

# Termine dilatorio e nullità dell'avviso di accertamento

La Cassazione (ordinanza n. 10442/2026) estende le garanzie dell'art. 12 comma 7 Statuto del contribuente agli accessi brevi

Federico Palumbo   Diritto Tributario • Rapporto tributario   3 Settembre 2026   Lettura 13 min

**Stato della questione aggiornato al 3 Settembre 2026:** La Suprema Corte stabilisce che il termine di sessanta giorni ex art. 12, comma 7, L. 212/2000 decorre anche da accessi brevi e ispezioni documentali, sanzionando l'emissione anticipata con la nullità insanabile dell'atto senza richiedere la prova di resistenza.

## Abstract (Italiano)

Il presente contributo esamina l'ordinanza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, 21 aprile 2026, n. 10442, in materia di garanzie procedurali del contribuente sottoposto a verifica fiscale. L'indagine approfondisce l'estensione del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) agli accessi brevi e alle acquisizioni documentali mirate, la conseguente declaratoria di nullità insanabile per gli avvisi di accertamento emanati ante tempus e l'irrelevanza della c.d. prova di resistenza per tutti i tributi, armonizzati e non armonizzati.

## Abstract (English)

*This article examines Italian Supreme Court of Cassation (Tax Section) Order no. 10442 of 21 April 2026 concerning procedural safeguards during tax audits. The study investigates the application of the sixty-day waiting period under Article 12(7) of Law no. 212/2000 (Taxpayer's Statute of Rights) to short on-site visits and documentary inspections, the automatic nullity of prematurely issued tax assessment notices, and the inapplicability of the resistance test across both harmonised and non-harmonised taxes.*

## Punti Chiave della Decisione



- **Accessi brevi compresi:** Il termine dilatorio di 60 giorni si applica a qualsiasi accesso ispettivo, indipendentemente dalla durata.
- **Nullità automatica:** L'avviso notificato ante tempus è radicalmente nullo senza necessità di valutare le difese concrete.
- **Superamento prova di resistenza:** La violazione del termine statutario opera ex lege per tributi armonizzati e diretti.
- **Decadenza impositiva irrilevante:** L'imminente spirare dei termini per accertare non integra le ragioni di particolare urgenza.

#### PRINCIPIO DI DIRITTO / MASSIMA REDAZIONALE

*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 per l'emanazione dell'avviso di accertamento decorre dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni per tutte le tipologie di accesso presso i locali destinati all'esercizio dell'attività, compresi i cd. accessi brevi finalizzati alla mera acquisizione di documentazione contabile; l'inosservanza di tale termine dilatorio, in assenza di comprovate e specifiche ragioni di urgenza esterne alla sfera organizzativa dell'amministrazione finanziaria (tra le quali non rientra l'imminente decadenza dal potere impositivo), determina la nullità insanabile dell'atto impositivo emesso ante tempus, senza che il contribuente sia tenuto ad assolvere la cd. prova di resistenza e a prescindere dalla natura armonizzata o non armonizzata del tributo accertato.*

## 01. La fattispecie controversa e le vicende processuali

Il tema del **termine dilatorio e nullità dell'avviso di accertamento** costituisce uno dei nodi cruciali nell'evoluzione delle tutele del contribuente e del principio del **giusto procedimento** amministrativo tributario. Con l'ordinanza della **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, 21 aprile 2026, n. 10442<sup>[1]</sup>**, i giudici di piazza Cavour riaffermano con rinnovata fermezza la portata generale e

inderogabile del termine dilatorio di sessanta giorni posto a presidio del contraddittorio endoprocedimentale.

La controversia scaturisce dall'impugnazione di un avviso di accertamento notificato a un imprenditore individuale operante nel settore dell'**intermediazione immobiliare**. L'Ufficio delle Entrate recuperava a tassazione maggiori imposte ai fini IRPEF, IRAP e IVA per l'anno d'imposta 2010, contestando l'asserito indebito **storno di plurime fatture attive**.

La peculiarità della vicenda risiedeva nelle modalità con cui era stata condotta l'istruttoria tributaria: i verificatori dell'Agenzia avevano effettuato un **accesso mirato** presso i locali dell'impresa al solo fine di acquisire copia dei registri contabili e delle fatture oggetto di verifica, redigendo un **verbale di consegna e chiusura delle operazioni** giornaliere. A distanza di poche settimane da tale accesso, l'Amministrazione finanziaria notificava direttamente l'avviso di accertamento, omettendo di attendere il decorso del **termine dilatorio di sessanta giorni** previsto dall'[art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000](#).

