulnus della stessa carta costituzionale. Chi ha operato questo vulnus se ne assume la responsabilità, ma chi ha il potere-dovere di vigilare sulla conformità delle leggi alla Costituzione non dovrebbe più assistere senza intervenire a queste violazioni [...]. Le verifiche esterne devono essere svolte «sulla base di esigenze effettive», in modo da recare il minimo intralcio possibile alle attività del contribuente, e non devono durare, di regola, più di 30 giorni [...]. È inoltre previsto che il Ministero delle Finanze, sentiti i direttori generali del Ministero e il Comandante generale della Guardia di Finanza, emani un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche [...]".



2000²¹, secondo cui si dovrebbero considerare solo le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente, non sia conforme al dettato della legge che fissa il limite temporale in trenta giorni lavorativi. Invero, secondo i giudici piemontesi, *“la condizione insita nella dizione «giorni di permanenza» si presta a dilatare ben oltre i termini stabiliti dalla legge la durata della verifica e questa particolare “lettura” altera la portata della norma in oggetto ed, in un certo qual modo, opera quella “deroga” così efficacemente stigmatizzata nel citato intervento del Presidente della Commissione Finanze del Senato”* (sottolineatura aggiunta).

La questione della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente è stata di recente sottoposta anche al vaglio interpretativo della Corte di Cassazione la quale, rilevando il vizio di ultrapetizione del giudice di secondo grado in quanto ha fondato la propria decisione su motivi non dedotti, non si è pronunciata sul punto ma ha cassato la sentenza di secondo grado con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, *“dovendosi procedere a un nuovo esame dell’appello erariale, riguardante anzitutto l’applicazione del termine di cui all’art. 12, comma 5 (...), e dovendosi indagare in quale preciso arco del periodo in cui si è sviluppata la verifica presso la sede sociale siano stati raccolti i dati su cui si fonda la contestazione (...)”*²² (sottolineatura aggiunta). Da tale, seppur succinta, pronuncia sembra potersi presumere che la Cassazione aderisca alla tesi della consecutività del termine di trenta giorni, dal momento che chiede al giudice del rinvio di misurare un arco di tempo, circostanza difficilmente compatibile con una permanenza frazionata.

Per completezza, si segnala da ultima la posizione assunta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, la quale ha ritenuto – sebbene senza rivelare il percorso ermeneutico seguito nella parte motiva della sentenza – che i trenta giorni lavorativi di cui parla l’art. 12, comma 5, debbano essere consecutivi; nel caso esaminato, essendo la permanenza dei verificatori presso il contribuente durata per più di tre mesi (dall’8 settembre 2005 al 15 dicembre 2005), l’atto impositivo è stato dichiarato viziato da nullità, non attribuendosi rilevanza alla circostanza che i giorni effettivi di permanenza frazionata siano stati ventinove²³.

4. Osservazioni critiche

In dottrina è stato autorevolmente affermato che l’analisi delle disposizioni contenute nell’art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente non debba ridursi alla distinzione tra “verifica continuativa” e “verifica a rate”, ma debba essere più profonda nell’ottica della salvaguardia dei diritti di entrambe le parti del rapporto giuridico d’imposta²⁴.

²¹ Confermato, come già detto alla nota 4, dalla successiva Circolare n. 1/2008.

²² Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 18 dicembre 2009, n. 26689.

²³ Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sez. X, sentenza del 7 maggio 2010, n. 99.

²⁴ S. Capolupo, *Verifiche fiscali e termine di permanenza dei verificatori*, in *Il fisco*, n. 5/2010, pag. 675, secondo cui “da un lato, cioè, non si può pretendere che l’attività di controllo debba essere conclusa sol perché esiste il limite dell’art. 12, comma 5, il quale, evidentemente, non può essere invocato per arrestare le attività motivatamente espletate per reprimere fenomeni elusivi ed evasivi. Se così fosse, sarebbe, paradossalmente, non una norma a tutela dei contribuenti e della collettività bensì degli evasori. Dall’altro, non può neanche invocarsi una gestione del controllo di



Così ragionando, la corretta applicazione della norma presuppone una analisi caso per caso che, al di là del dato formale delle disposizioni dello Statuto del contribuente, richiede che l'attività ispettiva sia condotta individuando, nella diversità delle possibili soluzioni, quella che, pur salvaguardando gli interessi erariali, assicuri una concreta e reale tutela, formale e sostanziale, del contribuente²⁵. Da ciò conseguirebbe che, tutte le volte in cui le difficoltà della verifica lo richiedano, il termine dei trenta giorni – pur riconosciuto esistente – possa essere superato, ciò che comporterebbe l'onere di una motivazione adeguata di tale superamento nel processo verbale di constatazione e, conseguentemente, nell'avviso di accertamento; in tale quadro, l'avviso di accertamento costituirebbe lo strumento che consente sia al contribuente che al giudice tributario di verificare il rispetto sostanziale della disposizione normativa.

La tesi ora menzionata, sebbene sia finalizzata al riconoscimento dell'effettivo esercizio del potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, concede un margine di discrezionalità ai verificatori tale da prevaricare il diritto alla tutela del contribuente garantito dallo Statuto del contribuente mediante l'esplicito richiamo di alcuni precetti costituzionali. Infatti, è appena il caso di ricordare che l'art. 1, comma 1, dello Statuto del contribuente dispone che *“le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*.

Esaminando i principi della collaborazione e della buona fede contenuti nell'art. 10 dello Statuto del contribuente, la Corte di Cassazione²⁶ è pervenuta alla conclusione che essi sono espressione di un'endiadi e che il termine *“collaborazione”* allude, per un verso, ai principi del buon andamento, efficienza ed imparzialità dell'azione amministrativa di cui all'art. 97, primo comma, della Costituzione (richiamato dall'art. 1, comma 1, dello Statuto del contribuente), e, per l'altro verso, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53, primo comma, della Costituzione (anch'esso richiamato dal predetto art. 1, comma 1) ed imposto a tutti i contribuenti, di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Per la Cassazione, il termine *“buona fede”*, se riferito all'Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine *“collaborazione”*, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'Amministrazione stessa coerenti, vale a dire non contraddittori o discontinui (cioè mutevoli nel tempo). Lo stesso termine, se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di *“collaborazione”* ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad esempio, comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritti e/o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria.

«comodo» svincolata da qualsiasi conseguenza giuridica, sia di carattere prettamente disciplinare che di natura giuridica”.

²⁵ S. Capolupo, *Statuto del contribuente: alcune considerazioni in tema di verifica fiscale*, in *Il fisco*, n. 37/2000, pag. 11345, afferma che *“l'unica cosa certa, allora, risulta l'impossibilità di suggerire una soluzione omogenea per situazioni completamente ed oggettivamente differenti”*. Per approfondimenti si rinvia, dello stesso Autore, a *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA, V ed., 2007, pag. 2266 e ss..

²⁶ Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 17576/2002.



In definitiva, in mancanza di una chiara definizione legislativa, si è inclini a ritenere che il termine dei trenta giorni lavorativi debba essere connotato dal carattere della loro consecutività. Diversamente opinando, la concessione di un potere discrezionale agli organi verificatori che potrebbero quindi eseguire la verifica nel corso di un periodo indefinito (diversi mesi se non, in alcuni casi concreti, addirittura più di un anno) mediante una permanenza frazionata nei locali del contribuente, si porrebbe in contrasto con la *ratio* della norma in commento, volta alla tutela del contribuente.

Una permanenza frazionata (attraverso, ad esempio, accessi effettuati una o due volte alla settimana) è contraria al principio di certezza del diritto e di tutela delle situazioni giuridiche. Invero, esperienze professionali hanno registrato che la permanenza *tout court* dei verificatori arreca disagi al contribuente, il quale si trova soggetto – con le responsabilità conseguenti – alla apposizione di sigilli sulla documentazione avente rilevanza ai fini fiscali (come, ad esempio, i libri contabili, i libri sociali, le matrici degli assegni, i contratti con clienti e fornitori, le fatture di acquisto e di vendita, ecc.), a mettere a disposizione dei verificatori personale del reparto amministrativo-fiscale (non necessariamente impiegato nel luogo presso il quale la verifica si svolge: si pensi al caso di società con uffici situati in diverse località) distogliendolo dalle ordinarie mansioni aziendali, a chiedere una autorizzazione ai verificatori (spesso non presenti nella sede del contribuente qualora la permanenza nei locali aziendali venga frazionata) per la consultazione della propria documentazione, ed a tollerare per un lungo periodo armadi e stanze chiusi dove i verificatori hanno riposto il materiale oggetto di indagine. Se poi la permanenza viene frazionata nel tempo, con conseguente dilatazione del periodo nel quale la documentazione segregata è sottratta alla libera disponibilità del contribuente, risulta evidente che il disagio arrecato travalica il limite normativo, fissato dall'art. 12, comma 1, della minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività del contribuente²⁷.

²⁷ Una questione laterale rispetto alla puntuale interpretazione dell'art. 12, comma 5, è rappresentata dall'eventuale concorso di tale disposizione con quella del comma 3 del medesimo articolo. Come noto, il comma 3 attribuisce al contribuente la facoltà di far eseguire il controllo della documentazione rilevante ai fini della verifica non già presso la propria sede, bensì presso lo studio del professionista che lo assiste ovvero presso l'ufficio dei verificatori (Agenzia delle Entrate o Guardia di Finanza). Ci si potrebbe allora chiedere se, in ipotesi di svolgimento delle operazioni di verifica "a domicilio" lontano dal domicilio medesimo, la durata di tali operazioni che si protraggono oltre il termine di trenta giorni lavorativi consecutivi configuri nondimeno la violazione del disposto del comma 5 in concorso (appunto) con il comma 3.

Pur senza pretesa di esaustività, al riguardo sembrano confrontarsi, ancora una volta, due opposte letture del concorso tra i commi 5 e 3. Una prima, per la quale il principio contenuto nel comma 1 dello stesso art. 12 dell'obbligo di arrecare il minor disagio possibile al contribuente permarrebbe sia in ipotesi di verifica eseguita presso lo studio del professionista – e ciò intuitivamente, poiché il disagio sarebbe subito dal professionista, che in tale sede è il rappresentante del contribuente, e continuerebbe ad essere subito dal contribuente, che non potrebbe disporre liberamente della documentazione messa a disposizione dei verificatori – sia in ipotesi di verifica eseguita presso l'ufficio dei verificatori, per la già riferita ragione che la documentazione conservata da questi ultimi rimarrebbe pur sempre fuori dalla disponibilità del contribuente.

Secondo la seconda (e opposta) lettura, merita di essere valorizzata la collocazione dei vari commi all'interno dell'art. 12. Invero, la collocazione del comma 3 sembra suggerire che la opzione del contribuente in ordine al luogo ove le operazioni di verifica si svolgeranno avvenga in un momento antecedente all'inizio della permanenza dei verificatori



Sul fronte delle motivazioni addotte dall'Amministrazione finanziaria a sostegno della permanenza frazionata, va osservato che la carenza di personale da adibire alla verifica ovvero la contemporaneità di più verifiche in corso presso diversi contribuenti, utilizzate molto spesso dagli organi verificatori, non può costituire quindi una ragione che giustifica l'utilizzo discrezionale dell'art. 12, comma 5. Pertanto, posto che le verifiche fiscali devono svolgersi con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile all'attività del contribuente, la corretta interpretazione dell'espressione "trenta giorni lavorativi" pare essere – anche alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali – "trenta giorni lavorativi consecutivi"²⁸, fatta salva la possibilità, "nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio", di proroga della permanenza dei verificatori presso i locali aziendali "per ulteriori trenta giorni" lavorativi consecutivi.

5. Gli effetti della violazione della disposizione

A questo punto dell'analisi risulta opportuno domandarsi, sia pure brevemente, quali siano gli effetti della violazione della norma in commento, considerato che lo Statuto del contribuente non prevede alcun apparato sanzionatorio al riguardo.

In sintesi, è opportuno investigare se, in caso di acquisizione di documentazione presso i locali aziendali in violazione dell'art. 12, comma 5, il contribuente possa rivolgersi al giudice tributario al fine di ottenere la declaratoria di illegittimità, in via derivata, dell'atto impositivo in quanto fondato su dati irritualmente acquisiti, ovvero se tale violazione investa esclusivamente la questione dell'utilizzabilità o meno dei medesimi dati irritualmente acquisiti.

Da una parte, secondo la teoria della cosiddetta "invalidità derivata", esiste un nesso che lega tutti gli atti del procedimento tributario, di talché l'invalidità di un atto della fase istruttoria comporta l'invalidità del successivo e conseguente atto impositivo. In altri termini, tutti gli atti compiuti nella fase istruttoria si considerano come atti presupposti dell'atto impositivo; conseguentemente, i vizi dell'atto istruttorio si trasmettono sull'atto impositivo determinandone la invalidità in via, appunto, derivata.

La teoria secondo cui i vizi di legittimità dell'attività ispettiva si riverberano, quali vizi derivati, sull'atto impositivo emesso in base alle risultanze di tale attività trova larga condivisione anche

presso la sede del contribuente stesso; ciò a significare che il comma 5 opera a valle dell'esercizio (o del non esercizio) della anzidetta facoltà da parte del contribuente, e che quindi il termine "permanenza" sia da collegare proprio alla sede del contribuente e non altrove. Per questa via, applicare estensivamente alle ipotesi del comma 3 il limite temporale stabilito nel comma 5 potrebbe costituire una forzatura.

In mancanza, per quanto consta, di posizioni definite sulla questione che precede, pur riconoscendo una certa suggestività alla prima delle due interpretazioni, si ritiene tuttavia prudente rinviare l'analisi a dopo che si sarà sviluppato un adeguato dibattito, non solo in sede dottrinale.

²⁸ Sulla stessa linea interpretativa, si rinvia, tra gli altri, a G. Verna – G. Perugini, *Tutela del contribuente secondo lo statuto del contribuente e durata della verifica fiscale*, Bollettino tributario, n. 22/2003, pag. 1630.



nella giurisprudenza di merito, la quale ha statuito in diverse occasioni la nullità dell'atto impositivo scaturente dalla violazione della citata disposizione^{29 30}.

Secondo una diversa linea interpretativa³¹, basata su una visione pluralistica dei poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria e quindi della autonomia tra la fase istruttoria e la fase di accertamento, in assenza di una specifica previsione normativa, si giunge ad escludere che le violazioni delle disposizioni relative alla fase di indagine si traducano direttamente ed automaticamente in vizi dell'atto impositivo, determinandone la illegittimità.

In sostanza, l'acquisizione illegittima di elementi probatori non determina l'illegittimità del conseguente atto impositivo ma, al più, l'inutilizzabilità in sede di accertamento dei dati e della documentazione irrualmente acquisiti. Dunque, la teoria della inutilizzabilità della documentazione acquisita in violazione dell'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente, conduce ad individuare un difetto di motivazione dell'atto impositivo, limitatamente al rilievo o ai rilievi che si fondano su detta documentazione, integrandosi per questa via una ipotesi di illegittimità, totale o parziale a seconda dei casi, dell'atto impositivo medesimo.

Sul punto, si segnala un orientamento della giurisprudenza di Cassazione la quale sposta la questione dal piano dell'invalidità *tout court* dell'atto impositivo a quello della inutilizzabilità ai fini

²⁹ Si richiamano qui tutte le sentenze di merito citate al paragrafo 3.2 che precede, aggiungendovi la sentenza del 16 dicembre 2009, n. 141, della Commissione Tributaria Provinciale di Terni. La tematica dell'invalidità derivata dell'atto impositivo è stata affrontata in diverse occasioni anche dai giudici di legittimità, sebbene non in connessione con la violazione dell'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente; cfr. Corte di Cassazione, Sez. Trib., 3 dicembre 2001, n. 15230; Corte di Cassazione, Sez. Trib., 5 aprile 2002, n. 15305; Corte di Cassazione, SS. UU., 21 novembre 2002, n. 16424; Corte di Cassazione, SS. UU., 25 luglio 2007, n. 16412.

³⁰ Una parte della dottrina ha fatto rilevare che quella dell'invalidità derivata non possa essere considerata come una teoria assoluta, secondo cui a qualsiasi illegittimità nella fase istruttoria debba conseguire la invalidità del provvedimento conclusivo della fase accertativa. Infatti, solo laddove l'illegittimità istruttoria riguardi una situazione giuridica soggettiva qualificata del contribuente (in quanto, ad esempio, protetta da principi costituzionali), ne dovrebbe conseguire la illegittimità dell'atto impositivo fondato sulle risultanze di elementi acquisiti illegittimamente. Al contrario, le illegittimità istruttorie che non riguardano situazioni giuridiche qualificate del contribuente non dovrebbero comportare l'illegittimità dell'atto impositivo conseguente. Sul punto, si rinvia a M. Di Siena - R. Lupi, *Vizi dell'istruttoria e legittimità dell'atto impositivo: cosa accade quando non sono coinvolti diritti fondamentali?*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 6/2006, pag. 767; G. Boccalatte - A. Tomassini, *Non è valida la verifica oltre i termini di durata imposti dallo Statuto del contribuente*, in *Corriere tributario*, n. 41/2008, pag. 3311.

³¹ Secondo S. La Rosa, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 2008, pag. 815, la tripartizione funzionale dei momenti di autorità dell'Amministrazione finanziaria "consente di cogliere sia la non necessaria sequenzialità temporale e coincidenza soggettiva delle indagini, degli accertamenti e delle riscossioni che possono eventualmente riguardare l'attuazione di una medesima norma tributaria sostanziale, sia anche l'opportunità di circoscrivere l'attribuzione del connotato della provvedimentalità ai soli atti che a ciascuno di quelle esigenze funzionali sono tipicamente preordinati". La tesi che le attività ispettive non costituiscano una mera fase (strumentale) del procedimento di accertamento né abbiano una valenza esclusivamente endoprocedimentale è sostenuta dalla dottrina maggioritaria. Sul punto si rinvia, tra gli altri, a G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, III ed., Cedam, 1999, pag. 640; S. La Rosa, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Giappichelli, 2000, I, pagg. 75-76; R. Lupi, *Diritto tributario, Parte generale*, VII ed., Giuffrè, 2000; P. Russo, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Giuffrè, 2002, pag. 282 e ss.; A. Fedele, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, I, pag. 49 e ss..



dell'accertamento del materiale probatorio autonomamente e illegittimamente acquisito durante la fase ispettiva³².

Per dovere di completezza, si segnala che nello stesso periodo la stessa Cassazione ha assunto un orientamento di segno opposto rispetto alla sanzionabilità (indiretta) della violazione commessa nella fase ispettiva³³, ritenendo che gli elementi acquisiti in maniera irrituale in sede di verifica possano essere utilizzati, in ambito fiscale, a fondamento dell'atto impositivo. Secondo tale linea interpretativa, l'assenza di una specifica disposizione nel diritto tributario (contrariamente a quanto invece avviene in ambito civilistico e penale) che vieti l'utilizzabilità delle elementi risultanti dall'attività istruttoria irritualmente eseguita, consentirebbe di supportare la tesi della valenza probatoria degli elementi documentali acquisiti irritualmente. Tale orientamento lascia piuttosto perplessi, giacché mostra di non valorizzare le disposizioni dello Statuto del contribuente; nondimeno, nella analisi del caso concreto che il professionista si trova ad affrontare l'atteggiamento della Corte di Cassazione dovrà essere tenuto nella debita considerazione, anche al fine di discostarsene nella difesa del contribuente dinanzi alle commissioni tributarie.

In conclusione e riassumendo, a tutela del diritto del contribuente di vedere rispettate, in sede di verifica, le disposizioni dell'art. 12, comma 5, si prospettano, allo stato attuale dell'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale, due rimedi: quello della invalidità derivata *tout court* dell'atto impositivo, ovvero quello della invalidità totale o parziale dell'atto medesimo per difetto di motivazione originato dalla inutilizzabilità degli elementi acquisiti illegittimamente in sede di verifica. Ad entrambi i rimedi si potrà ricorrere con apposita domanda al giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo³⁴ ritenuto, in tutto o in parte a seconda del rimedio, illegittimo per violazione della disposizione che forma oggetto della presente nota.

³² Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 16 febbraio 2010, n. 3569; meno recentemente, la tesi era stata espressa dagli stessi giudici con la sentenza del 29 novembre 2001, n. 15209.

³³ Nella sentenza, della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 19 giugno 2001, n. 8344, era stato statuito che la inutilizzabilità in discorso non operasse sempre, ma dovesse essere rapportata alla situazione di fatto; nel caso esaminato, la documentazione acquisita dai verificatori in mancanza di autorizzazione del procuratore della Repubblica è stata ritenuta utilizzabile in sede di accertamento, spostando le conseguenze sanzionatorie della violazione commessa in fase ispettiva dal piano tributario a quello disciplinare, civile e penale. Tale posizione, che alla luce dei successivi pronunciamenti della stessa Cassazione sembrava superata, è risuonata nella recentissima sentenza della Sezione Tributaria del 12 febbraio 2010, n. 3388, allorché si è ritenuto che i documenti acquisiti dai verificatori in assenza di autorizzazione gerarchica all'accesso fossero utilizzabili ai fini dell'accertamento.

³⁴ Non si affronta qui la tematica, alquanto complessa, della tutela immediata del contribuente che subisca la violazione dell'art. 12, comma 5, né di quella mediata sul piano civile ovvero amministrativo.



L'AVVISO DI ACCERTAMENTO EMESSO PRIMA DEI 60 GIORNI DALLA CONSEGNA DEL PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE

1. Normativa di riferimento

Tra le norme contenute nella legge 27.7.2000, n. 212, nota come lo *“Statuto dei diritti del contribuente”*, riveste particolare rilevanza l'art. 12 rubricato *“Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”*.

Tra le disposizioni ivi riportate ha suscitato un ampio ed interessante dibattito giurisprudenziale e dottrinale il tema del cosiddetto *“accertamento anticipato”* e cioè dell'avviso di accertamento notificato al contribuente prima che siano decorsi 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, termine entro il quale il contribuente può presentare all'Ufficio finanziario competente osservazioni e richieste di cui l'Organo accertatore deve tener conto.

In particolare, il comma 7 del citato art. 12 recita *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

2. Problematiche applicative

La disposizione in commento è volta in primo luogo a rafforzare il principio di cooperazione tra il Fisco ed il contribuente, attraverso l'anticipazione e la valorizzazione del contraddittorio in una fase antecedente all'azione di accertamento e, in tal senso, assume evidentemente anche l'ulteriore finalità di ridurre il possibile contenzioso.

L'esame della norma pone però una questione di natura interpretativa e cioè se deve ritenersi nullo l'avviso di accertamento notificato prima che siano decorsi 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione ed in assenza di casi di particolare e motivata urgenza.

Inoltre, ci si chiede se l'imminenza della scadenza dei termini previsti per l'esercizio dell'azione di accertamento possa rappresentare un caso di particolare urgenza tale da giustificare l'emanazione dell'avviso di accertamento prima dei 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione.

Di tali questioni si sono occupate l'Amministrazione finanziaria, la giurisprudenza e la dottrina.

2. Interpretazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria

2.1 La posizione dell'Agenzia delle Entrate

Della norma in argomento l'Agenzia delle Entrate si è occupata in un primo momento, in maniera piuttosto generica, con la circolare 27.6.2001, n. 64/E nella quale la Direzione Centrale



Accertamento ha affermato che *“ai sensi dell'art. 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000, l'avviso di accertamento non può essere emanato prima dei sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di verifica concessi al contribuente per formulare osservazioni e richieste da sottoporre alla valutazione degli uffici; sono, peraltro, fatti salvi i casi di particolare e motivata urgenza”*.

La stessa Direzione Centrale è poi tornata sul tema soltanto con la nota del 14.10.2009, prot. n. 2009/142734, con la quale ha impartito agli uffici periferici specifiche istruzioni sull'applicazione della disposizione di cui all'art. 12, comma 7, alla luce soprattutto dell'ordinanza 24.7.2009, n. 244 della Corte Costituzionale.

Rinviando l'analisi di tale ordinanza al successivo paragrafo 3.1 preme evidenziare che la Consulta ha riconosciuto *“la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua particolare ... urgenza”*.

Stante il principio affermato dalla Corte, con la citata circolare l'Agenzia ha richiamato l'attenzione delle articolazioni periferiche sulla necessità, in caso di avviso di accertamento emanato prima del predetto termine di 60 giorni, di argomentare specificamente nella parte motivazionale dell'atto impositivo – evitando quindi *“considerazioni di carattere generale”* – la *“particolare urgenza ... con distinto riferimento alle circostanze di fatto, che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine”*, evidenziando il rischio che l'omessa motivazione di tale particolare urgenza *“sia suscettibile di essere sanzionata in sede processuale con conseguente declaratoria di invalidità dell'atto”*.

L'Amministrazione finanziaria prosegue poi enunciando a titolo esemplificativo alcuni casi ritenuti di particolare urgenza e segnatamente ove sussistano *“pericoli di perdita del credito erariale”* ovvero *“nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione dei reati tributari”*, soffermandosi poi su un'ipotesi piuttosto frequente nella prassi operativa e cioè l'adozione dell'avviso di accertamento prima del termine di 60 giorni nell'imminenza dello spirare dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice.

In proposito, l'Agenzia si limita a ribadire che *“in assenza di un'esplicita comminatoria di nullità, le ragioni dell'urgenza, ..., debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso”*.

Peraltro, appare utile evidenziare che, prima di pronunciarsi con la citata circolare sulla possibile invalidità dell'atto impositivo emanato prima dei 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione nel caso in cui detto provvedimento sia privo di un'adeguata motivazione sulla sua particolare urgenza, l'Amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto la tesi della legittimità dell'avviso di accertamento anticipato basandosi essenzialmente su un'interpretazione letterale della norma, secondo cui l'assenza di una specifica sanzione alla violazione del divieto di emissione dell'atto impositivo prima del decorso dei 60 giorni implicherebbe la legittimità dell'avviso anche in caso di inosservanza di detto termine.

In particolare, come si rileva dalle argomentazioni difensive addotte nell'ambito dei vari giudizi di merito in cui è stata trattata la questione, l'Agenzia ha sostenuto che se nel caso di cui trattasi il



legislatore avesse voluto far conseguire la nullità o l'annullabilità dell'atto lo avrebbe stabilito espressamente, così come effettivamente ha fatto anche con riguardo ad altre prescrizioni dello Statuto e segnatamente l'art. 6, comma 5¹, e l'art. 11, comma 2², che, per l'appunto, stabiliscono la sanzione della nullità degli atti adottati in violazione delle disposizioni ivi richiamate.

2.2 La posizione della Guardia di Finanza

Del tema si è occupata anche la Guardia di Finanza, inizialmente con la circolare 17.8.2000, n. 250400 con la quale ha impartito ai propri Reparti istruzioni ai fini delle attività ispettive precisando che *“Il divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine previsto per la presentazione delle osservazioni e delle richieste, determina, infine, la necessità che il direttore della verifica ed il capo pattuglia, nell'effettuare le pertinenti valutazioni sull'urgenza dell'ultimazione dei controlli, considerino l'opportunità di concludere l'ispezione relativa ai periodi di imposta "in decadenza" con almeno quattro mesi di anticipo sui termini legali”*.

Successivamente con la circolare n. 1/2008 il Comando Generale della Guardia di Finanza³ ha sottolineato che *“costituisce oggetto di un ampio dibattito, anche in sede giurisprudenziale:*

- *se l'emanazione dell'avviso di accertamento senza attendere la scadenza del termine suddetto, costituisca o meno causa di invalidità dello stesso, tenuto conto che la disposizione in commento non collega una esplicita sanzione di nullità all'emanazione dell'atto impositivo prima del decorso dei sessanta giorni concessi al contribuente;*
- *se, ove si riconosca che detta sanzione di nullità sia implicita nella previsione, l'imminente scadenza dei termini previsti per l'attività di accertamento, rappresenti un caso di particolare urgenza che giustifichi l'emanazione dell'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione e, ove oggetto di specifica motivazione, salvaguardi la validità dell'atto impositivo”*.

¹ L'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 recita *“Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.”*

² L'art. 11, comma 2, della legge n. 212/2000 recita *“La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo”*.

³ Cfr. Comando Generale della Guardia di Finanza circolare n. 1/2008, Vol. I, parte III, cap. 5, par. 1.h., pag. 191.



Nella stessa circolare n. 1/2008⁴ è stata evidenziata *“l’utilità e la generale opportunità del contraddittorio”*, ribadendo che il contribuente *“dopo la chiusura delle operazioni, ha comunque sessanta giorni di tempo per comunicare agli Uffici osservazioni e richieste che devono essere da questi esaminati”* ed inoltre è stato raccomandato che i verificatori *“nel caso in cui l’attività ispettiva riguardi anche periodi di imposta per i quali, alla fine dell’anno matureranno i termini di decadenza dell’azione accertativa, adotteranno ogni iniziativa idonea a portare a conoscenza del competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate le risultanze dell’attività ispettiva relativa ai periodi d’imposta in via di decadenza entro i termini che permettano allo stesso di esaminare in tempo utile il contesto ed emettere agevolmente l’eventuale atto impositivo, **tendenzialmente non oltre la fine del mese di agosto dell’anno in questione**”*.

Da ultimo, con la nota operativa n. 0370363/09 del 4.11.2009 la Guardia di Finanza ha inviato ai propri Reparti la citata circolare n. 2009/142734 in data 14.10.2009 dell’Agenzia delle Entrate sottolineando che, in presenza di situazioni che hanno reso oggettivamente impossibile la redazione del processo verbale di constatazione a ridosso del termine di decadenza, lo stesso *“deve esplicitamente dare atto delle specifiche e particolari ragioni che hanno comportato la verbalizzazione in tempi ravvicinati alla scadenza del predetto termine”*.

3. L’orientamento giurisprudenziale

3.1 Le ordinanze della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale.

Sul tema della legittimità o meno dell’accertamento anticipato la Suprema Corte di Cassazione è intervenuta dapprima con l’ordinanza 18.7.2008, n. 19875 con la quale ha sancito che *“la notifica dell’avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne determina ipso jure la nullità stante la natura vincolata dell’atto rispetto al pvc sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perché resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla Commissione tributaria)”*⁵.

In altri termini, i giudici di legittimità si sono espressi inizialmente a favore della legittimità dell’avviso di accertamento emesso prima del prescritto termine dei 60 giorni.

Sulla questione è poi intervenuta la Corte Costituzionale, chiamata in causa dalla *Comm. trib. reg. della Campania* che, nel corso del giudizio di appello avverso la sentenza di primo grado con cui la *Comm. trib. prov. di Caserta* aveva ritenuto valido l’avviso anticipato, ha adito i giudici delle leggi ponendo la questione di legittimità costituzionale dell’art. 12, comma 7, dello Statuto in relazione alla denunciata violazione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo e del contraddittorio garantiti rispettivamente dall’art. 24 e dall’art. 111 della Costituzione.

⁴ Cfr. cit. circolare n. 1/2008, Vol. I, parte III, cap. 3, par. 4, pagg. 142 e 143.

⁵ Si veda: A. Iorio – S. Sereni, *Cass. n. 19875 del 18 luglio 2008: avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del pvc: lo stato della giurisprudenza*, in *il fisco* n. 37/2007, fascicolo n. 1, pag. 5523.



La Consulta, con l'ordinanza 24.7.2009, n. 244, nel dichiarare la manifesta inammissibilità della sollevata questione di legittimità costituzionale, ha precisato:

- *“che il giudice a quo, invece di sollevarla, avrebbe dovuto preliminarmente esperire un tentativo di interpretare diversamente la disposizione censurata ed il complessivo quadro normativo in cui essa si inserisce, così da consentire di superare il prospettato dubbio di costituzionalità;*
- *che la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua “particolare [...] urgenza”;*
- *che, a sostegno di tale percorso ermeneutico, il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-septies della legge 27 luglio 1990, n. 241;*
- *che, alla luce di tali disposizioni, la Commissione tributaria avrebbe potuto prendere atto del fatto che lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000);*
- *che, sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla “particolare [...] urgenza” dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione - e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ... e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ..., i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato”.*

A ben vedere, quindi, con detta ordinanza la Consulta, oltre a dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale della disposizione in commento prevista dall'art. 12, comma 7, ha ritenuto che **l'accertamento anticipato possa essere inficiato di nullità per violazione dell'obbligo di motivazione qualora l'Ufficio non abbia esplicitato le ragioni di particolare urgenza** in base alle quali non sarebbe stato rispettato il predetto termine.

Proprio a seguito di tale importante principio espresso dai giudici della Consulta, è di recente tornata sul tema anche la Suprema Corte di Cassazione che con la sentenza 3.11.2010, n. 22320 ha radicalmente modificato il proprio indirizzo rispetto a quello enunciato con la precedente ordinanza 18.7.2008, n. 19875.



Difatti, i giudici di legittimità hanno statuito che l'avviso di accertamento adottato prima del decorso del termine dei 60 giorni, decorrente dal rilascio al contribuente del processo verbale di constatazione, **“non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi – ivi compresi quelli dell’A.F. – tale è da considerarsi solamente laddove non rechi motivazione sull’urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione”**.

Prosegue poi la Suprema Corte evidenziando che detta inosservanza dell’obbligo di motivazione circa la **“particolare urgenza”** dell’avviso di accertamento anticipato risulta espressamente sanzionata in termini di invalidità dell’atto, in generale, dall’art. 21-septies della legge n. 241/1990 e, in particolare con riferimento alle imposte sui redditi ed all’Iva, rispettivamente dall’art. 42, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 600/1973 e dall’art. 56, comma 5, del d.P.R. n. 633/1972.

3.2 Le pronunce della Giurisprudenza di merito a favore della tesi della nullità dell’avviso di accertamento anticipato.

Ancora prima della richiamata ordinanza della Corte Costituzionale, gran parte della giurisprudenza di merito ed anche della dottrina si era già pronunciata, sulla base di svariate motivazioni, a favore della nullità dell’avviso di accertamento notificato prima dello scadere del termine di 60 giorni per la formulazione delle osservazioni da parte del contribuente.

In particolare, diversi sono i motivi adottati a sostegno della nullità dell’accertamento anticipato e segnatamente:

- **la perentorietà del termine previsto di 60 giorni, in mancanza di motivazioni circa la “particolare urgenza”**.

Secondo numerose Commissioni tributarie il termine di 60 giorni di cui trattasi ha natura perentoria per cui la sua violazione, in mancanza di espressa motivazione circa l’eventuale ragione d’urgenza⁶, comporta la nullità del relativo atto impositivo, quantunque la stessa non sia espressamente prevista.

In senso conforme si è espressa anche gran parte della dottrina⁷.

⁶ Cfr. *Comm. trib. prov. Reggio Emilia*, 18.10.2010, n. 173/1/10; *Comm. trib. prov., sez. XXXI*, 10.5.2010, n. 126 *Comm. trib. reg. Toscana*, 22.9.2009, n. 96; *Comm. trib. prov. Mantova*, 19.2.2009, n. 15; *Comm. trib. prov. Milano*, sez. XXIV, 18.11.2008, n. 303; *Comm. trib. reg. Lazio*, sez. IV, 20.2.2008, n. 198; *Comm. trib. prov. Avellino*, sez. V, 22.10.2007, n. 323; *Comm. trib. prov. Siracusa*, sez. II, 23.7.2005, n. 26; *Comm. trib. reg. Lazio*, sez. XXXIX, 10.5.2005, n. 359; *Comm. trib. prov. Treviso*, n. 14/1/2005; *Comm. trib. prov. Milano*, 28.11.2004, n. 11; *Comm. trib. prov. Bari*, sez. VII, 16.7.2004, n. 75; *Comm. trib. prov. Sassari*, sez. V, 8.3.2004, n. 97 e *Comm. trib. prov. Siracusa*, n. 44/03/2003.

⁷ Cfr., *ex multis*, F. Falcone-A. Iorio, *Avviso anticipato se c’è urgenza*, in *il sole 24 ore*, 4.11.2010, pag. 33; F. Gasparrino, *Nulla l’accertamento anticipato senza urgenza*, in *Il quotidiano del commercialista*, 4.11.2010; R. Acierno, *L’accertamento anticipato trova lo stop*, in *il sole 24 ore*, 2.11.2010, pag. 37; F. Bogetti, *Il diritto di replica va sempre garantito*, in *il sole 24 ore*, 23.8.2010, pag. 4; A. Cissello, *Nulla l’accertamento anticipato senza “particolare e motivata” urgenza*, in *Il quotidiano del commercialista*, 13.7.2010; E. De Mita, *Al contribuente occorre garantire tempo per la difesa*, in *il sole 24 ore*, 14.2.2010, pag.19; C. Lucariello, *Sulla difesa del contribuente in tema di avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *il fisco* n. 37/2007, fascicolo n. 1, pag. 5477 e *Sulla nullità dell’avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del P.V.C.*



Di recente, sulla nullità dell'accertamento anticipato in assenza di particolare e motivata urgenza si sono pronunciate tra le altre:

- la *Comm. trib. prov. Reggio Emilia* che con la sentenza 18.10.2010, n. 173/1/10 ha statuito che dall'omessa esplicitazione delle ragioni di urgenza a supporto dell'accertamento anticipato "non si può che trarre ... le stesse conseguenze che la Corte Costituzionale ipotizza nell'ordinanza n. 244/2009: l'invalidità/nullità dell'atto impugnato per carenza di motivazione ...";
- la *Comm. trib. reg. Piemonte* che con la sentenza 20.5.2010, n. 38, alla luce del principio espresso dalla richiamata ordinanza della Corte Costituzionale, ha affermato che "la particolare urgenza nei casi di specie deve essere rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento con riferimento alle circostanze di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine".

Sul punto meritano di essere richiamate alcune pronunce di merito involgenti anche altri correlati profili di particolare interesse e segnatamente:

- *Comm. trib. prov. di Milano*, 10.5.2010, n. 126 con la quale i giudici aditi, oltre a richiamare le esplicite indicazioni della Corte Costituzionale sull'obbligo di motivazione dei casi di urgenza, equiparano al processo verbale di constatazione il verbale di contraddittorio redatto in esito ad un invito a comparire al contribuente, ritenendo applicabile anche in tale fattispecie il termine di 60 giorni in argomento prima che possa essere emesso l'avviso di accertamento;
- *Comm. trib. reg. Puglia* 3.3.2009, n. 19 secondo cui la violazione del termine in esame non può essere ritenuta di natura formale, tale quindi da legittimare l'autotutela sostitutiva. Pertanto, l'Ufficio non può, una volta emanato l'atto prima dei 60 giorni, annullarlo in autotutela per consentire al contribuente il deposito delle memorie difensive;
- **la lesione del diritto del contribuente di formulare osservazioni e richieste che devono essere valutate dall'Ufficio finanziario.**

Diversi giudici di merito hanno poi sostenuto la nullità dell'avviso di accertamento emanato prima dei 60 giorni prescritti per violazione del diritto del contribuente di poter instaurare con l'Amministrazione finanziaria un valido contraddittorio attraverso la formulazione di osservazioni e richieste, che potrebbero portare alla diversa quantificazione della pretesa tributaria.

