

Contraddittorio preventivo tributario: la prova di resistenza

La Cassazione conferma il rigetto del ricorso e consolida il nuovo canone probatorio: per annullare l'accertamento a tavolino su tributi armonizzati il contribuente deve dimostrare l'idoneità causale delle difese fattuali non valutate.

Antonio Sansone Diritto Tributario & Procedimento e Contenzioso 5 Ottobre 2026 Lettura 9 min

Stato della questione e quadro aggiornato al 5 Ottobre 2026: La Suprema Corte consolida i principi in tema di prova di resistenza nei controlli a tavolino su tributi armonizzati, escludendo l'invalidità automatica dell'atto per omesso contraddittorio in assenza di fatti concreti idonei a mutare la pretesa.

Abstract (Italiano)

L'ordinanza n. 7537/2026 della Cassazione Civile affronta il tema dell'omessa attivazione del confronto endoprocedimentale negli accertamenti a tavolino per tributi armonizzati prima della riforma dello Statuto del Contribuente. I giudici di legittimità ribadiscono che l'omissione del confronto preliminare non produce un'invalidità automatica dell'atto impositivo. Il contribuente ha l'onere di superare la **prova di resistenza**, allegando circostanze fattuali precise e idonee, secondo una valutazione probabilistica ex ante, a modificare la quantificazione dei ricavi o la pretesa fiscale.

Abstract (English)

*In order no. 7537/2026, the Italian Supreme Court addresses the breach of the pre-litigation hearing obligation in desk audits concerning harmonised taxes under the pre-reform tax framework. The Court clarifies that the failure to initiate a prior discussion does not trigger automatic invalidity of the assessment. The taxpayer bears the burden of meeting the **resistance test** by providing specific factual elements that, under an ex ante probabilistic standard, could have led to a different outcome in the assessment procedure.*

Principio di Diritto / Massima Redazionale

In tema di controlli fiscali condotti a tavolino su tributi armonizzati, nella disciplina applicabile anteriormente all'introduzione dell'art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento solo ove la parte privata assolva alla prova di resistenza. Il contribuente deve allegare specifici elementi fattuali non considerati dall'ufficio e dimostrare che l'opposizione non è meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, configurandosi tale quella che non appare idonea, secondo una prognosi probabilistica ex ante demandata al giudice di merito, a orientare il procedimento verso un esito oggettivamente o soggettivamente diverso.

Punti Chiave dell'Analisi

- **Nessun automatismo invalidante:** La mancata audizione preventiva nelle verifiche a tavolino per tributi comunitari non conduce di per sé alla caducazione del provvedimento impositivo.
- **Onere probatorio in capo al contribuente:** Chi contesta l'omesso **contraddittorio preventivo tributario** deve prospettare fatti materiali precisi e verificabili, non limitandosi a mere difese formali o interpretazioni di diritto.
- **Vaglio probabilistico ex ante del giudice di merito:** Spetta al giudice tributario valutare con prognosi postuma se gli elementi difensivi omessi avrebbero potuto determinare un risultato differente dell'attività accertativa.
- **Evoluzione dello Statuto del Contribuente:** L'insegnamento nomofilattico conserva rilevanza interpretativa per il contenzioso pregresso e chiarisce i presupposti sostanziali del nuovo art. 6-bis della legge n. 212 del 2000.

Nel rapporto tra fisco e contribuente, il principio di partecipazione procedimentale rappresenta una garanzia essenziale per l'attendibilità della pretesa tributaria. Tuttavia, la tutela del contribuente non può tradursi in una sanzione puramente formale a carico dell'amministrazione finanziaria quando l'omesso confronto non ha inciso sulla sostanza dei calcoli impositivi. Il **contraddittorio preventivo tributario** costituisce lo strumento attraverso cui l'ente impositore supera l'asimmetria informativa, acquisendo documenti e chiarimenti contabili prima di cristallizzare la propria contestazione.

Con l'ordinanza n. 7537 del 29 marzo 2026, la Cassazione Civile affronta il caso di una società soggetta ad **accertamento induttivo** per maggiori ricavi, la quale lamentava l'omessa instaurazione

del dialogo preliminare su tributi armonizzati. Nel rigettare il ricorso, la Suprema Corte riafferma la linea di rigore tracciata dalle Sezioni Unite: l'annullamento dell'avviso presuppone che la parte privata indichi **fatti storici ed economici precisi**, idonei a smentire l'impianto erariale. Senza un riscontro contabile che dimostri la concreta possibilità di un esito diverso, la violazione procedimentale resta confinata a un rilievo astratto privo di effetti demolitori.

01. 1. La vicenda processuale: accertamento induttivo e mancata attivazione del confronto

L'omessa dichiarazione dei redditi espone l'impresa a una **ricostruzione presuntiva dei ricavi** da parte dell'amministrazione finanziaria. In questo contesto operativo, la possibilità di instaurare un dialogo preliminare assume un rilievo decisivo per documentare costi effettivi ed evitare pretese tributarie sproporzionate. Tuttavia, quando la verifica fiscale avviene a tavolino senza accessi diretti presso i locali aziendali, l'inquadramento delle garanzie partecipative richiede un rigoroso esame delle norme applicabili *ratione temporis*.