Il contribuente adiva la Commissione Tributaria Provinciale eccependo la nullità dell'atto per violazione del termine dilatorio e la Commissione Tributaria Regionale accoglieva integralmente l'appello del contribuente, dichiarando l'avviso radicalmente nullo. L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, sostenendo che l'accesso breve non integrasse una vera e propria verifica fiscale e che il contribuente non avesse offerto la **prova di resistenza** circa la concreta lesione del proprio diritto di difesa.

Il contenzioso tributario relativo alle garanzie procedurali si arricchisce così di una tessera fondamentale, che consolida un orientamento di tutela effettiva e sostanziale. La difesa erariale aveva tentato di qualificare l'accesso come mera attività di acquisizione documentale non invasiva, invocando una presunta scindibilità tra verifiche generali e accessi celeri.

I giudici di legittimità hanno invece chiarito che qualsiasi ingresso dei verificatori nei luoghi in cui si esercita l'attività economica comporta una **compressione della sfera privata** del contribuente, che l'ordinamento bilancia inderogabilmente imponendo il rispetto della scansione temporale dilatoria a favore della difesa tecnica del cittadino.

## 02. L'applicabilità del termine dilatorio agli accessi brevi e documentali

---

### 2.1 — La ratio garantista dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000

Nella disamina del **termine dilatorio e nullità dell'avviso di accertamento**, l'ordinanza n. 10442/2026 chiarisce la funzione strutturale dell'[art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#). La norma sancisce che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

La ratio della previsione consiste nel garantire al contribuente uno spazio temporale certo e protetto per comunicare osservazioni, memorie e richieste di chiarimento che l'ufficio impositore ha l'obbligo giuridico di valutare prima di formalizzare la pretesa fiscale (Cass. n. 12608/2026<sup>[2]</sup>; Cass. Sez. Unite n. 18184/2013<sup>[3]</sup>).

### 2.2 — L'irrilevanza della durata e delle modalità operative dell'ispezione

Il cuore motivazionale della pronuncia risiede nel superamento della distinzione pretestuosa tra accessi prolungati e **accessi brevi o istantanei**. La Suprema Corte ribadisce che la garanzia del termine di sessanta giorni scatta per il solo fatto che i funzionari dell'Amministrazione abbiano fatto ingresso nei locali dell'impresa o dello studio professionale.

L'intromissione autoritativa nella sfera privata ed economica del contribuente determina di per sé la necessità di controbilanciare il potere ispettivo statale con il diritto al contraddittorio anticipato. Non assume alcuna rilevanza che l'accesso sia durato poche ore o che sia stato finalizzato unicamente alla richiesta e acquisizione di documenti contabili.

L'architettura dello Statuto del contribuente pone il termine dilatorio di sessanta giorni come una garanzia oggettiva e preventiva di **cooperazione leale** tra Fisco e cittadino. Durante tale intervallo temporale, l'Amministrazione finanziaria è spogliata temporaneamente del potere di notificare l'atto finale impositivo, dovendo consentire al contribuente di svolgere appieno il proprio contraddittorio difensivo.

Tale previsione si ricollega direttamente al principio di **buona fede e affidamento** nei rapporti tributari ex [art. 10 della legge n. 212/2000](#). Consentire all'amministrazione di bypassare il termine dilatorio mediante la qualificazione meramente nominalistica dell'operazione come accesso breve o richiesta documentale in loco significherebbe eludere la funzione protettiva della legge statale.

La redazione di qualsiasi verbale che attesti la conclusione delle operazioni svolte nei locali dell'impresa o del professionista fa scattare automaticamente il decorso del termine di sessanta giorni, precludendo l'emanazione anticipata dell'avviso salvo il ricorrere di ragioni di urgenza tassativamente circoscritte.

L'effettività del termine dilatorio di sessanta giorni si coordina altresì con gli **istituti deflativi del contenzioso** tributario, quali l'**accertamento con adesione** disciplinato dal [d.lgs. n. 218/1997](#). La concessione del termine consente al contribuente non soltanto di elaborare memorie difensive, ma anche di richiedere formalmente all'ufficio la formulazione di una proposta di definizione concordata prima della cristallizzazione dell'atto.