In particolare, si segnala la sentenza 11.7.2008, n. 67 della *Comm. trib. reg. Puglia*, sez. XIV⁸ che, a sua volta, richiama numerose altre sentenze conformi e precisamente *Comm. trib. reg. Lazio*, sez.

ex art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, in *Finanza & Fisco* n. 5/2004, pag. 344; C. Nocera, *Nei controlli il fisco dimentica i diritti*, in *il sole 24ore* 9.8.2005; G. Nanula, *Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in *il fisco* n. 10/2004, fascicolo n. 1, pag. 1401 e *La tempistica per gli accertamenti in scadenza*, in *il fisco* n. 32/2003, fascicolo n. 1, pag. 4961; A. Giordano, *Riflessioni sullo Statuto del contribuente*, in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 2/2002, pag. 682.

⁸ In particolare, i giudici pugliesi hanno osservato che "il mancato rispetto da parte dell'Amministrazione finanziaria del termine di 60 giorni accordato al contribuente dall'art. 12, comma 7 delle L. n. 212/2000, per la produzione di



XXXVIII, 13.9.2007, n. 197; Comm. trib. prov. Bari 16.5.2007, n. 78 e 23.3.2005, n. 72; Comm. trib. prov. La Spezia 16.1.2007, n. 210; Comm. trib. prov. Genova, sez. XI, 23.2.2006, n. 15; Comm. trib. prov. Pordenone, sez. V, 19.1.2005, n. 1; Comm. trib. prov. Caltanissetta 10.2.2004, n. 15 e Comm. trib. prov. Brescia, sez. IX, 7.3.2002, n. 12.

In senso conforme, si citano anche Comm. trib. reg. Friuli Venezia Giulia, sez. XI, 26.3.2008, n. 9; Comm. trib. prov. Viterbo, sez. I, 8.5.2006, n. 141; Comm. trib. prov. Siracusa, sez. I, 31.1.2006, n. 4; Comm. trib. prov. Udine, sez. I, 18.10.2005, n. 41 e Comm. trib. prov. Siracusa, sez. IV, 20.4.2005, n. 68;

➤ **la “carenza relativa al potere esercitato”.**

La Comm. trib. reg. Lazio, sez. XXXVIII, con la sentenza 13.9.2007, n. 197 ha stabilito altresì che “*Il mancato rispetto da parte dell’Amministrazione finanziaria del termine di 60 giorni accordato al contribuente dall’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, per la produzione di memorie difensive, determina - in assenza di fondati motivi di particolare urgenza - l’illegittimità dell’avviso ..., notificato in data anteriore allo spirare del predetto termine.*

Il contribuente, al riguardo è titolare di un preciso diritto all’utilizzo dell’intero spatium deliberandi concesso dalla legge. Di conseguenza l’emanazione di un avviso anteriormente allo spirare del termine previsto per contraddire, comporta la nullità dell’atto per carenza relativa al potere esercitato.

In senso conforme si richiama la Comm. trib. reg. Friuli Venezia Giulia, sez. XI, 26.3.2008, n. 9, secondo cui “*L’atto emesso in violazione del comma 7 dell’art. 12 della legge 212/2000 non solo è nullo ma è anche giuridicamente inesistente*” in quanto privo di un requisito essenziale ossia “*la radicale carenza di potere da parte dell’autorità procedente*”, nonché parte della dottrina⁹;

memorie difensive, determina l’illegittimità dell’avviso ..., notificato in data anteriore allo spirare di detto termine previsto in favore del contribuente per esercitare appieno il suo diritto all’instaurazione di un rapporto interlocutorio con l’A.F., nel corso del quale potere formulare osservazioni e richieste tali da modificare la quantificazione in suo favore della pretesa tributaria e né può essere ritenuta valida la scusante della particolare urgenza (C.T.P. Genova 23.2.2006) che fra l’altro nel caso in esame non esiste e né è stata dimostrata. ... Infatti l’art. 12, comma 7 della L. 212/2000, riconosce il diritto del contribuente di presentare “osservazioni e richieste” all’ufficio impositore entro il termine di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di chiusura della verifica fiscale e obbligo l’A.F. di non procedere, in pendenza di tale termine, all’emissione dell’avviso di accertamento, cioè di un qualsivoglia atto impositivo direttamente collegato alle risultanze della verifica posta in essere dagli organi di controllo.

Vero è che come hanno evidenziato i primi giudici la norma non prevede per la sua inosservanza una espressa sanzione, ma è pur vero che la sanzione conseguente alla sua violazione è insita nello stesso dettato normativo, giacché la violazione d’una norma imperativa di legge comporta di per sé l’illegittimità di un qualsiasi atto riconducibile a tale violazione ...

A tanto si aggiunge che l’inosservanza di detto termine comporta la lesione del diritto del contribuente di avvalersi, in difesa dei propri interessi, di un contraddittorio predisposto dalla legge in sede amministrativa, col fine di anticipare, per evitarlo, il contraddittorio in sede giurisdizionale, onde rendere effettivo il rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, espressamente richiamato dal 7° comma dell’art. 12 ...”.

Commento di A. Iorio e S. Sereni, *Illegittimo l’avviso di accertamento notificato prima dei 60 giorni prescritti dall’art. 12 L. n. 212/2000, in il fisco n. 47/2008, fascicolo n. 2, pag. 8498.*

⁹ Si veda: A. Iorio – S. Sereni, *Cass. n. 19875 del 18 luglio 2008: avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del pvc: lo stato della giurisprudenza, in il fisco n. 37/2007, fascicolo n. 1, pag. 5523.*



➤ **la “carenza di motivazione”.**

Altra parte della dottrina¹⁰ ha sostenuto che la norma in commento va vista quale completamento della motivazione dell’atto impositivo nel senso che gli Uffici non possono ignorare le osservazioni di parte, ma devono tenerne conto e formulare le proprie controdeduzioni nella parte motivazionale del provvedimento impositivo; in mancanza, ne deriverebbe la nullità dell’atto per carenza di motivazione.

Per completezza, si rappresenta che isolata giurisprudenza¹¹ e parte minoritaria della dottrina¹² hanno sostenuto invece la tesi dell’eventuale annullabilità dell’avviso di accertamento “anticipato” in forza degli articoli 21-*septies* e 21-*octies* della legge 7.8.1990, n. 241.

In particolare, con la sentenza n. 61/2007 i giudici milanesi di secondo grado hanno ritenuto che le dette disposizioni “*non costituiscono deroga ai precetti statutari in quanto il comma 7 dell’art. 12 dello Statuto non commina la sanzione della nullità degli atti di accertamento emanati prima della scadenza di cui al comma 7 e, inoltre, nessun’altra disposizione prevede tale conseguenza*”. In altri termini, in materia tributaria non vi sono norme speciali che derogano ai principi generali amministrativi.

Nel caso di specie, i giudici ambrosiani di seconde cure hanno reputato di non annullare l’avviso di accertamento in forza del comma 2 dell’art. 21-*octies* secondo cui “*non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*”, ritenendo quindi che “*le eventuali osservazioni formulate all’Agenzia delle Entrate prima dell’emissione dell’avviso di accertamento, non avrebbero modificato il contesto nel quale l’atto è stato emanato*”.

3.3 Le pronunce della Giurisprudenza di merito a favore della tesi della legittimità dell’avviso di accertamento anticipato

In favore di tale tesi si è espressa parte minoritaria della giurisprudenza e comunque anteriormente alla più volte menzionata ordinanza della Corte Costituzionale.

In particolare, la *Comm. trib. reg. Lazio, sez. X, 27.11.2006, sez. X, n. 181* ha statuito che “*la legge non stabilisce affatto una sanzione di illegittimità per l’atto impositivo che sia emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica. La legge, infatti, non prevede alcuna sanzione se l’avviso viene trasmesso prima, né la nullità dell’avviso stesso*”.

¹⁰ Cfr. A. Buscema, *Statuto del contribuente: la tutela effettiva dell’articolo 12, in il fisco* n. 10/2002, fascicolo n. 1, pag. 1465.

¹¹ Cfr. *Comm. trib. reg. Lombardia* 9.7.2007, n. 61.

¹² Cfr. R. Lunelli, *Ricorso avverso l’avviso di accertamento anticipato, in Guida ai controlli fiscali*, n. 1/2007; V. Azzoni, *Brevi note circa l’avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato, in il fisco* n. 1/2007, fascicolo n. 1, pag. 59; S. Capolupo, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, Ipsoa, II ed., pag. 1991.



In tal senso si erano già espresse la *Comm. trib. prov. Udine, sez. III, 26.9.2006, n. 75*, la *Comm. trib. prov. Pordenone, sez. V, 28.9.2005, n. 61* e la *Comm. trib. reg. Lazio, sez. VII, 5.5.2005, n. 55*.

In conclusione, i sostenitori della tesi in rassegna, pur riconoscendo l'esistenza di un divieto di emissione dell'accertamento anticipato senza valide e motivate ragioni di urgenza, asseriscono che la violazione di detto divieto non comporta la nullità dell'atto, ma tutto al più la responsabilità di chi ha emesso l'atto e, eventualmente, la condanna alle spese di giudizio in caso di pronuncia favorevole al contribuente.

4. Soluzione interpretativa proposta

4.1 Nullità dell'avviso di accertamento anticipato

Si reputa condivisibile quanto si evince dalla citata ordinanza *24.7.2009, n. 244* della Corte Costituzionale, nonché dalla recente sentenza *3.11.2010, n. 22320* della Corte di Cassazione, per cui, in mancanza di un'espressa indicazione delle ragioni logico-giuridiche supportanti la "*particolare urgenza*" sottesa all'adozione dell'avviso di accertamento anticipato, l'atto impositivo deve ritenersi inficiato dalla violazione dell'obbligo di motivazione e quindi nullo, in violazione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi ai sensi degli articoli 3 e 21-*septies* della legge n. 241/1990 e 7, comma 1, della legge n. 212/2000, nonché, in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, rispettivamente dell'art. 42, commi 2 e 3, del d.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dell'art. 56, comma 5, del d.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Pertanto, nell'ottica di un corretto rapporto tra le parti ispirato alla trasparenza ed al contraddittorio, appare indispensabile che venga garantito il prescritto termine di 60 giorni, laddove è stata data la possibilità al contribuente di difendersi già nella fase preaccertativa, tant'è che gli Uffici sono obbligati a tener conto delle eventuali osservazioni formulate.

Diversamente, la norma perderebbe di qualsiasi cogenza, come se non fosse stata mai promulgata. In altri termini, che significato avrebbe il precetto legislativo secondo cui "*... L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine ...*", se l'atto emanato in deroga al precetto stesso fosse comunque valido ?

Si tratterebbe evidentemente di una norma *inutiliter data*, del resto anche in precedenza nulla impediva al contribuente di fornire spontaneamente all'Ufficio finanziario elementi utili ai fini dell'accertamento.

In conclusione, la Commissione accertamento e riscossione ritiene che, in caso di avviso di accertamento emesso prima che sia decorso il prescritto termine di 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione e privo di valide e motivate ragioni a giustificazione della particolare urgenza dell'adozione anticipata dell'atto impositivo, possa essere inficiato di nullità per violazione dell'obbligo di motivazione.



4.2 Valide e motivate ragioni di urgenza

Una volta chiarito che l'avviso di accertamento emanato prima del decorso del sessantesimo giorno successivo a quello di notifica del PVC è da considerare un atto nullo a meno che vi siano casi di particolare e motivata urgenza, emerge in modo evidente l'importanza di individuare quali possano essere detti casi.

A nostro avviso, nessuna delle fattispecie indicate dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 2009/142734 quali possibili casi di particolare urgenza possono effettivamente giustificare la deroga al termine di cui si discute.

Pertanto, non sembrano poter costituire casi di particolare urgenza tali da giustificare la deroga al termine in argomento: l'eventuale sussistenza di "pericoli di perdita del credito erariale" ovvero di "fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione dei reati tributari", nonché l'imminenza della scadenza dei termini previsti per l'esercizio dell'azione di accertamento.

In particolare, per quanto attiene all'eventuale sussistenza di "pericoli di perdita del credito erariale", occorre considerare che il vigente ordinamento da tempo riconosce all'Amministrazione finanziaria la possibilità di ricorrere, sulla base anche soltanto del processo verbale di constatazione e quindi anteriormente all'adozione dell'atto impositivo, a strumenti cautelari degli interessi dell'Erario quali l'ipoteca ed il sequestro conservativo di cui all'art. 22 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472¹³.

¹³ L'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 reca: "In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda. A tal fine l'Agenzia delle entrate si avvale anche del potere di cui agli [articoli 32, primo comma, numero 7\), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e successive modificazioni, e [51, secondo comma, numero 7\), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), e successive modificazioni

Le istanze di cui al comma 1 devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La commissione decide con sentenza.

In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, il presidente, ricevuta l'istanza, provvede con decreto motivato. Contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

Nei casi in cui non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, le istanze di cui al comma 1 devono essere presentate al tribunale territorialmente competente in ragione della sede dell'ufficio richiedente, che provvede secondo le disposizioni del libro IV, titolo I, capo III, sezione I, del codice di procedura civile, in quanto applicabili.

Le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto.

I provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione. In tal caso, il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale dispongono, su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, la cancellazione dell'ipoteca. I provvedimenti perdono altresì efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di



Parimenti, con riferimento alle *“fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione dei reati tributari”*, non è dato comprendere quali sarebbero le ragioni giuridiche a supporto della *“particolare urgenza”* laddove basti considerare che l’inoltro della comunicazione di reato prescinde del tutto dall’emanazione dell’avviso di accertamento¹⁴ in quanto, a norma dell’art. 347 del codice di procedura penale¹⁵, deve essere inoltrata *“senza ritardo”*.

A tale riguardo, inoltre, è da tenere in considerazione anche ciò che è disposto dall’art. 37, commi da 24 a 26, del D.L. 4.7.2006, n. 223 il quale ha ampliato i termini di prescrizione del potere di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria introducendo la seguente disposizione *“in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

Tale disposizione – anch’essa peraltro oggetto di un vivace dibattito interpretativo non ancora sopito – consente all’Amministrazione finanziaria, anche sposando la lettura meno favorevole ad essa, di non affrettarsi ad emettere l’atto impositivo, avendo a disposizione un termine raddoppiato; ne discende che l’ipotesi di reato tributario non può, ad evidenza, costituire un caso di particolare urgenza, giacché la legge fa venir meno qualsivoglia urgenza.

Infine, non sembra potersi ritenere un caso di urgenza l’imminente scadenza del termine per l’esercizio dell’azione di accertamento¹⁶, in quanto tale insufficienza temporale non può di certo essere addebitata al contribuente, ma unicamente all’Amministrazione finanziaria che non può

accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l’entità dell’iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione.”

¹⁴ In senso conforme, *Comm. trib. reg. Piemonte* 7.6.2007, n. 18.

¹⁵ L’art. 347 del codice di procedura penale reca: *“Acquisita la notizia di reato, la polizia giudiziaria, senza ritardo, riferisce al pubblico ministero, per iscritto, gli elementi essenziali del fatto e gli altri elementi sino ad allora raccolti, indicando le fonti di prova e le attività compiute, delle quali trasmette la relativa documentazione.*

Comunica, inoltre, quando è possibile, le generalità, il domicilio e quanto altro valga alla identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini, della persona offesa e di coloro che siano in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti.

Qualora siano stati compiuti atti per i quali è prevista l’assistenza del difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini, la comunicazione della notizia di reato è trasmessa al più tardi entro quarantotto ore dal compimento dell’atto, salve le disposizioni di legge che prevedono termini particolari.

Se si tratta di taluno dei delitti indicati nell’articolo 275 comma 3 e, in ogni caso, quando sussistono ragioni di urgenza, la comunicazione della notizia di reato è data immediatamente anche in forma orale. Alla comunicazione orale deve seguire senza ritardo quella scritta con le indicazioni e la documentazione previste dai commi 1 e 2.

Con la comunicazione, la polizia giudiziaria indica il giorno e l’ora in cui ha acquisito la notizia.”

¹⁶ In senso conforme, *Comm. trib. prov. Milano, sez. XXI*, 10.5.2010, n.126; *Comm. trib. reg. Toscana*, 22.9.2009, n. 96; *Comm. trib. prov. Genova, sez. XI*, 23.2.2006, n. 15; *Comm. trib. prov. Bari, sez. VII*; 16.7.2004, n. 75 e *Comm. trib. prov. Caltanissetta, sez. III*, 10.2.2004; *Comm. trib. prov. Brescia, sez. IX*, 7.3.2002, n. 12. In dottrina, A. Iorio e S. Sereni, *Avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del pvc. Lo stato della giurisprudenza*, in *il fisco* n. 11/2009, pag. 1687; C. Lucariello, *Sulla difesa del contribuente in tema di avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, cit. e G. Nanula, *La tempistica per gli accertamenti in scadenza*, cit.. *Contra, Comm. trib. prov. Aosta, sez. I*; 8.10.2007, n. 29 e *Comm. trib. prov. Firenze, sez. XX*; 4.7.2007, n. 87.



invocare i motivi di urgenza, sacrificando il diritto del contribuente di produrre osservazioni e richieste, a causa di una propria incapacità organizzativa, in contrasto con i principi dell'affidamento e della buona fede sanciti dallo Statuto, nonché dei precetti costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione.

In tal senso, peraltro, si è espressa la stessa Agenzia delle Entrate con la richiamata nota n. 142734/2010 laddove, nel rilevare che *“possono verificarsi situazioni nella quali la necessità di effettuare controlli a ridosso dei termini decadenziali scaturisce da ragioni intervenute”*, senza peraltro individuare tali situazioni, precisa espressamente che le stesse possono integrare la prescritta particolare e motivata urgenza a condizione che non siano imputabili *“ad una errata o tardiva pianificazione delle attività o ad una non efficiente conduzione dell'attività di verifica”*, ribadendo la necessità di esplicitare dette ragioni di urgenza compiutamente ed analiticamente nella motivazione dello stesso avviso di accertamento.

Volendo quindi cercare di individuare situazioni che possano costituire validi motivi di urgenza tali da giustificare l'emissione dell'avviso di accertamento prima del decorso del sessantesimo giorno dalla data del PVC, si potrebbero ipotizzare, a titolo meramente esemplificativo, i seguenti casi:

- accertamenti non pianificati, ma scaturiti da attività ispettive riguardanti periodi di imposta successivi non in scadenza, dalle quali sono emersi elementi da recuperare a tassazione nei periodi di imposta precedenti il cui termine per l'accertamento è invece di imminente scadenza;
- accertamenti di periodi di imposta in scadenza scaturiti da attivazioni informative sopraggiunte a ridosso del termine di scadenza dell'azione accertativa.



PROBLEMI APPLICATIVI DELLA NORMA RELATIVA ALLA RIVALUTAZIONE DEI TERRENI AGRICOLI E DEI TERRENI EDIFICABILI POSSEDUTI AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI UNA ATTIVITÀ DI IMPRESA

1. Normativa di riferimento

Negli ultimi dieci anni, il legislatore italiano ha offerto per ben cinque volte ai contribuenti la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto dei terreni agricoli o edificabili posseduti al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa, con delle norme che hanno reiterato quanto contenuto nell'articolo 7 della legge 448/2001¹.

In particolare, l'articolo 7 della legge 448/2001, dopo aver stabilito che *“agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al DPR 22 dicembre 1986, n. 917, per i terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data, determinato sulla base di una perizia giurata di stima (...)”*, al comma 6 prevede espressamente che *“la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale”*.

2. Problematiche applicative

Dopo aver eseguito la rivalutazione dei terreni può accadere che mutino le circostanze oggettive sulla base delle quali è stata redatta la perizia di rivalutazione (in quanto ad esempio vengono adottati nuovi strumenti urbanistici, o più semplicemente si modifica il mercato di riferimento), e

¹ - Per l'applicabilità di queste disposizioni ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2003, cfr. testo originario art. 2, comma 2, DL. 24 dicembre 2002, n. 282.

- Per l'applicabilità di queste disposizioni ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 luglio 2003, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 39, comma 14-undecies, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, modificato in sede di conversione; e successivamente, dall'art. 6-bis, D.L. 24 dicembre 2003, n. 355, modificato in sede di conversione; e successivamente dall'articolo 1, co. 376 della L. 30/12/2004 n. 311 per il periodo dal 1 gennaio al 2 dicembre 2005.

- Per l'applicabilità di queste disposizioni ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2005, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'articolo 11-quaterdecies, co. 4 del D.L. 30/09/2005 n. 203.

- Per l'applicabilità di queste disposizioni ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2008, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 91, legge 24 dicembre 2007, n. 244 e, successivamente, dall'articolo 4, comma 9-ter, D.L. 3 giugno 2008, n. 97, modificato in sede di conversione.

- Per l'applicabilità di queste disposizioni ai terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2010, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'articolo 2, comma 299 della L. 23/12/2009 n. 191.



pertanto, il valore emerso dalla perizia può risultare non più attuale alla data della successiva vendita, specie se tra questa data e la data della perizia è trascorso un lasso di tempo non breve, oppure più semplicemente può accadere che il prezzo a cui si riesce a vendere il bene si discosta dal suo valore di mercato in quanto contingenti esigenze del venditore possono spingerlo a vendere il terreno ad un prezzo inferiore.

A tale situazione di fatto, l'Amministrazione Finanziaria fa discendere delle conseguenze, ai fini delle imposte dirette, molto penalizzanti per il contribuente che non possono essere accettate.

3. Interpretazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria

L'Amministrazione Finanziaria ha fornito una interpretazione del comma 6 del citato articolo 7 della legge 448/2001 non condivisibile in quanto va al di là del dettato normativo e trasfonda quella che vuole essere una norma di agevolazione per il contribuente in una norma penalizzante in termini di imposte.

In particolare, nella circolare 15/E del 01.02.2002 viene affermato che nel caso in cui il contribuente intenda discostarsi "dal valore attribuito al terreno dalla perizia, (...) per il calcolo della plusvalenza deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 82 del TUIR (ora articolo 68)". Tale posizione è stata ribadita dall'Amministrazione Finanziaria nella circolare dell'Agenzia delle Entrate Dir. Centr. Normativa e Contenzioso n. 81/E del 6.11.2002 e nella circolare dell'Agenzia delle Entrate Dir. Centr. Normativa e contenzioso 4.08.2004 n. 35/E. Per l'Amministrazione Finanziaria quindi, in caso di divergenza per difetto del prezzo di vendita del terreno rispetto al suo valore rivalutato, deve essere rettificato verso il basso il valore iniziale rivalutato del terreno venduto, disconoscendo così completamente la rivalutazione eseguita dal contribuente cedente in conformità all'articolo 7 della legge 448/2001, e a fronte della quale lo stesso ha eseguito il versamento dell'imposta sostitutiva.

Da ultimo è stata emanata la risoluzione n. 111/E del 22 ottobre 2010 con la quale l'Amministrazione Finanziaria ha ribadito che "il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore dei terreni ad una certa data, ove lo ritenga opportuno, può usufruire della norma agevolativa successivamente emanata, ma dovrà in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima il valore dei terreni alla data del 1° gennaio 2010, nonché procedere al versamento della relativa imposta sostitutiva, richiedendo il rimborso dell'imposta precedentemente versata (...). Quanto sopra specificato vale anche nel caso in cui la seconda perizia giurata di stima riporti un valore del terreno inferiore a quello risultante dalla perizia precedente".

Con la redazione della nuova perizia ed il versamento della relativa imposta sostitutiva quindi, il contribuente può abbassare il valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, di registro, ipotecarie e catastali.



4. L'orientamento giurisprudenziale

La giurisprudenza di merito ha affrontato la tematica relativa alla interpretazione del comma 6 dell'articolo 7 della legge 448/2001 con la sentenza n. 55/25/10 del 12.01.2010 emessa dalla sez. 25 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano su ricorso presentato da un contribuente contro l'avviso di accertamento emesso a suo carico dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano I. Con detto avviso di accertamento l'Ufficio ha completamente disconosciuto il valore rivalutato ex articolo 7 della legge 448/2001 del terreno che il contribuente ha ceduto ad un prezzo inferiore al valore di perizia, quantificando così una plusvalenza pari alla differenza tra il prezzo di vendita del terreno ed il costo dello stesso ante rivalutazione.

Nella citata sentenza si legge: *“In realtà la circolare ministeriale 15/E del 01/02/2002 — alla quale questa commissione non ritiene di dare valenza in allo amministrativo in quanto provvedimento con efficacia esclusivamente interna- dispone che, allorquando il valore di vendita dei terreni edificabili si discosti dal valore minimo di riferimento periziato, l'Ufficio possa utilizzare quale criterio di rettifica nella determinazione della base imponibile ai fini della plusvalenza, il dettato previsto dalle singole leggi d'imposta e assumere, quale valore di riferimento, il costo o il valore d'acquisto secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 82 del Tuir. Il disposto della circolare non è condivisibile in linea di principio da questa Commissione, in quanto l'amministrazione finanziaria deve garantire al contribuente il diritto ad un equo trattamento, in linea con l'art. 10 della L. 212/2000, che sancisce i principi della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria. Avendo il contribuente pagato l'imposta sostitutiva dovuta a seguito di rivalutazione secondo il disposto della L. 448/2001, egli ha legittimamente rideterminato il valore minimo ai fini della pretesa impositiva ed ai fini del relativo calcolo della plusvalenza. Se all'atto di vendita del bene, tale valore non è più in linea con i criteri di mercato, la pretesa impositiva ed il calcolo della plusvalenza non possono essere condotti su un valore inferiore rispetto a quello indicato nella perizia di stima giurata, valore sul quale è stata percentualmente calcolata l'imposta sostitutiva. L'origine della parola stessa “sostitutiva” sta ad indicare una sostituzione di imposta fino a copertura del valore rivalutato, questo deve quindi essere assunto in luogo del costo o dell'originario valore di acquisto. L'Ufficio, sulla base di circolari interpretative ed esplicative interne che non assurgono al grado di legge, non può disattendere la ratio di tale principio ed obbligare il contribuente ad una illegittima duplicazione dell'imposizione tributaria contravvenendo all'art. 163 d.p.r. 917/1986, avendo i tributi lo stesso presupposto impositivo.*

I concetti espressi nella sentenza n. 55/25/10 del 12.01.2010 sono stati sostanzialmente ribaditi dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma sez. 25 con la sentenza n. 268/25/10 depositata il 24.05.2010, avente ad oggetto il ricorso presentato contro un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate di Roma 5 per accertare il reddito di uno dei comproprietari del terreno venduto con lo stesso atto da cui è scaturito l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano I.



5. Soluzione interpretativa proposta

La conclusione a cui giunge l'Amministrazione Finanziaria, con i due documenti di prassi sopra citati, nel fornire l'interpretazione del comma 6 dell'articolo 7 della legge 448/2001 non è condivisibile in quanto oltre a non trovare alcun riscontro nella lettera della norma, stravolge in modo illogico il senso della stessa.

Per comprendere bene la portata del contenuto del comma 6 del citato articolo è necessario preliminarmente chiarire la finalità della norma, e analizzare il significato del concetto di valore normale minimo di riferimento, verificando quando il legislatore fa ricorso, in materia di imposte sul reddito, di imposta di registro e di imposte ipotecarie e catastali, a questo concetto.

5.1 Natura agevolativa della norma contenuta nell'articolo 7 della legge 448 del 2001.

La norma in commento consente di assumere, quale valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze di cui all'articolo 67 DPR 917/86, in luogo del costo di acquisto o del valore iniziale dei terreni edificabili e di quelli agricoli posseduti alle date di riferimento previste di volta in volta dalle diverse leggi di rivalutazione, il valore ad essi attribuito a tali date mediante una perizia giurata di stima, a fronte del pagamento di una imposta sostitutiva del 4 %.

Poiché la rideterminazione del costo di acquisto o del valore iniziale dei terreni ha l'effetto di azzerare o diminuire la plusvalenza tassabile che potrebbe emergere dalla futura vendita dei terreni, è evidente la natura agevolativa che riveste la norma: infatti, con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 4% viene di fatto affrancata una potenziale plusvalenza che sarebbe altrimenti soggetta alle ben più gravose aliquote IRPEF con le quali viene tassato il reddito delle persone fisiche.

5.2 Concetto di valore normale e differenze con il prezzo di vendita.

5.2.1 Concetto di valore normale

Secondo l'International Valuation Standards e l'European Valuation Standards: *"il valore di mercato è il più probabile prezzo di mercato al quale una determinata proprietà immobiliare può essere compravenduta alla data della stima, posto che l'acquirente e il venditore hanno operato in modo indipendente, non condizionato e nel proprio interesse, dopo un'adeguata attività di marketing durante la quale entrambe le parti hanno agito con eguale capacità, con prudenza e senza alcuna costrizione"* (Codice delle valutazioni immobiliari, Italian Property Valuation Standard terza edizione Tecnoborsa pag. 60).

In materia di imposte dirette, nel DPR 917/86 viene data la definizione di valore normale, mentre nel DPR 131/86 che disciplina l'imposta di registro e nel D.lvo n. 347/1990 che disciplina le imposte ipotecarie e catastali non si fa mai menzione di detto concetto ma a quello di valore venale. Tuttavia, al di là delle differenze terminologiche si può certamente affermare che il significato dei due concetti è sostanzialmente coincidente.



In particolare, per ciò che riguarda le imposte dirette, l'articolo 9 comma 2 del DPR 917/86 stabilisce che per la determinazione dei redditi e delle perdite, i proventi in natura sono valutati in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti.

A sua volta il comma 3 del citato articolo 9 stabilisce che per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel luogo e nel tempo in cui i beni e i servizi sono stati acquisiti o prestati.

Alla luce di quanto sopra esposto emerge quindi che, in caso di cessione onerosa con corrispettivo in natura di terreni assoggettati a rivalutazione (come ad esempio in caso di permuta del terreno con bene futuro costituito da una porzione di immobile che verrà costruita sul terreno rivalutato, o in caso di conferimento del terreno rivalutato in una società), ai fini delle imposte dirette, al terreno permutato o conferito non potrà essere attribuito un valore inferiore a quello che viene definito dal legislatore "*valore normale minimo*" che è costituito dal valore emergente dalla perizia di rivalutazione ex articolo 7 della legge n. 448/2001.

Qualora invece il terreno rivalutato venisse ceduto a fronte di un corrispettivo in denaro, se il corrispettivo dichiarato è inferiore a detto "*valore normale minimo*", tale circostanza potrebbe costituire un indizio di possibile occultamento del corrispettivo realmente incassato da parte del contribuente, ed in base a detto indizio l'Ufficio potrebbe attivare una indagine volta a verificare la veridicità del corrispettivo dichiarato. Solo se detta indagine evidenzierà, attraverso elementi o circostanze di fatto certi o attraverso presunzioni gravi, precise e concordanti, che una parte del corrispettivo percepito non è stato dichiarato, l'Ufficio potrà procedere alla rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente ed alla liquidazione delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi, rettificando in aumento il prezzo di cessione e quindi la eventuale plusvalenza da tassare². Il concetto di valore normale viene utilizzato in modo alquanto diverso in materia di imposte dirette rispetto alle imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali).

Mentre ai fini delle imposte dirette al concetto di valore normale si può e si deve fare riferimento solo quando viene assoggettata a tassazione la plusvalenza emergente dalla cessione di beni o dalla prestazione di servizi con un compenso o con controprestazione in natura, ai fini delle imposte indirette invece, il ricorso al concetto di valore venale è la regola per determinare la base imponibile su cui applicare le imposte. Infatti, in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale l'Ufficio, se ritiene che i beni o i diritti hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede alla rettifica della base imponibile e alla liquidazione delle maggiori imposte. In caso di atti a titolo oneroso, per procedere alla rettifica della base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro dovuta, l'Ufficio non deve dimostrare

² Al riguardo è doveroso tuttavia sottolineare che nella giurisprudenza di legittimità sono rinvenibili due opposti orientamenti: uno favorevole al riconoscimento, ai fini delle imposte dirette, del valore determinato ai fini dell'imposta di registro (Cassazione Civile, Sentenza n. 2005 del 30 gennaio 2006; Cassazione Civile, Sez. Tributaria Ordinaria n. 1333 del 25 gennaio 2010 e Sentenza n. 4057 del 21 febbraio 2007) e uno invece che nega la rilevanza al valore determinato ai fini dell'imposta di registro per rettificare il reddito imponibile dichiarato, se non sussistono ulteriori elementi che possano dimostrare la coincidenza di detto valore con il prezzo corrisposto dall'acquirente (Cassazione Civile, Sent. N. 7689 del 16 maggio 2003)



l'avvenuto pagamento o pattuizione di un corrispettivo maggiore a quello dichiarato, in quanto, qualunque sia l'importo di detto corrispettivo, se questo risulta essere inferiore al valore di mercato, è questo ultimo valore ad essere assunto quale base imponibile per il calcolo dell'imposta e non il prezzo di vendita.

5.2.2 Definizione di prezzo di vendita

Per comprendere poi il contenuto del comma 6 dell'articolo 7 della legge 448/2001, è inoltre importante sottolineare la differenza tra il concetto di valore normale e quello di prezzo, in quanto spesso si può riscontrare che nelle compravendite non c'è coincidenza tra i due valori. Il prezzo di vendita è in gran parte determinato anche da fattori estranei alle caratteristiche proprie del bene e del contesto di riferimento in cui lo stesso è inserito: esso è infatti influenzato da fattori soggettivi che caratterizzano ciascuna delle parti contraenti, quali la loro forza contrattuale, e le motivazioni che stanno dietro alla loro decisione di acquistare o di vendere il bene. Dette motivazioni spesso influenzano in modo determinante il prezzo, così che il valore di mercato del bene può differire, anche in modo significativo, dal prezzo di vendita. Qualora infatti l'acquirente dovesse valutare l'acquisto di un bene particolarmente strategico per i suoi fini (esempio acquisto di un terreno confinante con l'azienda agricola di proprietà dell'acquirente) con molta probabilità sarebbe disposto a corrispondere un prezzo maggiore rispetto ad un altro ipotetico potenziale acquirente che non ha però quelle specifiche motivazioni, così come un venditore, che si trova in una situazione finanziaria critica, probabilmente potrebbe essere disposto a vendere un bene ad un prezzo più basso rispetto al suo valore di mercato, per incassare il prezzo entro il termine che gli consente di assolvere impegni precedentemente assunti e il cui inadempimento invece potrebbe comportare danni patrimoniali ben più gravi rispetto al minor prezzo incassato.

5.3 Considerazioni conclusive

Le circostanze esogene ed imprevedibili sopra descritte che concorrono a fissare il prezzo di vendita di un terreno, o più semplicemente il decorso del tempo, non possono però comportare effetti così penalizzanti, ai fini delle imposte dirette, per il venditore, tali da vederlo costretto a pagare per ben due volte imposte dirette sui medesimo presupposto impositivo violando così il principio del "*ne bis in idem*":

- una volta sotto forma di imposta sostitutiva per affrancamento della plusvalenza latente;
- una seconda volta sotto forma di imposta irpef sulla stessa plusvalenza effettivamente realizzata.

Da quanto sopra esposto, emerge quindi che, in nessun caso può essere autorizzata una interpretazione del comma 6 del citato articolo 7 della legge 448/2001 che possa portare ad un disconoscimento del valore iniziale rivalutato.

Il modo di procedere indicato dall'Amministrazione Finanziaria non può essere condiviso in quanto destituito di ogni fondamento giuridico, e basato su una interpretazione della norma che oltre a non trovare riscontro nella lettura della stessa, è contraria al principio della buona fede, e del)



‘affidamento.

Il principio generale di buona fede nel diritto tributario, quale regola di correttezza, riguarda entrambe le parti del rapporto tributario, sia quella pubblica che quella privata, e impone a ciascuna di esse il dovere di agire in modo da preservare gli interessi dell'altra. La formulazione del principio di buona fede trova la sua naturale sistemazione nell'ambito del diritto civile, negli articoli 1175 e 1375 del Codice Civile, e discende direttamente dal fondamentale principio di solidarietà sociale enunciato dall'articolo 2 della Costituzione. Il principio della tutela dell'affidamento e della buona fede ha inoltre trovato una sistemazione propria nel diritto positivo tributario con la legge n. 212 del 2000, denominata Statuto dei diritti del contribuente, la quale all'articolo 10, comma 1, dispone che *“i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*. L'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione dei terreni rientra nella categoria delle imposte volontarie, e cioè delle imposte che il contribuente, su incoraggiamento del legislatore, si determina a pagare oggi per ottenere un risparmio di imposte domani. E per ottenere questo risparmio futuro di imposte, il contribuente versa una imposta sostitutiva calcolata sull'intero valore patrimoniale del terreno da rivalutare, in una ottica di tipo patrimoniale, e non reddituale, in quanto l'imposta sostitutiva non è versata sull'incremento di valore del bene ovvero sulla plusvalenza latente, ma anche sul costo già riconosciuto fiscalmente.

Il contribuente quindi, a seguito del pagamento dell'imposta sostitutiva sul valore di perizia utilizzata per la rivalutazione, sa di essere coperto fiscalmente fino a tale valore rispetto ad eventuali plusvalenze.

Fino al valore rivalutato infatti, egli non dovrà pagare alcuna imposta IRPEF, in quanto, essendo il corrispettivo della vendita inferiore al valore rivalutato (valore normale minimo), non emergerà in suo capo alcuna plusvalenza.

Il legislatore con l'articolo 7 della legge 448/2001 ha voluto quindi:

- da una parte offrire al contribuente una agevolazione, permettendogli di affrancare le plusvalenze latenti esistenti ad una certa data su determinati beni, attraverso il pagamento di una imposta sostitutiva del 4% calcolata sul valore di mercato del bene a quella data;
- dall'altra fare acquisire all'Erario il vantaggio di incamerare in anticipo le imposte sulle plusvalenze latenti esistenti sui beni dei contribuenti, che sarebbero potute emergere in un futuro più o meno prossimo, a seguito della vendita dei beni.

Con l'interpretazione data dall'Amministrazione Finanziaria, si verrebbe a verificare che, nel caso in cui il prezzo di cessione del terreno rivalutato dovesse risultare inferiore all'importo rivalutato, il contribuente verrebbe ad essere penalizzato in quanto oltre ad aver versato l'imposta sostitutiva sul valore rivalutato, deve versare l'imposta irpef sulla plusvalenza emergente dalla differenza tra il prezzo di vendita ed il costo ante rivalutazione del terreno. L'Erario invece, si troverebbe a conseguire un indebito arricchimento in quanto, oltre ad usufruire del vantaggio di aver incamerato l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze latenti ancora non realizzate dal contribuente, incamererebbe anche l'imposta IRPEF sulla plusvalenza realizzata al momento della vendita del bene rivalutato, calcolata come differenza tra il prezzo della vendita e il costo del bene venduto così come risultava prima della rivalutazione.



Si deve concludere che, in caso di vendita del terreno rivalutato ad un prezzo più basso di quello emergente dalla perizia di rivalutazione, l'Ufficio ha eventualmente la possibilità di rettificare verso l'alto il prezzo finale di vendita dichiarato dal contribuente in base a dati certi o a presunzioni gravi, precise e concordanti, ovvero, in caso di permuta o di conferimento del terreno rivalutato, attribuire allo stesso un valore almeno pari al valore normale minimo emergente dalla perizia redatta ex articolo 7 della legge 448/2001 o addirittura un valore superiore, ma non può certamente disconoscere il valore iniziale rivalutato e ripartire quindi dal costo storico, ai fini del calcolo della plusvalenza, come se la rivalutazione eseguita non fosse mai esistita.