Privare il contribuente di questa fase preliminare attraverso un'emissione anticipata dell'avviso di accertamento significa pregiudicare irrimediabilmente la possibilità di una composizione stragiudiziale della vertenza, costringendo il privato a sostenere gli oneri economici ed emotivi del giudizio contenzioso dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

### 03. Regime della nullità per emissione ante tempus e superamento della prova di resistenza

*“L'emissione dell'avviso di accertamento prima del termine dilatorio di sessanta giorni determina la nullità insanabile dell'atto impositivo senza necessità della prova di resistenza.”*

### 3.1 — La natura automatica della nullità per violazione di legge

In punto di diritto, il **termine dilatorio e nullità dell'avviso di accertamento** si fonda sulla violazione di una norma imperativa di legge a presidio del giusto procedimento. Quando l'Amministrazione finanziaria emette l'atto prima dello spirare dei sessanta giorni, l'atto è affetto da un **vizio di nullità insanabile** che inficia l'intero esercizio della potestà impositiva.

Tale nullità non può essere sanata dalla successiva impugnazione giudiziale del contribuente, né può essere degradata a mera irregolarità formale, poiché il termine dilatorio costituisce presupposto di legittimità dell'azione amministrativa a tutela dell'effettività della partecipazione del privato (Corte Cost. n. 47/2023<sup>[4]</sup>).

### 3.2 — L'irrilevanza della distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati

Un profilo di eccezionale rilievo sistematico affrontato dalla Cassazione n. 10442/2026 riguarda l'inoperatività della c.d. **prova di resistenza**. L'Agenzia delle Entrate eccepiva che il contribuente dovesse dimostrare in concreto quali ragioni difensive avrebbe addotto in sede procedimentale e come tali difese avrebbero potuto condurre a un esito diverso dell'accertamento.

I giudici di legittimità hanno respinto tale tesi richiamando i principi delle Sezioni Unite n. 24823/2015<sup>[5]</sup>: la prova di resistenza è richiesta esclusivamente per i **tributi armonizzati comunitari** nelle ipotesi in cui manchi una specifica norma interna di legge che imponga il contraddittorio; al contrario, quando l'accertamento scaturisce da un accesso nei locali dell'impresa, trova diretta applicazione l'art. 12, comma 7, L. 212/2000, la cui violazione produce nullità automatica senza oneri probatori a carico del contribuente sia per l'IVA sia per le **imposte dirette** (cfr. anche l'analisi sull'onere della prova in materia tributaria nel nostro approfondimento su [operazioni inesistenti e onere della prova](#)).

Sotto il profilo dogmatico e processuale, la qualificazione del vizio come **nullità insanabile** comporta conseguenze decisive sulla ripartizione degli oneri probatori. La nullità scaturisce direttamente dalla violazione di una norma di legge espressa che subordina la potestà accertativa al compimento del termine dilatorio.

Non vi è dunque spazio per l'applicazione della cd. prova di resistenza, la quale opera quale criterio residuale nell'ordinamento unionale europeo solo quando il diritto al contraddittorio non trovi esplicita disciplina nel diritto positivo interno. Quando, invece, la legge nazionale prevede un termine perentorio di attesa, la sua inosservanza vizia l'atto di per sé, senza che il giudice possa compiere valutazioni ipotetiche sulla fondatezza nel merito della pretesa tributaria.

Tale principio di **legalità formale e sostanziale** assicura che il contribuente non debba subire l'onere sproporzionato di dimostrare l'esito favorevole di un contraddittorio che gli è stato illegittimamente negato nella fase procedimentale.

La ricostruzione operata dalla Suprema Corte si salda armoniosamente con i principi costituzionali di eguaglianza e ragionevolezza ex [art. 3 Cost.](#). Sarebbe privo di qualsiasi fondamento logico-giuridico riservare la tutela del termine dilatorio di sessanta giorni esclusivamente ai contribuenti sottoposti a lunghe verifiche generali ed escluderne coloro che hanno subito accessi mirati o di durata circoscritta.

In entrambi i casi, infatti, l'Amministrazione esercita poteri autoritativi di controllo in loco, acquisendo documentazione e informazioni che costituiranno la base esclusiva della successiva pretesa erariale. La garanzia della pausa difensiva risponde a una medesima esigenza di **parità delle armi** nel procedimento amministrativo tributario.