Con un esempio, se a fronte di un costo iniziale del terreno di Euro 150, un valore dello stesso rivalutato pari ad Euro 1.000, ed un prezzo di vendita del terreno pari ad Euro 700, l'Ufficio accertasse il prezzo di vendita ad Euro 1.050, la plusvalenza tassabile in capo al contribuente dovrebbe essere pari ad Euro 50 (Euro 1.050 - Euro 1.000), oppure nel caso in cui il valore accertato dall'Ufficio dovesse coincidere con il prezzo di vendita, dalla vendita non dovrebbe emergere alcuna plusvalenza, in quanto interamente "coperta" dall'importo rivalutato.

Certamente la plusvalenza tassata in capo al contribuente non potrà essere pari ad Euro 900 o ad Euro 550, e cioè pari alla differenza tra il valore accertato (Euro 1.050 o Euro 700) e il costo storico del terreno ante rivalutazione (Euro 150), in quanto il contribuente ha eseguito la rivalutazione del terreno, e l'importo rivalutato, almeno fino a concorrenza del prezzo dichiarato, non può essere disconosciuto. Se invece si volesse aderire alla interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate del comma 6 dell'articolo 7 della legge 448/2001, cioè disconoscere completamente gli effetti della rivalutazione

e calcolare quindi la plusvalenza prendendo quale valore iniziale il prezzo di acquisto non rivalutato, si giungerebbe ad un paradosso.

Infatti, il contribuente che ha aderito alla norma agevolativa contenuta nell'articolo 7 della legge n. 448/2001, pagando una imposta sostitutiva del 4%, ma che ha poi venduto il terreno ad un prezzo inferiore al valore rivalutato, si verrebbe a trovare in una situazione peggiore rispetto al contribuente che non vi ha aderito: il primo contribuente andrebbe a pagare sulla stessa plusvalenza per la quale ha versato l'imposta sostitutiva del 4% anche l'IRPEF calcolata con le modalità fissate dall'articolo 68 del TUIR, mentre il secondo contribuente dovrebbe versare la sola imposta IRPEF calcolata con le modalità fissate dall'articolo 68 del TUIR.

Per ovviare a tale assurdità quindi, e non perdere l'agevolazione acquisita con il pagamento dell'imposta sostitutiva ex art. 7 della legge 448/2001, il contribuente in caso di vendita ad un prezzo più basso del valore emergente dalla perizia di rivalutazione, si vedrebbe costretto a dichiarare un falso e quindi un prezzo maggiore a quello effettivamente incassato, oppure in alternativa, sulla base di quanto affermato con la risoluzione del 22 ottobre 2010 n. 111/E, dovrebbe eseguire una nuova rivalutazione, con il versamento della relativa imposta sostitutiva, approfittando della norma agevolativa successivamente emanata, dalla quale dovrebbe emergere il minore valore del terreno rispetto alla precedente perizia.

Questa ultima soluzione, potrebbe rappresentare il rimedio per fare fronte alle conseguenze paradossali ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, derivanti dall'applicazione di una norma scritta forse in modo frettoloso (articolo 7, comma 6 della L. 448/2001), ma certamente



non può essere considerata il rimedio per evitare, ai fini delle imposte dirette, le conseguenze di una interpretazione della norma, fatta dall'Amministrazione Finanziaria, priva di fondamento giuridico.

Da quanto sopra esposto, emerge quindi in modo evidente che al comma 6 dell'articolo 7 della legge 448/2001 non può essere data l'interpretazione che ha dato di esso l'Amministrazione Finanziaria con le circolari sopra riportate.

RIMBORSO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA VERSATA IN OCCASIONE DELLA RIVALUTAZIONE DEL VALORE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI, IN CASO DI SUCCESSIVI AFFRANCAMENTI

1. Normativa di riferimento

La L. 28/12/2001, n. 448 ha introdotto la possibilità di rideterminare i valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati (articolo 5) e dei terreni edificabili e con destinazione agricola (articolo 7) posseduti al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa.

In particolare, per ciò che attiene le partecipazioni, l'articolo 5 sopra richiamato prevedeva nella sua formulazione originaria, al comma 1, che *"agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e successive modificazioni, per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima, (...), a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (...)"*. Tale imposta sostitutiva, ai sensi del successivo comma 2 del succitato articolo 5, risultava pari al 4% per le partecipazioni che alla data del 1° gennaio 2002 si consideravano "qualificate", ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera c) del DPR 917/1986, ovvero del 2% per le partecipazioni che alla suddetta data risultavano "non qualificate" ai sensi del medesimo articolo 81, comma 1, lettera c-bis.

Per ciò che attiene invece i terreni (edificabili e con destinazione agricola), l'articolo 7, comma 1 della sopra richiamata L. 28/12/2001, n. 448 prevedeva, nella sua formulazione originaria che *"agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, (...), a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva"*. Tale imposta sostitutiva risultava essere pari al 4%.

Per espressa disposizione normativa, l'imposta sostitutiva dovuta, sia per la rivalutazione dei terreni che delle partecipazioni, poteva essere versata in unica soluzione, ovvero in tre rate annuali.

La possibilità di rivalutare il valore di acquisto delle quote di partecipazione e dei terreni è stata più volte riproposta nel corso degli anni, in prima istanza attraverso l'emanazione del D.L. 24/12/2002 n. 282 che, all'articolo 2, prevede la *"Riapertura dei termini in materia di rivalutazione di beni di impresa e di rideterminazione di valori di acquisto"*.



In particolare, la riapertura originaria e le successive modifiche apportate nel corso degli anni al sopra richiamato D.L. 24/12/2002, hanno consentito la rivalutazione del valore di acquisto di terreni e partecipazioni posseduti alle date del: 01 gennaio 2003, 01 luglio 2003, 01 gennaio 2005, 01 gennaio 2008, 01 gennaio 2010⁵³.

2. Problematiche applicative connesse alla riapertura dei termini

Il legislatore, non ha mai precluso ai contribuenti la possibilità di avvalersi delle norme di rivalutazione che si sono succedute nel tempo per rivalutare ulteriormente partecipazioni e terreni precedentemente rivalutati.

Tuttavia la norma non ha mai neanche previsto una particolare modalità di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta in occasione di successive rivalutazioni e, tantomeno, ha disciplinato la sorte spettante alle imposte versate in occasione di precedenti rivalutazioni.

Si pone quindi un problema interpretativo circa il destino delle imposte sostitutive versate in base alle precedenti leggi di rivalutazione, qualora il contribuente dovesse decidere di avvalersi di una successiva legge di rivalutazione per adeguare il valore di una partecipazione o di un terreno già rivalutato.

3. Interpretazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria

L'Amministrazione Finanziaria ha in più circostanze riconosciuto la possibilità di eseguire nuove rivalutazioni in riferimento a terreni e/o a partecipazioni già rivalutate ai sensi degli articoli 5 e 7 della L.

⁵³ - Per l'applicabilità della rivalutazione del valore di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola nonchè di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2003, si veda il testo originario dell'articolo 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282.

- Per l'applicabilità della rivalutazione del valore di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola nonchè di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 luglio 2003, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 39, comma 14-undecies, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, modificato in sede di conversione; e successivamente, dall'art. 6-bis, D.L. 24 dicembre 2003, n. 355, modificato in sede di conversione; e successivamente dall'articolo 1, co. 376 della L. 30/12/2004 n. 311 per il periodo dal 1 gennaio al 2 dicembre 2005.

- Per l'applicabilità della rivalutazione del valore di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola nonchè di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2005, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'articolo 11-quaterdecies, co. 4 del D.L. 30/09/2005 n. 203.

- Per l'applicabilità della rivalutazione del valore di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola nonchè di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2008, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 91, legge 24 dicembre 2007, n. 244 e, successivamente, dall'articolo 4, comma 9-ter, D.L. 3 giugno 2008, n. 97, modificato in sede di conversione.

- Per l'applicabilità della rivalutazione del valore di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola nonchè di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2010, cfr. art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 risultante dopo le modifiche apportate dall'articolo 2, comma 229 della L. 23/12/2009 n. 191.



448/2001 e successive modificazioni⁵⁴, precisando che, qualora il contribuente si sia avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate di detta imposta che, al momento della successiva rivalutazione, risultavano non scadute.

Per ciò che attiene invece le rate già versate alla data della successiva rivalutazione, l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto esclusivamente la possibilità di chiedere il rimborso ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Si ricorda che il citato articolo prevede che *"Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento, istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento"*.

Tale posizione è stata assunta dall'Amministrazione Finanziaria già con la circolare 9 maggio 2003 n. 27/E, emanata in occasione della prima riapertura dei termini per la rivalutazione. In tale circostanza, venne precisato che *"(...) il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni alla data del 1° gennaio 2002, attraverso le modalità indicate negli articoli 5 e 7 della citata legge n. 448 del 2001, ove lo ritenga opportuno, potrà comunque usufruire delle nuove disposizioni agevolative, ma dovrà in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima, rispettivamente, il valore delle partecipazioni o dei terreni al 1° gennaio 2003, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su detti valori, nei termini e secondo le modalità indicate nell'articolo 2 del decreto-legge n. 282 del 2002 (...) il soggetto interessato, potrà richiedere il rimborso, ex articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dell'imposta sostitutiva versata per le rideterminazione dei valori detenuti al 1° gennaio 2002, ai sensi degli articoli 5 e 7 della citata legge n. 448. In particolare, il soggetto che si sia avvalso della facoltà di rateizzare l'imposta sostitutiva dovuta, non sarà tenuto a versare le rate successive e avrà diritto al rimborso della prima rata versata"* (cfr Circolare 27/E del 09/05/2003 cit.)

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria, dalla stessa confermata in occasione di successive riaperture dei termini per la rivalutazione⁵⁵, si fonda sul presupposto che la riapertura dei termini in commento non deve essere letta quale semplice proroga delle precedenti rivalutazioni.

⁵⁴ Cfr Risoluzione n. 111/E del 22/10/2010; Circolari n. 10/E del 13/03/2006; n. 16/E del 22/04/2005; 35/E del 04/08/2004 e n. 27/E del 09/05/2003.

⁵⁵ **Circolare 4 agosto 2004, n. 35/E**, con cui l'Amministrazione Finanziaria ha affermato: *"Qualora, invece, il contribuente intenda avvalersi delle nuove disposizioni, che prevedono di rideterminare il valore delle partecipazioni e/o dei terreni alla data del 1° luglio 2003, ed ha usufruito delle previgenti disposizioni, potrà richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata con riferimento al valore degli stessi al 1° gennaio 2002 o al 1° gennaio 2003, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Conseguentemente, qualora il contribuente si sia avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive"*; si veda inoltre la Circolare **22/04/2005, n. 16/E** in cui si legge: *"(...) il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1° luglio 2003, ma abbia già usufruito della possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1° gennaio 2002 o del 1° gennaio 2003, non può effettuare compensazioni ma è ammesso esclusivamente a richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relativi alla precedente rideterminazione"*; si veda inoltre **Circolare 13 marzo 2006, n. 10/E**, in cui si legge: *"(...) il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2005, ma ha già usufruito della*



A detta dell' Agenzia delle Entrate, poiché le norme di rivalutazione susseguitesi nel tempo sono applicabili alle partecipazioni ed ai terreni posseduti a date differenti rispetto alle date individuate dalle precedenti norme, diverso è il presupposto oggettivo su cui si fondano le singole norme agevolative, pertanto le stesse non possono essere considerate semplici norme di proroga dei termini delle leggi di rivalutazione precedenti.

Su tale argomento, l' Agenzia delle Entrate è intervenuta da ultimo con la risoluzione 10 giugno 2008 n. 236/E, emanata in risposta ad un interpello relativo alla rideterminazione del valore di un terreno.

Nel caso di specie, il contribuente aveva rideterminato il valore del terreno di sua proprietà alla data del 01 gennaio 2002, versando la relativa imposta sostitutiva in data 13 dicembre 2002. In occasione della riapertura dei termini che consentiva la rideterminazione del valore del terreno alla data del 01 gennaio 2008, il contribuente richiedeva all' Amministrazione la possibilità di ottenere il rimborso di quanto versato in occasione della precedente rivalutazione, qualora avesse provveduto ad eseguirne una nuova. Sul punto l' istante precisava che pur essendo decorso il termine di 48 mesi dal versamento, non sembravano esserci cause ostative, legislativamente supportate, all' ottenimento del rimborso. Infatti, nella soluzione prospettata dal contribuente si legge che *"il termine per la presentazione delle istanze di rimborso, fissato in 48 mesi dall' articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 non appare giustificato rispetto alla fattispecie più propriamente riconducibile alla figura della compensazione, nella quale il titolo per richiedere la restituzione è costituito da un nuovo versamento la cui ammissibilità e datazione sono stabiliti dal legislatore"*.

Inoltre, l' istante ha sottolineato al riguardo come *"il termine di decadenza di 48 mesi stabilito dal legislatore per sanzionare l' inerzia del contribuente non sembrerebbe giustificato se durante il suo decorso non sussistevano i presupposti per poter procedere alla presentazione dell' istanza"*.

Per tale ragione, il contribuente ha espressamente richiesto all' Amministrazione Finanziaria la possibilità di accedere al più ampio termine riconducibile alla norma generale sui rimborsi prevista dall' articolo 21, comma 2, del D.lgs. 31/12/1992 n. 546, che darebbe in questo caso la possibilità di effettuare l' istanza di rimborso dell' imposta relativa alla precedente rivalutazione, entro i due anni dalla data di effettuazione del nuovo versamento.

L' articolo 21, comma 2 del D.lgs. 546/1992 sopra richiamato, prevede infatti che *"la domanda di restituzione, in mancanza di disposizione specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*.

possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1° gennaio 2002, al 1° gennaio 2003 o al 1° luglio 2003, può esclusivamente richiedere il rimborso dell' imposta sostitutiva precedentemente versata, ai sensi dell' art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell' imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rideterminazione". Da ultimo si veda la **Risoluzione 22 ottobre 2010 n. 111/E**, emanata espressamente in riferimento alla rivalutazione del valore dei terreni, che recita: *"(...) il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore dei terreni ad una certa data, ove lo ritenga opportuno, può usufruire della norma agevolativa successivamente emanata, ma dovrà in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima il valore dei terreni alla data del 1° gennaio 2010, nonché procedere al versamento della relativa imposta sostitutiva, richiedendo il rimborso dell' importo precedentemente versato. In tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell' imposta dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rideterminazione (cfr. circolare 9 maggio 2003, n. 27/E, circolare 4 agosto 2004, n. 35, circolare 22 aprile 2005, n. 16 e circolare 13 marzo 2006, n. 10)"*.



In risposta alle istanze formulate dal contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *"(...) qualora il contribuente istante abbia rideterminato il valore dei terreni in oggetto alla data del 1° gennaio 2002 ed intenda usufruire della nuova rideterminazione del valore dei terreni alla data del 1° gennaio 2008, non può chiedere il rimborso dell'imposta versata in quanto sono trascorsi 48 mesi dal termine di versamento dell'imposta, né tanto meno può compensare le somme già pagate"*.

In riferimento alla possibilità di fruire delle disposizioni di cui all'articolo 21, comma 2 del D.lgs. 546/1992, nella risoluzione 236/E/2008 citata, si legge che *"(...) in presenza del termine di decadenza non possa invocarsi la norma generale sui rimborsi contenuta nell'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in base alla quale si può presentare domanda di restituzione dell'imposta entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione che, in tal caso, potrebbe essere rappresentato dalla data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2008."*

Ciò in quanto tale ultima disposizione non costituisce una proroga delle precedenti, dal momento che il presupposto per poter usufruire della nuova agevolazione, ossia il possesso dei terreni alla data del 1° gennaio 2008, è diverso da quello inizialmente previsto⁵⁶.

4. L'orientamento giurisprudenziale

I contributi giurisprudenziali sul punto, ancorchè non particolarmente numerosi, risultano prevalentemente contrari all'orientamento manifestato dall'Amministrazione Finanziaria.

4.1 Giurisprudenza contraria alla posizione dell'Amministrazione Finanziaria

La giurisprudenza di merito ha sostenuto in diverse occasioni la generale inapplicabilità al caso di specie dell'articolo 38 del DPR 602/1973.

In ordine cronologico, si osserva che la Commissione Tributaria Provinciale di Modena⁵⁷ si è pronunciata per l'applicabilità dell'articolo 21, comma 2 del D.lgs. 546/1992 in luogo dell'articolo 38 del DPR 602/1973 invocato dall'Amministrazione Finanziaria.

Nello specifico, la questione sottoposta ai giudici modenesi riguardava il caso di un contribuente che, in presenza di una successiva rivalutazione, si era visto rifiutare da parte dell'Ufficio il rimborso dell'imposta versata in occasione della prima rivalutazione, in quanto l'istanza di rimborso era stata presentata successivamente al decorso dei 48 mesi dalla data del versamento.

In particolare, i giudici modenesi hanno stabilito che: *"(...) nel caso in esame, non può essere invocato l'articolo 38 del D.P.R. 602/73 per negare il rimborso. Il suddetto articolo riguarda i casi di <<errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento>> mentre, nella fattispecie, l'originaria rivalutazione non è stata eseguita per errore materiale né per duplicazione né per inesistenza totale o parziale del versamento."*

Il versamento è divenuto indebito nel momento in cui il ricorrente ha nuovamente versato l'imposta sostitutiva per rivalutare il bene già oggetto di rideterminazione del valore e soltanto da quel momento,

⁵⁶ Sull'argomento si ritornerà più avanti nel successivo paragrafo 5.

⁵⁷ Comm. Trib. Prov. Modena, Sez. VII, 14/04/2009, n. 71.



venendosi a duplicare l'imposizione riferita al medesimo presupposto impositivo può legittimamente essere oggetto d'istanza di restituzione".

A seguito di quanto sopra, il Collegio giudicante ha ritenuto in conclusione applicabile alla fattispecie esaminata, esclusivamente l'articolo 21 comma 2 del già citato D.lgs. 546/1992 che costituisce disposizione di carattere residuale e può essere richiamata in tutte le ipotesi in cui il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore al pagamento dell'imposta⁵⁸, cosa questa senza dubbio accaduta nell'ipotesi in commento.

Successivamente, la Commissione Tributaria Provinciale di Prato⁵⁹, mantenendosi perfettamente in linea con quanto già rilevato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Modena sopra richiamata, ha sostenuto che *"la fattispecie in esame non risulta affatto sovrapponibile a quella configurata nell'articolo 38 citato, ove il presupposto per il rimborso è integrato dalla sussistenza di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento."*⁶⁰.

Stessa interpretazione di un caso analogo, è stata fornita dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino⁶¹ che, per le ipotesi di cui si discute, ha ritenuto applicabile l'articolo 21 del D.lgs. 546/1992, precisando che *"il dies a quo per il biennio di restituzione decorre (...) dal versamento della nuova imposta sostitutiva che ha conglobato la prima"*.

Anche la Commissione Tributaria Provinciale di Forlì⁶², ritenendo inapplicabile l'articolo 38 del DPR 602/1973 al caso di specie, ha sancito il principio secondo cui il diritto alla restituzione sorge nel momento del versamento dell'imposta relativa alla rivalutazione successiva. In particolare, secondo la Commissione citata, *"Nella fattispecie appare rilevante come l'articolo 38, del D.P.R. 602/73 non sia applicabile al caso essendo condizione del tutto diversa da quella considerata dall'Ufficio in quanto trattasi di Imposta Sostitutiva già versata con una nuova rivalutazione e nuova normativa.*

Infatti i pagamenti effettuati (...) sono stati richiesti a rimborso (...) solo quando i medesimi sono risultati indebiti in quanto sostituiti dal maggior versamento dovuto in base alla nuova normativa (...) e l'Ufficio non ha tenuto conto, come avrebbe dovuto, che al momento del versamento di tali rate non sussisteva nessuna delle fattispecie previste dal citato articolo 38.