## 04. I limiti alle ragioni di urgenza e le prospettive applicative dell'art. 6-bis dello Statuto

### 4.1 — L'inidoneità della decadenza impositiva a fungere da esimente

La disciplina dell'art. 12, comma 7, consente la deroga al termine dilatorio esclusivamente in presenza di **particolari e motivate ragioni di urgenza**. La giurisprudenza di legittimità ha precisato che tali ragioni devono consistere in circostanze di fatto oggettive ed esterne all'Amministrazione finanziaria, quali il fondato **pericolo per la riscossione**, reiterate condotte fraudolente o il rischio di dispersione delle **garanzie patrimoniali**.

Come già statuito da Cass. n. 2646/2026<sup>[6]</sup>, l'imminente scadenza del termine di **decadenza dal potere impositivo** non costituisce in alcun modo una valida ragione di urgenza. Il ritardo con cui l'ufficio avvia e conclude l'attività di controllo è un fattore interno imputabile all'organizzazione burocratica dell'Erario, che non può essere traslato in danno dei diritti difensivi del contribuente (Cass. n. 17987/2026<sup>[7]</sup>; Cass. n. 21810/2022<sup>[8]</sup>).

## 4.2 — Il nuovo quadro del contraddittorio generalizzato dopo la riforma fiscale

L'arresto nomofilattico della Cassazione n. 10442/2026 assume un rilievo prospettico di primo piano anche alla luce del nuovo assetto introdotto dalla riforma dello Statuto del contribuente (D.Lgs. n. 219/2023), che ha codificato all'[art. 6-bis della legge n. 212/2000](#) il **principio generale del contraddittorio preventivo** per tutti gli atti autonomamente impugnabili.

La rigorosa tutela del termine dilatorio e la sanzione della nullità per emissione ante tempus confermano che il contraddittorio non è un mero formalismo di stile, ma un presidio democratico di legalità dell'imposizione. Il principio della scissione soggettiva della notifica (Cass. n. 1575/2026<sup>[9]</sup>) e la tempestività dell'azione accertativa (Cass. n. 16229/2022<sup>[10]</sup>) devono sempre armonizzarsi con il rispetto incondizionato dei termini di difesa concessi al contribuente.

In conclusione, il **termine dilatorio e nullità dell'avviso di accertamento** si conferma un cardine fondamentale della **civiltà giuridica tributaria**, impedendo all'amministrazione di comprimere i diritti partecipativi del cittadino attraverso prassi ispettive sommarie o accelerate.

La rigorosa delimitazione delle **ragioni di particolare urgenza** rappresenta un argine insuperabile contro gli automatismi burocratici dell'Amministrazione finanziaria. Le esigenze organizzative interne dell'ufficio, la mole di lavoro arretrato o la gestione tardiva delle indagini fiscali non possono mai giustificare la compressione dei diritti del contribuente.

Nel contesto evolutivo disegnato dalla recente riforma fiscale di cui al [d.lgs. n. 219/2023](#), l'insegnamento espresso dalla Cassazione nell'ordinanza n. 10442/2026 assume un valore di sistema fondamentale: il principio del contraddittorio preventivo informato ed effettivo sancito dall'[art. 6-bis dello Statuto](#) costituisce ormai la regola cardine dell'azione impositiva, la cui violazione è presidiata dalla sanzione dell'annullabilità dell'atto.

Per i professionisti e i difensori tributari, la pronuncia offre uno strumento difensivo formidabile per eccepire la nullità di tutti quegli avvisi di accertamento emessi a ridosso di accessi brevi senza il doveroso rispetto della pausa di riflessione procedimentale prescritta dalla legge.

L'ordinanza n. 10442/2026 offre infine preziosi orientamenti ermeneutici per l'interpretazione dei nuovi istituti di autotutela tributaria introdotti dagli artt. 10-quater e 10-quinquies della legge n. 212/2000. L'emissione ante tempus dell'atto impositivo, integrando un vizio di nullità testuale per violazione di legge, impone all'amministrazione l'obbligo di procedere all'annullamento dell'atto in via di **autotutela obbligatoria** ove ne ricorrano i presupposti.