Inoltre la mancata conoscenza da parte del contribuente della nuova normativa entrata in vigore nel 2008 fa nascere il presupposto restitutivo solo a partire da tale anno, ed il Legislatore non avendo previsto alcuna norma specifica in materia che regoli il rimborso delle imposte sostitutive con i relativi termini decadenziali, corre l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di restituire le somme

⁵⁸ In questo senso, cfr Cass., Sez. trib., 22/01/2004, n. 1040.

⁵⁹ Comm. Trib. Prov. Prato, Sez. V, 23/04/2009, n. 24.

⁶⁰ In particolare, la sentenza in commento si è pronunciata nel senso che *"Nel caso in esame, (...), il diritto al rimborso non trova fondamento in un vizio originario del tipo di quelli elencati nella norma decadenziale di cui si invoca l'applicazione (onde non può addebitarsi ai ricorrenti l'inerzia nell'esercizio di un diritto che in effetti difettava alla data del primo versamento, con la conseguenza che anche un'ipotetica richiesta di rimborso svolta nel rispetto del termine di 48 mesi non avrebbe potuto conseguire un legittimo accoglimento), bensì nella sopravvenienza di un evento, successivo al precedente pagamento, che ha realizzato un indebito oggettivo scaturito dalla duplice (e, quindi, illegittima) applicazione della stessa imposta; tale indebito, in assenza di norme tributarie specificamente dettate per il tributo in questione, non può che soggiacere alla disciplina del principio generale di cui all'art. 2033 c.c. sull'indebito oggettivo, e, quanto all'azione di ripetizione, essere regolato dall'art. 21, co. 2, D.Lgs. n. 546/92, quale disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema tributario"*.

⁶¹ Comm. Trib. Prov. Torino, Sez. IV, 01/07/2009, n. 88.

⁶² Comm. Trib. Prov. Forlì, Sez. IV, 03/08/2009, n. 117.



indebitamente percepite, in quanto versate due volte per lo stesso tributo, in omaggio al principio generale di cui all'articolo 2003 Cod. Civ. e il proprio fondamento nell'art. 21 c. 2 D.Lgs. 546/92.

Tale presupposto va infatti individuato al momento del pagamento della "nuova" imposta sostitutiva sul terreno ulteriormente rivalutato e sostituisce a tutti gli effetti i precedenti versamenti a tale titolo altrimenti si provocherebbe una duplicazione d'imposta peraltro non ammessa dallo stesso articolo 67 del D.P.R. 600 già citato".

Sul medesimo argomento, è tornata successivamente la Commissione Tributaria Provinciale di Torino⁶³, la quale si è nuovamente pronunciata ritenendo che il versamento dell'imposta sostitutiva in occasione di successive rivalutazioni, determina il versamento, per due volte, della medesima imposta con la conseguenza che il secondo versamento fa indiscutibilmente sorgere in capo al contribuente il diritto a riottenere quanto indebitamente versato precedentemente.

In relazione ai tempi per la richiesta di tale indebito versamento, la Commissione citata ha ritenuto che: *"nel caso di specie, la norma non prevede alcun termine di decadenza per la proposizione della domanda di rimborso e deve trovare applicazione la norma del contenzioso tributario ed in particolare il termine biennale previsto dal comma 2 dell'articolo 21 del D.lgs. 546/1992 (...).*

Il presupposto per la restituzione si configura nel momento in cui il contribuente, il quale ha pagato per la seconda volta la medesima imposta sostitutiva, matura il diritto a riottenere quanto indebitamente versato all'Amministrazione fiscale".

In senso conforme si è pronunciata la Commissione Tributaria Provinciale di Rimini⁶⁴.

4.2 Giurisprudenza favorevole alla posizione dell'Amministrazione Finanziaria

Proseguendo la rassegna della giurisprudenza in materia, non mancano tuttavia Sentenze sfavorevoli al contribuente che si sono orientate conformemente alla posizione assunta dall'Amministrazione Finanziaria.

Si richiama al riguardo la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso⁶⁵ che è stata chiamata a giudicare il ricorso proposto da un contribuente avverso il diniego dell'Ufficio di rimborsare l'imposta sostitutiva versata dal suddetto contribuente il 26/09/2002, e successivamente richiesta a rimborso il 03/06/2008 a seguito dell'adesione di quest'ultimo alla riapertura dei termini della rivalutazione prevista dalla Legge Finanziaria 2008 (L. 244/2007, articolo 1, co. 91).

La Commissione Tributaria adita, confermando il comportamento dell'Ufficio, ha ritenuto che essendo intervenuta la domanda di rimborso successivamente al decorso dei 48 mesi dal versamento dell'imposta, la suddetta istanza doveva considerarsi inammissibile.

Le ragioni a sostegno di tale teoria sono state ravvisate dai giudici nel fatto che il presupposto della Legge sulla base della quale è stata eseguita la seconda rivalutazione, è differente rispetto a quello

⁶³ Comm. Trib. Prov. Torino, Sez. XVII, 09/11/2009, n. 201.

⁶⁴ Comm. Trib. Prov. Rimini, Sez. II, 12/03/2010, n. 55.

⁶⁵ Comm. Trib. Prov. Treviso, Sez. VIII, 06/07/2009, n. 55. Sul punto si segnala che la medesima Commissione Tributaria Provinciale di Treviso si è espressa in senso difforme alla citata sentenza, riconoscendo, in analoga situazione, il diritto del contribuente al rimborso (cfr. Comm. Trib. Prov. Treviso, sez. VII, 03/06/2009, n. 62).



sottostante alla prima rivalutazione, dal che discende l'inapplicabilità dell'articolo 21 del D.lgs. 546/1992 invocato dal ricorrente.

In particolare, nella citata Sentenza si legge: *“il presupposto di cui all'articolo 1, comma 91 della L. 244/2007 è il possesso dei terreni al 01 gennaio 2008. Questo presupposto è sostanzialmente diverso da quello delle precedenti analoghe disposizioni di legge. Tale specifica, preclude la possibilità di riferire i termini decadenziali di cui all'articolo 38 del DPR 602/1973 all'entrata in vigore della Finanziaria 2008 secondo la norma generale di cui all'articolo 21 del D.lgs. 546/1992, proprio perché il presupposto agevolativo è diverso”*.

5. Osservazioni critiche

La posizione assunta dall'Amministrazione Finanziaria non pare condivisibile, in quanto:

1. comporta il rischio di duplicazione dell'imposta sostitutiva versata;
2. viola il principio dell'affidamento e della buona fede sancito dall'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente e viola altresì il principio di uguaglianza;
3. prevede una impropria applicazione dell'articolo 38 del DPR 602/1973;
4. esclude la possibilità di compensare le imposte, in violazione dell'articolo 8, commi 1 e 8 dello Statuto dei diritti del contribuente.

5.1 Rischio di duplicazione dell'imposta

Il rimborso dell'imposta sostitutiva versata in occasione di precedenti rivalutazioni, assume un carattere di particolare rilievo nell'ottica di tutelare i contribuenti dal rischio di versare più volte, sullo stesso presupposto impositivo, la medesima imposta.

Come condivisibilmente osservato da alcuni autori⁶⁶, il fatto che l'imposta sostitutiva vada versata sull'intero valore del terreno e/o della partecipazione emergente dalla perizia, e non esclusivamente sul plusvalore che si è venuto col tempo a creare rispetto a quello fiscalmente riconosciuto, significa che l'imposta stessa tassa valori che sarebbero, in via ordinaria, irrilevanti ai fini fiscali.

La natura di tipo patrimoniale di questa imposta sostitutiva, comporta che in caso di successive rivalutazioni verrebbe nuovamente tassato l'intero valore emergente dalla nuova perizia, il quale risulterebbe per ovvie ragioni comprensivo del plusvalore (già affrancato), emerso con la precedente rivalutazione.

In tale ottica, il meccanismo del rimborso garantisce, da un lato, il rispetto del divieto della doppia imposizione sancito dall'articolo 163 del DPR 917/1986 e dall'articolo 67 del DPR 600/1973⁶⁷ e, dall'altro, assicura la corretta applicazione del principio dettato dall'articolo 2033 del Codice Civile, al

⁶⁶ D. Stevanato, *L'imposta sostitutiva sull'affrancamento dei valori dei terreni e delle partecipazioni: un'imposizione a stampo patrimoniale nel sistema delle imposte sul reddito*, in Dialoghi Tributarî n. 1/2009, pag. 28.

⁶⁷ L'articolo 163 del DPR 917/1986 prevede che *“la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”*; l'articolo 67 del DPR 600/1973 prevede specularmente: *“la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”*.



fine di evitare l'ingiustificato arricchimento della parte (nel caso specifico l'Erario) che, di fatto, ha ricevuto un versamento superiore rispetto a quello effettivamente dovuto.

E' proprio sulla scorta delle considerazioni fin qui svolte che, non essendo espressamente indicate dalla norma le modalità di recupero dell'imposta versata in occasione di precedenti rivalutazioni, sembrerebbe applicabile l'articolo 21, comma 2 del D.lgs. 546/1992, che viene considerato quale norma di carattere residuale e generale a cui si fa riferimento ogni volta che non sia ravvisabile una specifica disciplina.

Sul punto si rileva una certa contraddittorietà nella linea interpretativa assunta dall'Agenzia delle Entrate, che nega l'applicabilità del succitato articolo 21 del D.lgs 546/1992 in quanto sostiene che le disposizioni successive alla L. 448/2001 che hanno consentito la fruizione di ulteriori rivalutazioni del valore di terreni e partecipazioni, non sono delle semplici proroghe della originaria rivalutazione, ma costituiscono delle vere e proprie nuove norme che comportano la modifica del presupposto oggettivo della rivalutazione stessa.

Se si volesse aderire a tale tesi dell'Amministrazione Finanziaria, in linea di principio non potrebbe essere ammesso in nessun caso il rimborso dell'imposta già versata, proprio perché l'imposta sostitutiva dovuta successivamente, basandosi su un presupposto diverso rispetto a quella precedente, non comporterebbe automaticamente la non debenza della prima, con la conseguente non rimborsabilità di quest'ultima.

Nonostante ciò l'Amministrazione ha comunque riconosciuto la possibilità, seppure con alcuni limiti, di richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata applicando l'articolo 38 del DPR 602/1973, ammettendo quindi in modo indiretto l'identità del presupposto oggettivo delle diverse imposte sostitutive versate in occasione delle varie rivalutazioni.

Tuttavia, la norma richiamata dall'Amministrazione Finanziaria non sembra idonea a disciplinare il caso di specie in quanto richiama situazioni che non ricorrono nell'ipotesi di successive rivalutazioni (ad esempio l'errore materiale nel versamento o la originaria inesistenza del debito tributario). Inoltre, l'articolo 38 succitato, pone limiti temporali per la richiesta del rimborso che non garantiscono l'eliminazione del rischio di duplicazione del versamento dell'imposta sostitutiva versata in occasione di successive rivalutazioni, in quanto le successive leggi di rivalutazione potrebbero essere emanate dopo il decorso di quarantotto mesi dalla data di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per la precedente rivalutazione.

Se, dunque, si considera ammissibile il rimborso dell'imposta sostitutiva versata in occasione di precedenti rivalutazioni, si ritiene che lo stesso debba essere disciplinato dall'articolo 21 del D.lgs. 564/1992.

Nello specifico, il momento del sorgere del credito (vale a dire del diritto al rimborso) può essere correttamente individuato all'atto del versamento effettuato a seguito della seconda (o successiva) rivalutazione⁶⁸.

⁶⁸ Si segnala che secondo la Comm. Trib. Provinciale di Forlì, sent. 03/08/2009, n. 117 *cit.*, qualora l'imposta sostitutiva viene versata avvalendosi della possibilità di rateizzazione, sarebbe addirittura plausibile ritenere che il diritto al rimborso (e dunque il decorso del termine dei due anni per la presentazione dell'istanza) sorga all'atto del pagamento dell'ultima rata. Nella succitata sentenza si legge infatti: "(...) pare il caso qui ricordare che per giurisprudenza consolidata, nel caso concreto di un pagamento frazionato occorre fare riferimento alla data di versamento del saldo e non a quella del versamento di eventuali acconti, attesa l'unitarietà del debito d'imposta e quindi il conteggio dei termini decadenziali va senz'altro riferito alla data



5.2 Violazione del principio dell'affidamento e della buona fede previsto dall'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente e del principio di uguaglianza

Seguendo l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria che prevede l'applicabilità al caso di specie l'articolo 38 del DPR 602/1973, il contribuente che intende richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente versata, deve attenersi al termine perentorio di 48 mesi dalla data in cui è stato eseguito il versamento dell'intero importo o della singola rata di cui si richiede il rimborso.

Tale termine, come illustrato nel precedente paragrafo, è privo di pregio, atteso che potrebbe verificarsi il caso in cui alla prescritta decadenza non si sia ancora verificato il presupposto per la richiesta del rimborso, vale a dire il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per l'adesione alla successiva rivalutazione.

Ciò stante, come condivisibilmente osservato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Prato⁶⁹, non può essere addebitata ai contribuenti *"(...) l'inerzia nell'esercizio di un diritto che in effetti difettava alla data del primo versamento, con la conseguenza che anche una ipotetica richiesta di rimborso svolta nel rispetto del termine di 48 mesi, non avrebbe potuto conseguire un legittimo accoglimento"*. Il diritto al rimborso nel caso di specie, trova infatti fondamento *"nella sopravvenienza di un evento, successivo al precedente pagamento, che ha realizzato un indebito oggettivo scaturito dalla duplice (e dunque illegittima) applicazione della stessa imposta"*.

Negando tale presupposto, e considerando applicabili alla fattispecie esaminata i termini previsti dall'articolo 38 qui in commento, si potrebbe venire a creare una situazione a dir poco paradossale e, cioè, che il contribuente maturi il diritto al rimborso quando il termine per richiedere lo stesso è già scaduto!⁷⁰

La conseguenza della posizione assunta sull'argomento dall'Amministrazione Finanziaria comporta l'ingiustificata preclusione all'ottenimento del rimborso da parte di tutti quei contribuenti che possono o vogliono eseguire una nuova rivalutazione, solo dopo che è decorso il termine di 48 mesi dalla data del primo versamento.

del versamento a saldo che nella fattispecie è chiaramente individuale nella data del 30.11.2004" (data di pagamento della terza rata dovuta dal contribuente il cui caso è stato trattato dalla Commissione di Forlì – n.d.r.). In linea con tale pronunciamento, si segnala la Comm. Trib. Prov. di Pescara, sent. 12/05/2010, n. 330 che ha individuato il giorno dal quale occorre conteggiare il termine di 48 mesi ex articolo 38 del DPR 602/1973, con quello dell'ultimo versamento dell'imposta sostitutiva.

⁶⁹ Cfr sent. 23/04/2009, n. 24, cit..

⁷⁰ Cfr Comm. Tib. Prov. Torino, sent. 01/07/2009, n. 88, cit.. secondo cui: *"Ora è principio generale nel nostro ordinamento che la perdita di un diritto per effetto del decorso del tempo non può avvenire fin tanto che il diritto stesso non sia sorto e comunque esercitabile (per la prescrizione, art. 2935 del codice civile), sicché il diritto al detto rimborso (dell'imposta sostitutiva inizialmente versata) sorge per il contribuente solo all'atto del nuovo versamento tributario, che evidentemente assorbe il primo il quale fino a concorrenza assume natura di indebito oggettivo. La riprova si ha nel fatto che fino al momento della nuova rivalutazione quanto versato in precedenza (e allo stesso titolo) era pienamente dovuto e non poteva parlarsi per detto importo di rimborso alcuno"*.



E' questo, ad esempio, il caso affrontato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino (cfr sent. 09/11/2009, n. 201, *cit.*)⁷¹. Se il contribuente di cui si tratta nella sentenza citata, infatti, avesse deciso di aderire ad una precedente riapertura dei termini della rivalutazione (ad esempio quella del 2006), lo stesso avrebbe avuto la possibilità, a fronte del medesimo presupposto (adesione ad una successiva rivalutazione per l'affrancamento del valore di un terreno già precedentemente rivalutato) di ottenere il rimborso dell'imposta già versata in prima istanza.

Si osserva ancora che, seppure il contribuente ravvisasse la necessità di eseguire una successiva rivalutazione antecedentemente al termine di 48 mesi dalla data del primo versamento, il tempo a disposizione di quest'ultimo per la richiesta di rimborso, seguendo la tesi proposta dall'Amministrazione Finanziaria, potrebbe essere per così dire "*flessibile*" o "*variabile*" in funzione dei termini proposti dalla legge di riapertura per effettuare la successiva rivalutazione, nonché a seconda della data in cui il contribuente effettivamente esegue il versamento relativo alla rivalutazione successiva⁷².

In questo caso il contribuente, stando alla posizione dell'Amministrazione Finanziaria, per ottenere il rimborso avrebbe dovuto presentare la relativa istanza entro il termine del 11 dicembre 2006 (48 mesi dalla data del versamento). Atteso che il versamento relativo alla successiva rivalutazione è stato eseguito il 28 giugno 2006 e, dunque, solo in tale data il contribuente ha avuto la certezza di poter avere diritto al rimborso del precedente versamento, i termini di fatto a disposizione dello stesso per presentare la relativa istanza, si sono ridotti a 166 giorni (dal 28 giugno all' 11 dicembre 2006). Tali termini sarebbero stati tuttavia differenti se il contribuente avesse versato precedentemente l'imposta relativa alla successiva rivalutazione ovvero se la legge di riapertura dei termini avesse previsto un termine diverso per il versamento dell'imposta sostitutiva.

⁷¹ Cfr sent. 09/11/2009, n. 201, *cit.*. Nel caso di specie, la contribuente, nel dicembre 2002, tramite perizia asseverata, rivalutava il valore del terreno edificabile, alla data del 1 gennaio 2002, ai sensi dell'art. 5, Legge 28 dicembre 2001, n. 448, versando la relativa imposta sostitutiva in tre rate, rispettivamente nel 2002, 2003 e 2004. In data 30 giugno 2008, a seguito della riapertura dei termini della normativa del 2001, ad opera dell'art. 1, comma 91, Legge 24 dicembre 2007, n. 244, la contribuente provvedeva a rivalutare il prezzo dei terreni attraverso una nuova perizia, e versava la relativa somma nel 2008. In data 17 luglio 2008, decorso il termine dei 48 mesi rispetto ai versamenti effettuati nel 2002, 2003 e 2004, la contribuente chiedeva il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in occasione della prima rivalutazione e, in data 4 dicembre 2008, impugnava il provvedimento parziale di diniego formato dall'ente impositore, Prot. 2008/16709, da quest'ultimo motivato con l'avvenuta decadenza dei 48 mesi ai sensi dell'art. 38, comma 1, DPR 29 settembre 1973, n. 600. Ma l'istanza di rimborso, presentata in data 17 dicembre 2008, risultava, ad avviso del Collegio di prime cure, essere tempestiva, in quanto presentata entro il termine biennale previsto dall'art. 21, Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, con decorrenza dalla data di pagamento dell'imposta pagata nel 2008 in concomitanza con la seconda rivalutazione dei terreni edificabili.

⁷² Cfr sent. 01/07/2009, n. 88, *cit.*. Nel caso di specie, il contribuente, in data 10 dicembre 2002, tramite perizia asseverata, rivalutava ad euro 750.000 il valore delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati dalla stessa possedute nella ENTOURIST SERV-SYSTEM SPA, alla data del 1 gennaio 2002, ai sensi dell'art. 5, Legge 28 dicembre 2001, n. 448, versando un'aliquota del 2%, pari ad euro 15.000. L'imposta sostitutiva veniva versata in data 11 dicembre 2002. In data 27 giugno 2006, a seguito della riapertura dei termini della normativa del 2001, ad opera dell'art. 11-quaterdecies, comma 4, Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203, la contribuente rivalutava a euro 1.350.000 il valore delle stesse partecipazioni, alla data del 1 gennaio 2006, versando in data 28 giugno 2006 un'imposta sostitutiva pari a euro 27.000. In data 28 dicembre 2006, vale a dire oltre i 48 mesi dalla data dell'11 dicembre 2002, la contribuente chiedeva il rimborso di 15.000 euro relativi alla prima rivalutazione, a fronte del quale il competente Ufficio ha emesso provvedimento di diniego formato in data 11 febbraio 2008, Prot. 2008/6824, motivando tale provvedimento con l'avvenuta decadenza del termine dei 48 mesi previsto dall'art. 38, comma 1, DPR 29 settembre 1973, n. 600.



La situazione che di fatto si viene a creare seguendo la linea interpretativa tracciata dall'Amministrazione Finanziaria, sembrerebbe essere in contrasto con il principio di uguaglianza sancito dalla stessa Costituzione, in quanto tale linea interpretativa giunge a trattare fattispecie fondamentalmente uguali in modo differente, con conseguenze differenti in capo al contribuente.

Ma a ben vedere, l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate si pone in contrasto anche con l'articolo 10 della L. 27 luglio 2000 n. 212 secondo cui *"i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*.

Infatti, secondo la posizione dell'Agenzia delle Entrate si verrebbero a disciplinare in modo diverso situazioni uguali e, in particolare, il diverso trattamento potrebbe dipendere dalla modalità scelta dal contribuente per il versamento dell'imposta sostitutiva (in unica soluzione o in modo dilazionato).

Nel primo caso, il contribuente non potrebbe far altro, se ancora nei termini previsti dall'articolo 38 del DPR 600/1973, che richiedere il rimborso di quanto versato mentre, nel secondo caso, il medesimo contribuente sarebbe legittimato a non eseguire i versamenti residui.

Ci si domanda come sia conciliabile con il principio di uguaglianza e, soprattutto, nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, con il principio dell'affidamento e della buona fede, il fatto che un'imposta dovuta sulla base di un determinato presupposto, possa legittimamente non essere versata al verificarsi di un evento che la rende non più dovuta (l'adesione ad una successiva rivalutazione), laddove il rimborso della medesima imposta, dovuta sulla base del medesimo presupposto, potrebbe a distanza di qualche mese essere negato, a seguito della decorrenza di un termine, peraltro non previsto dalla Legge.

5.3 Impropria applicazione dell'articolo 38 del DPR 602/1973

L'articolo 38 del DPR 602/1973, riferito espressamente a rimborsi in materia di versamenti diretti, si riferisce espressamente a casi di *"errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento"*.

Come già rilevato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Modena⁷³, non è mai riconducibile alle fattispecie sopra descritte l'ipotesi del contribuente che, avendo eseguito una successiva rivalutazione, intenda richiedere a rimborso l'imposta precedentemente versata.

In quest'ultimo caso, infatti, l'imposta oggetto di rimborso non è stata versata per errore materiale ovvero a seguito di duplicazione di importi già corrisposti dal contribuente; al momento del versamento, detta imposta risultava oggettivamente dovuta al fine di poter usufruire della norma agevolativa della rivalutazione delle quote e/o dei terreni.

Né, tanto meno, si potrebbe sostenere che nel caso di specie l'imposta versata per la prima rivalutazione non fosse dovuta in tutto o in parte.

In sostanza, l'articolo 38 del DPR 602/1973 invocato dall'Amministrazione Finanziaria, trova il suo presupposto applicativo in un vizio originario del versamento di cui deve essere richiesto il rimborso, circostanza questa non ravvisabile né riconducibile al caso di un contribuente che intenda vedersi rimborsata l'imposta versata in occasione di una prima rivalutazione. Sarebbe infatti sbagliato

⁷³ Cfr sent. 14/04/2009, n. 71, cit..



considerare tale imposta “non dovuta *ab origine*”, in quanto la stessa diviene indebita solo successivamente all’adesione, da parte contribuente stesso, alla riapertura dei termini di rivalutazione per il medesimo terreno e/o per la medesima partecipazione per i quali è stato eseguito il primo versamento. Se il contribuente, infatti, non aderisse ad una successiva rivalutazione, non verrebbe mai a verificarsi il presupposto per richiedere il rimborso.

5.4 Esclusione della possibilità di compensazione in violazione dell’articolo 8, commi 1 e 8 dello Statuto dei diritti del contribuente

Come già osservato nel precedente paragrafo 2, l’Amministrazione Finanziaria ha espressamente escluso la possibilità di compensazione tra i versamenti eseguiti in occasione di precedenti rivalutazioni, con l’imposta sostitutiva dovuta per rivalutazioni successive del medesimo terreno e/o delle medesime partecipazioni⁷⁴.

Tale previsione appare palesemente in contrasto con quanto previsto dall’articolo 8, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente che recita: “*l’obbligazione tributaria può essere estinta per compensazione*” e con il successivo comma 8 del medesimo articolo, in base al quale: “*Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell’articolo 17, comma 2, della L. 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l’estinzione dell’obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall’anno d’imposta 2002, l’applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto*”.

Al riguardo, il Consiglio Nazionale del Notariato⁷⁵ ha così commentato la presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate al riguardo: “*dal momento che sono state istituzionalizzate le compensazioni di imposta, anche di imposte diverse, non si comprende come il Ministero richieda il versamento ex novo dell’intera imposta calcolata sulla nuova rideterminazione di valore e non accetti il versamento della differenza o la compensazione, verificandosi in tal modo una evidente duplicazione di imposta*”.

Come è stato giustamente osservato da alcuni autori⁷⁶, l’articolo 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, lascia intendere una precisa volontà del legislatore di applicare in via generale anche al sistema tributario, il principio dell’estinguibilità dei debiti per compensazione, già previsto in ambito civilistico (articoli da 1241 a 1243 del Codice Civile).

Ciò si evince, tra l’altro, anche dalla formulazione letterale del comma 8 del sopra richiamato articolo 8, che ha espressamente previsto che a decorrere dall’anno 2002 l’istituto della compensazione non è più riferito esclusivamente ai casi dettagliatamente regolati da discipline settoriali e, in particolare, dall’articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, in quanto l’applicazione di tale istituto deve estendersi “*anche a tributi per i quali attualmente non è previsto*”⁷⁷.

⁷⁴ Cfr. Circolari 04/08/2004, n. 35/E e 13/03/2006, n. 10/E,

⁷⁵ Studio n. 28/2008/T; Plusvalenze – rideterminazione del valore di acquisto dei terreni.

⁷⁶ Cfr. C. Ricci, La compensazione tributaria e lo Statuto del contribuente, in Il fisco n. 26/2006, pag. 2039.

⁷⁷ Cfr. L. 27/07/2000, n. 212, articolo 8, comma 8, ultimo periodo.



La previsione di una procedura che nega tale possibilità disattende, in ultima analisi, la *ratio* e le finalità proprie dello Statuto, *“che si propone di contemperare gli opposti interessi, costituzionalmente garantiti, dell’Amministrazione Finanziaria, da un lato, e dei contribuenti, dall’altro”*⁷⁸.

⁷⁸ Cfr C. Ricci, *cit.*.



INDENNITÀ SUPPLETIVA DI CLIENTELA DOVUTA PER LA CESSAZIONE DEI RAPPORTI DI AGENZIA - DEDUCIBILITÀ DEI RELATIVI ACCANTONAMENTI DAL REDDITO DI IMPRESA

1. Normativa di riferimento.

L'articolo 105 del DPR 917/1986, al comma 1 prevede che: *“Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'[articolo 2117 del codice civile](#), se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi. (...)”*.

Tale criterio di deducibilità è esteso, con il successivo comma 4 del medesimo articolo 105, agli accantonamenti afferenti le indennità di cui all'articolo 17, comma 1, lettera d) del DPR 917/1986 che, in tema di imposizione separata, fa generico riferimento a tutte le *“indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone”* ivi inclusa, in linea teorica, e sulla scorta delle considerazioni che verranno illustrate più avanti, nel corso del presente lavoro, anche l'indennità suppletiva di clientela.

Detta indennità matura annualmente in costanza di rapporto di agenzia in favore dell'agente e viene allo stesso corrisposta da parte della casa mandante, ricorrendone i presupposti, alla cessazione del suddetto rapporto di agenzia.

2. Problematiche applicative connesse alla deducibilità dal reddito di impresa dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela

In riferimento agli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, si pone il dubbio interpretativo in merito alla deducibilità degli stessi dal reddito di impresa in base al criterio di cassa o a quello di competenza.

Tale dubbio interpretativo sorge prevalentemente a seguito di un altalenante orientamento manifestato sul punto sia da parte dell'Amministrazione Finanziaria che da parte della Giurisprudenza di legittimità, le cui reciproche posizioni devono essere contestualizzate in uno scenario normativo mutato nel corso degli anni.

Si pone dunque la necessità di verificare, in tale contesto, la corretta applicazione delle norme sopra richiamate al caso specifico, anche alla luce dell'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che sancisce il principio dell'affidamento e della buona fede del contribuente.

In particolare tale norma prevede che *“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”* e che *“Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione Finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”*.

3. Evoluzione della disciplina civilistica inerente le indennità per cessazione del rapporto di agenzia



La questione inerente il trattamento fiscale delle indennità dovute dalla casa mandante all'agente in occasione della cessazione del rapporto di agenzia, ha origine civilistica, essendo strettamente connessa all'articolo 1751 del Codice Civile, modificato a seguito dell'articolo 4 del D.Lgs. 10 settembre 1991, n. 303. Tale modifica ha fatto venire meno la distinzione tra indennità di risoluzione del rapporto di agenzia e indennità suppletiva di clientela.

Nella sua formulazione previgente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 303/1991 sopra richiamato, l'articolo 1751 del Cod. Civ. disciplinava specificamente l'indennità suppletiva di clientela, in quanto stabiliva:

"[1] Se il contratto a tempo indeterminato si scioglie per fatto non imputabile all'agente, il preponente è tenuto a corrispondergli un'indennità proporzionale all'ammontare delle provvigioni liquidategli nel corso del contratto e nella misura stabilita dalle norme corporative, dagli usi o, in mancanza, dal giudice secondo equità.

[2] Da tale indennità deve detrarsi quanto l'agente ha diritto di ottenere per effetto di atti di previdenza volontariamente compiuti dal preponente.

[3] L'indennità è dovuta anche se il rapporto di agenzia è sciolto per invalidità permanente e totale dell'agente".

Successivamente a tale modifica, nella sua attuale formulazione, il citato articolo 1751 del Cod. Civ. recita:

"[1] All'atto della cessazione del rapporto il preponente è tenuto a corrispondere all'agente un'indennità se ricorrono le seguenti condizioni:

- *l'agente abbia procurato nuovi clienti al preponente o abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti e il preponente riceva ancora sostanziali vantaggi derivanti dagli affari con tali clienti;*
- *il pagamento di tale indennità sia equo, tenuto conto di tutte le circostanze del caso, in particolare delle provvigioni che l'agente perde e che risultano dagli affari con tali clienti.*

[2] L'indennità non è dovuta:

- *quando il preponente risolve il contratto per un'inadempienza imputabile all'agente, la quale, per la sua gravità, non consenta la prosecuzione anche provvisoria del rapporto;*
- *quando l'agente recede dal contratto, a meno che il recesso sia giustificato da circostanze attribuibili al preponente o da circostanze attribuibili all'agente, quali età, infermità o malattia, per le quali non può più essergli ragionevolmente chiesta la prosecuzione dell'attività;*
- *quando, ai sensi di un accordo con il preponente, l'agente cede ad un terzo i diritti e gli obblighi che ha in virtù del contratto d'agenzia".*

La citata modifica, valida a decorrere dal 1° gennaio 1993, ha quindi sostanzialmente equiparato le diverse indennità comunque dovute all'agente in caso di interruzione del rapporto. Gli accordi economici collettivi, che disciplinano i rapporti contrattuali, economici e normativi tra ditte preponenti ed agenti e rappresentanti di commercio, distinguono infatti l'indennità di fine rapporto di agenzia in tre diverse tipologie⁽⁷⁹⁾. Nell'attuale versione, l'art. 1751 del Codice Civile, contiene l'intera disciplina

⁽⁷⁹⁾ L'accordo economico collettivo, distingue l'indennità complessivamente dovuta nelle seguenti diverse componenti:



inerente le indennità di fine rapporto dell'agente di commercio e non disciplina, dunque, esclusivamente l'indennità suppletiva di clientela.

A seguito di quanto sopra, tutte le indennità di fine rapporto di agenzia possono oggi considerarsi quali indennità aventi una origine codicistica, non potendosi più ravvisare alcuna distinzione tra indennità aventi origine civilistica rispetto a quelle aventi origine contrattualistica/collettiva in quanto previste dagli accordi e dai contratti collettivi nazionali.

4. Interpretazione fornita da parte dell'Amministrazione Finanziaria

La questione della deducibilità degli accantonamenti effettuati in bilancio dalle imprese mandanti, a fronte delle indennità dovute per la cessazione dei rapporti di agenzia e di rappresentanza, è stata oggetto di ripetuti interventi da parte dell'Amministrazione Finanziaria e di soluzioni interpretative altalenanti. In particolare:

a) Con la **risoluzione n 8//353 del 30 agosto 1977** l'Amministrazione finanziaria aveva riconosciuto la deducibilità degli accantonamenti effettuati in bilancio (nel rispetto del principio della competenza economica) a fronte delle indennità di fine rapporto dovute agli agenti e rappresentanti nel momento della risoluzione del mandato, in ragione della loro natura previdenziale, della accessorialità ai compensi provvigionali (ai quali viene commisurata) e della certezza della debenza all'atto dello scioglimento del rapporto, ed aveva ritenuto non rilevante, al predetto fine, la circostanza che il diritto dell'agente o rappresentante alla percezione di tali indennità potesse venir meno per gravi fatti ad esso imputabili. Si tratterebbe, in questi casi, di eventi successivi che determinano l'insussistenza di oneri correttamente imputati al conto economico di esercizi precedenti e che determinano l'insorgenza di sopravvenienze attive tassabili nell'esercizio in cui si manifestano.

b) Con successiva **risoluzione (n. 9/120 del 21 luglio 1980)** l'Amministrazione negò, invece, la deducibilità degli accantonamenti a fronte dell'indennità suppletiva di clientela adducendo a motivo la circostanza che essa compete all'agente o rappresentante *"soltanto in limitate circostanze connesse al verificarsi di particolari situazioni"*. L'indennità suppletiva di clientela è, infatti, dovuta soltanto nel caso in cui il vincolo contrattuale si scioglie ad iniziativa della casa mandante, per fatto non imputabile all'agente o rappresentante o per altre circostanze tassativamente indicate dalla norma civilistica e contrattuale. A parere dell'Amministrazione finanziaria, quindi, in pendenza del rapporto di agenzia, tale

-
- 1) l'indennità per la risoluzione del rapporto (FIRR), dovuta, in ogni caso all'agente o al rappresentante anche se non vi sia stato incremento della clientela e/o del fatturato, il cui diritto può venir meno – come s'è già detto – nei soli casi in cui l'agente o rappresentante abbiano commesso gravi violazioni, quali l'indebita ritenzione di somme, l'esercizio di attività di concorrenza sleale o la violazione del vincolo di esclusiva;
 - 2) l'indennità suppletiva di clientela, commisurata all'ammontare globale delle provvigioni maturate per tutta la durata del rapporto, riconosciuta all'agente o rappresentante se il contratto a tempo indeterminato si scioglie ad iniziativa della casa madre per fatto non imputabile all'agente, od anche per dimissioni dell'agente dovute alla sua invalidità permanente ovvero a seguito del conseguimento della pensione di vecchiaia;
 - 3) l'indennità meritocratica, riconosciuta (entro determinati limiti) solo nel caso in cui all'atto dello scioglimento del rapporto risulti un incremento del fatturato e/o l'acquisizione di nuovi clienti, ed a patto che il proponente riceva ancora sostanziali vantaggi derivanti dagli affari con tali clienti.



indennità rappresenta soltanto un costo meramente eventuale sia nell'*an* che nel *quantum*, carente, perciò, dei requisiti che la norma fiscale pone a condizione della deducibilità dei relativi accantonamenti.

c) Il tema fu poi nuovamente affrontato dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 59/E del 9 aprile 2004** che, ribaltando il precedente orientamento, affermò il pieno riconoscimento fiscale di tutti gli accantonamenti per le indennità dovute dalle imprese mandanti in occasione dello scioglimento del rapporto. Ciò in conseguenza, da un lato, delle modifiche intervenute nella disciplina civilistica del rapporto di agenzia (descritte al precedente paragrafo 3) e dall'altro della nuova formulazione adottata dalla norma fiscale di cui all'art. 105, commi 1 e 4 del TUIR.

Nella richiamata risoluzione 59/E/2004 qui in commento, l'Amministrazione finanziaria, rivedendo radicalmente la propria posizione rispetto alla precedente risoluzione 9/120/1980 sopra richiamata, ha superato la tesi della indeducibilità dei predetti accantonamenti (in quanto la corresponsione della complessiva indennità dovuta all'agente di commercio non fosse quantificabile nell'*an* e nel *quantum*) sostenendo che *"gli accantonamenti per indennità di fine rapporto ... sebbene determinati nel quantum secondo criteri statistici ... assolvono, a tutti gli effetti e senza distinzione, la funzione propria degli accantonamenti di quiescenza e previdenza ..."*.

La deducibilità degli accantonamenti per tutte le indennità in questione era suffragata, ad avviso dell'Agenzia, anche sul piano della lettera della norma: l'articolo 105, comma 4 del TUIR estende, infatti, le disposizioni contenute nel precedente comma 1 in materia di deducibilità degli accantonamenti relativi all'indennità di fine rapporto dei dipendenti *"anche alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17⁽⁸⁰⁾, comma 1, lettere c), d) e f)*. La lettera d) del predetto articolo fa, infatti, generico riferimento alle *indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone*.

d) Da ultimo, è intervenuta la **circolare n. 42/E del 6 luglio 2007** dell'Agenzia delle Entrate che, aderendo alla posizione assunta in materia da alcune sentenze della Corte di Cassazione, ha ritenuto di rettificare, in parte, il precedente orientamento.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 42/E del 6 luglio 2007, non è entrata specificamente nel merito delle argomentazioni svolte dalla Cassazione a sostegno della tesi della indeducibilità degli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela⁽⁸¹⁾ ma si è limitata, piuttosto, a

⁽⁸⁰⁾ Venendo meno la distinzione tra le diverse indennità spettanti all'agente alla cessazione del proprio mandato, si deve logicamente intendere che l'art. 17, comma 1, lett. D) del TUIR, laddove richiama genericamente le *"indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone"*, deve necessariamente includere tutte le indennità corrisposte ai sensi dell'articolo 1751 del Codice Civile, tra cui anche quelle suppletive di clientela.

⁽⁸¹⁾ Secondo Assonime (circolare n. 41 del 18 luglio 2007), l'argomentazione della assenza del requisito della maturazione portata a sostegno della indeducibilità degli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela non appare del tutto fondata. L'Accordo economico collettivo prevede, infatti, che tale indennità è calcolata sull'ammontare globale delle provvigioni e, sotto questo profilo, al termine di ciascun anno sarebbe esattamente definibile la somma maturata a detto titolo dall'agente ove a tale momento si sciogliesse il rapporto ad iniziativa dell'impresa mandante. La Cassazione ritiene, evidentemente, che il diritto alla percezione viene a costituirsi solo in presenza delle condizioni che ne determinano la spettanza in capo all'agente, condizioni che, come si è visto, sono in concreto verificabili solo all'atto dello scioglimento del rapporto. La conseguenza che ne trae la Cassazione è che non può aversi maturazione in assenza di un diritto definito alla prestazione.



prendere atto del consolidato orientamento della Corte per ritenere *“non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa secondo cui l'accantonamento ai fondi per indennità di cessazione del rapporto di agenzia valorizzato nelle sue diverse componenti (indennità di risoluzione, indennità suppletiva e, se ne ricorrono i presupposti, indennità meritocratica), è fiscalmente deducibile nei limiti dell'importo massimo previsto dall'articolo 1751, terzo comma, del codice civile”* e che, conseguentemente, *“deve intendersi superata la posizione precedentemente assunta”*.