La statuizione della Suprema Corte segna così una tappa decisiva verso la piena attuazione del principio di trasparenza, certezza del diritto e giusto procedimento nei rapporti tra Fisco e contribuenti, riaffermando che l'efficienza dell'azione accertatrice non può mai realizzarsi a discapito delle garanzie fondamentali della difesa.

La coerenza sistematica del quadro normativo esige che il termine dilatorio operi quale garanzia inderogabile per tutti i tributi, diretti e indiretti. Il consolidamento giurisprudenziale sancito dall'ordinanza n. 10442/2026 rafforza la tutela del contribuente e offre agli operatori del diritto tributario parametri certi e inequivoci per la corretta instaurazione del contenzioso giurisdizionale.

L'accertamento notificato prima dei sessanta giorni si pone in insanabile contrasto con il canone di **leale collaborazione**, privando l'atto della propria legittimità originaria e determinandone la caducazione integrale dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

## FONTI UTILIZZATE

### Normativa di Riferimento

- [Costituzione della Repubblica Italiana](#) • Art. 24 (Diritto di difesa), Art. 53 (Capacità contributiva), Art. 97 (Buon andamento), Art. 111 (Giusto processo)
- [Legge 27 luglio 2000, n. 212](#) • Art. 6-bis (Principio del contraddittorio), Art. 12 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)
- [Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#) • Art. 32 (Poteri degli uffici), Art. 33 (Accessi, ispezioni e verifiche), Art. 42 (Avviso di accertamento)



- [Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#) • Art. 51 (Attribuzioni e poteri degli uffici IVA), Art. 52 (Accessi, ispezioni e verifiche)

## Giurisprudenza Citata

1. **Corte di Cassazione, Sez. Tributaria Civile, Ordinanza 21 aprile 2026, n. 10442** — Il termine dilatorio di sessanta giorni ex art. 12 comma 7 Statuto del contribuente decorre anche dagli accessi brevi, sanzionando con la nullità insanabile l'atto emesso ante tempus senza prova di resistenza. [↑](#)
2. **Corte di Cassazione, Sez. V Tributaria, Ordinanza 5 maggio 2026, n. 12608** — Decorrenza del termine dilatorio dal rilascio del verbale di chiusura delle operazioni e tutela del contraddittorio endoprocedimentale. [↑](#)
3. **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza 29 luglio 2013, n. 18184** — Nullità insanabile dell'avviso di accertamento emesso prima dei sessanta giorni dal processo verbale di constatazione. [↑](#)
4. **Corte Costituzionale, Sentenza 21 marzo 2023, n. 47** — Il giusto procedimento e la partecipazione difensiva del contribuente quali principi costituzionali dell'ordinamento tributario. [↑](#)
5. **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, Sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823** — Ambito di applicazione della prova di resistenza per il contraddittorio preventivo nei tributi armonizzati e non armonizzati. [↑](#)
6. **Corte di Cassazione, Sez. V Tributaria, Ordinanza 6 febbraio 2026, n. 2646** — Nullità dell'avviso di accertamento notificato prima del termine dilatorio e inidoneità dell'imminente decadenza impositiva a integrare ragioni di urgenza. [↑](#)
7. **Corte di Cassazione, Sez. V Tributaria, Ordinanza 4 giugno 2026, n. 17987** — Distinzione tra decadenza dall'esercizio del potere impositivo e prescrizione del credito tributario. [↑](#)
8. **Corte di Cassazione, Sez. V Tributaria, Ordinanza 8 novembre 2022, n. 21810** — Funzione di garanzia e certezza del diritto svolta dai termini decadenziali del potere di accertamento. [↑](#)
9. **Corte di Cassazione, Sez. V Tributaria, Ordinanza 23 gennaio 2026, n. 1575** — Scissione soggettiva degli effetti della notificazione ai fini della tempestività dell'avviso di accertamento. [↑](#)
10. **Corte di Cassazione, Sez. V Tributaria, Ordinanza 19 maggio 2022, n. 16229** — Esercizio tempestivo e legittimo della potestà impositiva nel rispetto delle regole procedurali. [↑](#)



## Federico Palumbo

**Avvocato del Foro di Roma**

Si occupa di diritto civile, diritto amministrativo e diritto del lavoro. Per Metodo Giuridico firma approfondimenti e note a sentenza sui profili sostanziali e processuali del contenzioso civile e amministrativo.