L'Agenzia ha, quindi, invitato le imprese ad uniformarsi a tale precedente indirizzo e, conseguentemente, a rettificare le dichiarazioni già presentate per escludere dalla determinazione del reddito gli accantonamenti stanziati che le citate sentenze della Cassazione hanno ritenuto indeducibili, potendo esse, a tal fine, avvalersi dello strumento del ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

E' principalmente su questo punto che si sono accentrate le critiche da più parti mosse alle indicazioni contenute al riguardo nella circolare dell'Agenzia, specie sotto il profilo del rispetto dello statuto dei diritti del contribuente – legge 212/2000 – e, in specie, della norma sull'*affidamento*, contenuta nell'articolo 10 di questa legge, richiamata in premessa.

Di tale aspetto si discuterà più diffusamente nel successivo paragrafo.

5. Orientamento giurisprudenziale

La giurisprudenza di legittimità, in merito alla deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela, si è espressa in un primo momento per l'applicabilità del criterio di cassa. Successivamente, in tempi assai più recenti, la Corte di Cassazione ha ammesso la deducibilità dei relativi accantonamenti secondo il criterio di competenza.

Vi è da osservare sul punto che il cambio di indirizzo manifestato da parte della giurisprudenza, consegue alla modifica dell'articolo 1751 del Cod. Civ. di cui si è trattato al precedente paragrafo 3.

5.1 Giurisprudenza a favore della deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela in base al principio di cassa

Con le Sentenze della Corte di Cassazione n. 7690 del 16 maggio 2003 e n. 24443 del 18 novembre 2005 è stata negata la deducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela secondo il principio di competenza, sul presupposto che tale indennità è dovuta solo se il contratto di agenzia, a tempo indeterminato, si scioglie ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente (od anche per dimissioni dell'agente dovute a sua invalidità permanente e totale per conseguimento della pensione di vecchiaia o per decesso). A parere della Corte, quindi, in pendenza di rapporto di agenzia, tale indennità rappresenta un costo meramente eventuale sia nell'*an* che nel *quantum*, carente, quindi, dei requisiti che la norma fiscale pone a condizione della deducibilità dei relativi accantonamenti.



Si segnalano inoltre le Sentenze della Corte di Cassazione n. 24973 del 24 novembre 2006 e n. 1910 del 30 gennaio 2007, che hanno ribadito l'indeducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela secondo il criterio di competenza. La Corte di Cassazione nelle citate sentenze, oltre a ribadire le argomentazioni formulate in precedenti occasioni, fa soprattutto leva sul requisito della maturazione per negare la deducibilità degli accantonamenti a fronte dell'indennità suppletiva di clientela. Infatti, a parere della Corte, tale indennità, diversamente da quella riconosciuta per la cessazione di un rapporto di lavoro, non matura in costanza del rapporto medesimo, atteso che il diritto dell'agente alla sua percezione si perfeziona solo al momento successivo ed eventuale in cui l'impresa mandante risolve il contratto per fatto ad esso non imputabile. Non si realizzerebbero, perciò, le condizioni poste dall'articolo 105, comma 1, del TUIR che riconosce la rilevanza fiscale degli accantonamenti a fronte delle indennità per la cessazione del rapporto di lavoro *"nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali"*.

In particolare, sulla base delle predette argomentazioni, la citata sentenza n. 24973 del 2006 ha censurato la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 59/E del 2004 che aveva, invece, ritenuto applicabile a tutte le indennità previste dall'accordo economico collettivo per la cessazione del rapporto di agenzia il regime fiscale di riconoscimento dei relativi accantonamenti ai sensi delle richiamate disposizioni del TUIR.

In proposito, è stato giustamente rilevato⁽⁸²⁾ che, sebbene la circolare dell'Agenzia abbia fatto generico riferimento a tutte e tre le anzidette componenti della complessiva indennità di fine mandato, è da ritenere che l'insostenibilità della precedente posizione coinvolga solo quelle indicate come indeducibili dalle citate sentenze della Cassazione. Si osserva, infatti, che i rilievi mossi dalla Cassazione non sembrano riguardare l'indennità dovuta per la risoluzione del rapporto che essendo calcolata sulla base delle provvigioni maturate nel corso del rapporto medesimo, soddisfa al requisito della "maturazione" posto a condizione di deducibilità. E' stato anche evidenziato che il cambiamento di indirizzo riguardo all'indennità suppletiva di clientela sembrerebbe coinvolgere anche l'indennità meritocratica atteso che i caratteri di incertezza e di assenza di maturazione sui quali la Cassazione fonda l'indeducibilità degli accantonamenti risultano per essa ancora più accentuati.

5.2 Giurisprudenza a favore della deducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela in base al principio di competenza

La Cassazione è tornata di nuovo sul tema della deducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, ribaltando le precedenti decisioni.

Con sentenza n. 13506 dell'11 giugno 2009 (Cass. sez. V), la Suprema Corte ha affermato che la deducibilità fiscale degli accantonamenti prevista dall'articolo 70 del TUIR (articolo 105 nel vigente testo) si estende anche all'indennità suppletiva di clientela spettante agli agenti e rappresentanti di commercio, dovendo quest'ultima ritenersi compresa tra le *indennità per la cessazione del rapporto di agenzia* cui fa riferimento l'articolo 16, primo comma, lett. d) del TUIR (articolo 17 nel testo vigente), richiamato dall'articolo 105, comma 4. Detta locuzione – prosegue la sentenza – va infatti riferita a tutta

⁽⁸²⁾ Cfr. Assonime nella sopra citata circolare n. 41 del 2007.



la materia regolata dall'articolo 1751 del codice civile, il quale contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo venuta meno, per effetto dell'articolo 4 del decreto legislativo n 303 del 1991, di esecuzione della direttiva 86/653/CEE, ogni distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto" (obbligatoria perché di origine codicistica) e "indennità suppletiva di clientela" (derivante dalla contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni), e non potendosi escludere la deducibilità dei relativi accantonamenti effettuati dalla casa mandante in virtù del carattere aleatorio dell'indennità in parola⁽⁸³⁾.

6. Osservazioni critiche

La posizione assunta da parte dell'Amministrazione Finanziaria in merito al trattamento fiscale da riservare agli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela, desta perplessità da un duplice punto di vista. In primo luogo, in riferimento alle motivazioni addotte da parte dell'Amministrazione stessa a sostegno della non applicabilità del criterio di competenza nel caso di specie e, in secondo luogo, in merito alle procedure comportamentali che sono state suggerite ai contribuenti stessi con la circolare 42/E del 6 luglio 2007, al fine di ottenere la disapplicazione delle sanzioni.

6.1 Inapplicabilità della deducibilità in base al criterio di competenza

La sopra richiamata Sentenza di Cassazione n. 13506 dell'11/06/2009, ha fornito una sistematica chiave di lettura, a suffragio della deducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela in base al principio della competenza in luogo del principio di cassa, superando quindi l'orientamento di alcune precedenti sentenze della stessa Corte di Cassazione (16 maggio 2003, n. 7690; 18 novembre 2005, n. 24443; 5 ottobre 2006, n. 24973; 28 novembre 2006, n. 1910) a cui l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di doversi conformare le quali, è bene sottolineare, si riferiscono a situazioni ante 1991, anno nel quale è intervenuta la modifica dell'articolo 1751 del Cod. Civ.⁽⁸⁴⁾.

Come sopra accennato, a seguito di detta modifica, a tutte le indennità spettanti all'agente in caso di cessazione del rapporto di agenzia viene applicata un'unica disciplina fiscale, in quanto dette indennità sono disciplinate dal Codice Civile in modo uniforme, così come ha anche precisato la Corte di Cassazione con la Sentenza dell'11 giugno 2009 n. 13506.

Sulla scorta di tale interpretazione, all'indennità suppletiva di clientela viene applicato il regime fiscale previsto dall'articolo 105, commi 1 e 2 del DPR 917/1986 in base al quale "Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, istituiti dall'articolo 2117 del Cod. Civ., se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, sono deducibili nei limiti delle

⁽⁸³⁾ A questo nuovo indirizzo della Cassazione si sta adeguando anche la giurisprudenza di merito. Si segnala in particolare la sentenza n 353/31/10 emessa dalla commissione Tributaria provinciale di Roma – Sez. n. 31, in data 12.10.2010, depositata il 14.11.2010.

⁽⁸⁴⁾ In riferimento a tali modifiche, si rinvia a quanto già precisato nel precedente paragrafo 3.



quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi (...)" . Il successivo comma 4 del medesimo articolo 105 recita: "Le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) ed f)".

Sul punto si rammenta che le indennità di fine rapporto individuate dalla lettera d) del sopra richiamato articolo 17 fanno generico riferimento alle "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone".

Tale generico riferimento, in assenza di una specifica previsione normativa in senso contrario, comporta necessariamente l'inclusione nell'ambito della lettera d) dell'articolo 17 succitato, di tutte le indennità previste dall'articolo 1751 del Cod. Civ., ivi inclusa dunque l'indennità suppletiva di clientela, con conseguente applicabilità anche a quest'ultima della disciplina prevista dall'articolo 105 del DPR 917/1986 succitato, sulla scorta del quale gli accantonamenti annuali al fondo indennità suppletiva di clientela, sono deducibili in base al principio della competenza.

Le citate disposizioni devono essere analizzate in combinato con il disposto dell'articolo 107, comma 4, del DPR 917/1986, il quale prevede che "non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo"

Sulla scorta dell'articolo 107, comma 4 del DPR 917/1986, ed in virtù di una differente origine dell'indennità suppletiva di clientela (contrattazione collettiva) rispetto all'indennità di risoluzione del rapporto di agenzia (civilistica), la Corte di Cassazione era giunta in passato a ritenere indeducibile per competenza nell'esercizio l'accantonamento dei costi a conto economico a fronte della prima, a differenza di quanto previsto per la seconda.

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 4, D. Lgs. 10 settembre 1991, n. 303, all'articolo 1751 del Cod. Civ. in virtù dell'esecuzione della Direttiva 86/653/CEE, la Suprema Corte con la Sentenza dell'11/06/2009 n. 13506, mette in evidenza che la menzionata contrapposizione d'origine contrattualistica/collettiva dell'indennità suppletiva della clientela rispetto all'origine civilistica dell'indennità di risoluzione del rapporto di agenzia è venuta meno, non essendo ammissibile un'interpretazione restrittiva, laddove esplicitamente il legislatore non l'avesse prevista ⁽⁸⁵⁾.

⁽⁸⁵⁾ Sul punto la citata sentenza della Corte di Cassazione del 11/06/2009 n. 13506, recita: "Poiché l'articolo 1751 c.c. contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio - essendo caduta, per effetto della modifica normativa suddetta, la distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto", obbligatoria perché di origine codicistica, e "indennità suppletiva di clientela", sorgente da contrattazione collettiva e fruibile solo a determinate condizioni (fra le tante, Cass. n.n. 2126/2001, 4586/1991), l'espressione: "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", contenuta nell'articolo 16, comma 1 lettera d), TUIR, ha portata estesa, senza ulteriori distinzioni, alla materia regolata dalla citata norma del codice. Né l'interprete può escludere - anche se la norma sia di stretta e rigorosa interpretazione - ciò che il legislatore non ha inteso esplicitamente escludere (concetto che la commissione regionale esprime, affermando che "nessuna norma vieta espressamente l'accantonamento della indennità di clientela").

In effetti, a fronte della chiara lettera normativa (...) e della conseguita unitarietà del trattamento di fine rapporto dell'agente di commercio, l'esclusione della deducibilità dell'accantonamento, fondata sul carattere aleatorio dell'indennità in parola, non convince: anche i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce il primo comma dell'articolo 70 TUIR, e, in genere, tutti gli accantonamenti per rischi, cui si riferiscono gli articoli successivi, contemplan spese di carattere aleatorio senza che, per questo, se ne possa desumere, contra legem, l'indeducibilità.

(...)

Il collegio non ignora, ovviamente, che il problema della deducibilità fiscale dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela fu diversamente risolto da questa suprema corte, con le sentenze Cass. n.n. 7690/2003 (già citata) e 24973/2006, che



In considerazione di quanto rilevato dalla Corte di Cassazione con la citata sentenza n. 13506 del 11/06/2009, sembrerebbe che a nulla rilevi l'incertezza nell'*an* e nel *quantum* dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela ai fini della sua deducibilità dal bilancio con il principio della competenza.

E' dunque evidente che l'Amministrazione Finanziaria nella Circolare ministeriale 42/E del 2007 ha recepito un orientamento della Corte di Cassazione espresso con riferimento a situazioni verificatesi antecedentemente alle modifiche sopra riportate del Codice Civile, e, quindi, non più aderente al mutato assetto normativo. Ad oggi non è più, pertanto, possibile giungere alle medesime conclusioni.

6.2 Indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria per evitare l'applicazione di sanzioni

In riferimento al mutato orientamento manifestato dall'Amministrazione Finanziaria sull'argomento oggetto del presente lavoro, si osserva che la stessa ha in un certo senso voluto tutelare i contribuenti che hanno operato in conformità alle precedenti indicazioni fornite dall'Agenzia stessa, precisando con la citata circolare 42/E del 2007, che non si sarebbero applicate "(...) le sanzioni amministrative e gli interessi moratori nei confronti dei contribuenti che si sono conformati alla precedente risoluzione n. 59/E del 9 aprile 2004, ovviamente per comportamenti successivi alla data della risoluzione".

In tale contesto, tuttavia, ciò che appare in evidente contrasto con il principio dell'*affidamento* sancito dallo Statuto è l'ulteriore passo della circolare ove si aggiunge che, per i periodi d'imposta per i quali siano stati adottati comportamenti conformi alle indicazioni precedentemente rese con la risoluzione n. 59/E del 2004, "i contribuenti possono emendare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive entro... il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello

la escludono, mentre Cass. n.n. 10221/2003, 9179/2003 (non massimata), invece, l'ammettono, sia pure, la prima, entro determinati limiti.

(...)

La citata Cass. 7690/2003, che per prima affrontò il problema, risolveva peraltro una controversia relativa all'anno d'imposta 1989, precedente alla suddetta modifica (v. par. 5.1.3-5.1.4) dell'articolo 1751 c.c. allorché, in conformità a consolidata giurisprudenza della sezione lavoro di questa suprema corte (citata sopra e nella stessa qui in riferimento), si riteneva che l'indennità di scioglimento del contratto di agenzia e quella suppletiva di clientela assolvessero funzioni distinte pur se concorrenti, differenziandosi fra loro soprattutto perché, mentre la prima era sempre dovuta al momento della cessazione del rapporto ed era corrisposta dall'ente previdenziale (ENASARCO), la seconda era soggetta a particolari regole e limitazioni, derivanti dagli accordi economici collettivi succedutisi nel tempo, e non trovava corrispondenza nella disciplina legale dell'indennità vera e propria di fine rapporto; sicché sembrava evidente che non avesse natura previdenziale, sia perché "non accantonata in apposito fondo tenuto dall'ente di previdenza per gli agenti e rappresentanti di commercio" sia perché "caratterizzata dalla mera eventualità dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione" (Cass. cit., dalla motivazione). L'indeducibilità fiscale del relativo accantonamento fu quindi desunta dalla rilevata "ambiguità" delle menzionate norme fiscali, che sembravano non riferirsi con certezza ad un'indennità "connotata, per la disciplina collettiva che la regola, dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione" (ivi).

L'altra sentenza citata (Cass. n. 24973/2006), dal cui testo non si ricava l'annualità d'imposta, si allinea alla prima "in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria" (dalla motivazione). Cass. n. 17602/2008, infine, si riferisce all'annualità d'imposta 1991. Cosicché, in tutti questi casi, le indennità di fine rapporto potevano dirsi effettivamente distinte, nei termini sopra indicati, non essendo ancora entrata in vigore (1.1.1993) la menzionata modifica dell'art. 1751 c.c. che le ha unificate, rendendo così univoca, nel senso della deducibilità dell'accantonamento, l'interpretazione delle norme fiscali citate al paragrafo 5.1".



di presentazione della dichiarazione originaria ... e avvalersi del ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione, l'errore o l'omissione si sono verificati" a condizione che "la violazione non sia stata già constatata o comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento ..".

V'è, di fatto, una evidente contraddizione tra il primo enunciato, quello cioè della disapplicazione delle sanzioni e interessi in virtù della norma sull'affidamento contenuta nell'articolo 10 dello statuto del contribuente, e la successiva affermazione che subordina tale disapplicazione allo strumento del ravvedimento operoso.

L'istituto del ravvedimento, di cui al citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472 opera, infatti, nell'ambito della disciplina delle sanzioni amministrative e costituisce il mezzo per ottenerne la riduzione nei casi in cui il contribuente si attivi spontaneamente per rimuovere gli effetti delle violazioni commesse.

In altri termini, presupposto per il ravvedimento è l'esistenza di una violazione commessa dal contribuente e il suo effetto non è l'eliminazione, bensì la riduzione delle sanzioni stabilite in via ordinaria dal decreto legislativo n. 471 del 1997.

L'Agenzia delle entrate, quindi, non avrebbe potuto chiedere al contribuente di attivarsi attraverso il ravvedimento per rettificare redditi di precedenti esercizi, che sono stati determinati in modo conforme alle indicazioni da essa fornite, in relazione ai quali non è stata, perciò, commessa alcuna violazione suscettibile di ravvedimento.

In situazioni del genere, quindi, se l'amministrazione intendeva recuperare le maggiori imposte dovute in relazione alla dichiarata indeducibilità degli accantonamenti in questione avrebbe potuto farlo provvedendovi d'ufficio attraverso l'iscrizione a ruolo delle corrispondenti somme, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Su questo presupposto talune imprese hanno disatteso le indicazioni date dall'Agenzia nella citata circolare n. 42/E del 2007. In questi casi, fermo restando il potere degli Uffici di provvedere al recupero delle maggiori imposte dovute, qualsiasi pretesa dell'Amministrazione finanziaria di applicare sanzioni o interessi appare priva di fondamento giuridico.

6.3 Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria

Sarebbe stato logico attendersi che al cambiamento di indirizzo della Cassazione sul tema della deducibilità degli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela avesse fatto riscontro una corrispondente rettifica da parte dell'Agenzia delle entrate della posizione assunta con la circolare n. 42/E del 2007.

Finora, tuttavia, l'Amministrazione non ha dato alcuna indicazione al riguardo, lasciando i contribuenti in una situazione di incertezza.

Le imprese si attendono una chiara ed esplicita presa di posizione da parte dell'Agenzia delle Entrate che confermi questo nuovo corso anche alla luce delle recenti pronunce della giurisprudenza di merito che si



stanno adeguando all'indirizzo della Cassazione⁽⁸⁶⁾. Tuttavia, se l'Amministrazione finanziaria non dovesse pronunciarsi, le imprese che comunque decidano di dedurre gli accantonamenti in questione in base all'autorevole interpretazione giurisprudenziale potrebbero comunque affidarsi, ancora una volta allo Statuto del contribuente, ove al comma 3 del citato articolo 10 dispone che *"le sanzioni non sono comunque erogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria ..."*.

⁽⁸⁶⁾ Si veda la citata sentenza n 353/31/10 emessa dalla commissione Tributaria provinciale di Roma – Sez. n. 31, in data 12.10.2010, depositata il 14.11.2010.