La vicenda esaminata dalla Suprema Corte ha origine da un avviso di accertamento notificato a una società a responsabilità limitata per l'anno d'imposta 2011. A fronte della mancata presentazione della dichiarazione annuale, l'Agenzia delle Entrate aveva determinato induttivamente maggiori ricavi ai sensi dell'[art. 39, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), recuperando a tassazione imposte dirette e **imposta sul valore aggiunto**. La società contribuente impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno. Tra i motivi di ricorso, la difesa eccepiva l'inattendibilità della stima contabile dell'ufficio e la violazione dell'[art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#), deducendo la totale omissione del **contraddittorio preventivo tributario** in materia di tributi armonizzati.

Sia il giudice di primo grado sia la Commissione Tributaria Regionale della Campania, Sezione Staccata di Salerno, respingevano l'impugnazione societaria. I giudici d'appello consideravano decisivo il **mancato assolvimento della prova di resistenza**. Secondo il collegio regionale, la parte privata non aveva prospettato un risultato economico diverso rispetto a quello individuato dall'ufficio erariale sulla scorta dei dati a disposizione, rendendo priva di incidenza causale l'omessa audizione *ante tempus*.

Nel successivo ricorso per cassazione, affidato a due motivi, la società lamentava la violazione delle garanzie partecipative e il difetto di pronuncia. La ricorrente sosteneva di aver ritualmente indicato elementi fattuali precisi: il costo del lavoro non desumibile soltanto dal modello 770, un'incidenza percentuale del personale pari al trenta per cento non parametrabile al lavoro sommerso, la realizzazione di due soli cantieri agevolati per prima casa e una **redditività media di settore** attestata tra il tredici e il quindici per cento. All'esito dell'adunanza camerale, la Cassazione Civile ha tuttavia rigettato integralmente l'impugnazione¹. Il collegio di legittimità ha rilevato come i giudici di merito avessero correttamente valutato i dati esposti, evidenziando che quegli stessi elementi erano già stati vagliati in sede di **accertamento con adesione** senza condurre ad alcuna rideterminazione dei ricavi.

02. 2. L'evoluzione nomofilattica: dalle Sezioni Unite del 2015 al revirement del 2025

Per comprendere l'effettiva portata della decisione in esame, occorre ricostruire il quadro normativo e giurisprudenziale che ha regolato per anni i **controlli a tavolino**. Nel sistema tributario italiano antecedente alla recente riforma dello Statuto, non esisteva una clausola generale che imponesse all'amministrazione finanziaria di ascoltare sempre il contribuente prima di emettere l'avviso. L'ordinamento generale sul procedimento amministrativo escludeva espressamente la materia fiscale dalle regole ordinarie di partecipazione, rimettendo la tutela alle singole disposizioni speciali d'imposta.

2.1 — Il doppio binario procedimentale e i limiti dei controlli a tavolino

La giurisprudenza di legittimità ha formalizzato questa impostazione delineando un rigido doppio binario. Per i tributi non armonizzati, come le imposte dirette o i tributi locali, l'obbligo di interlocuzione preventiva sussisteva unicamente nei casi stabiliti dalla legge o in presenza di verifiche nei locali aziendali ex [art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#). In caso di accertamenti simultanei su più tributi condotti a tavolino, la Cassazione Civile ha escluso che l'obbligo partecipativo previsto per i tributi unionali si estenda automaticamente all'intero atto impositivo, confermando la piena validità della rettifica per le imposte dirette².

Allo stesso modo, la Suprema Corte ha chiarito che il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dallo Statuto non opera per le indagini finanziarie o le acquisizioni documentali svolte direttamente dall'ufficio³. In queste fattispecie, l'eccezione difensiva formulata in termini astratti viene sanzionata

con severità: la mera invocazione del **contraddittorio preventivo tributario**, priva di una specifica trascrizione dei fatti e delle deduzioni trascurate, rende il motivo inammissibile e può esporre la parte privata alla condanna per responsabilità aggravata ex [art. 96 del codice di procedura civile](#).

2.2 — Il superamento del criterio della non pretestuosità con la sentenza n. 21271/2025

Per i tributi armonizzati, come l'imposta sul valore aggiunto, il vincolo del confronto preventivo discende direttamente dal diritto dell'Unione Europea e dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali. Nel 2015, le Sezioni Unite avevano subordinato l'invalidità dell'atto alla prova di resistenza, richiedendo che il contribuente prospettasse **ragioni difensive non del tutto vacue** e non puramente pretestuose. Tuttavia, questa formula aveva generato rilevanti incertezze applicative nella prassi dei tribunali di merito, scivolando spesso verso un controllo meramente formale.

La definitiva svolta interpretativa è giunta con la sentenza n. 21271 del 25 luglio 2025, con cui le Sezioni Unite della Cassazione Civile hanno allineato il diritto vivente nazionale ai canoni della **Corte di Giustizia dell'Unione Europea**⁴. I giudici hanno chiarito che non è sufficiente invocare argomenti seri ma astratti o mere questioni di diritto. Per provocare l'annullamento dell'avviso di accertamento, la parte deve allegare elementi fattuali concreti e dimostrare che, qualora fossero stati esaminati tempestivamente, il procedimento avrebbe potuto concludersi con un risultato differente, determinando la mancata emissione dell'atto o una determinazione impositiva più mite.

03. 3. I criteri della prova di resistenza: fatti concreti e giudizio prognostico ex ante

L'assolvimento della **prova di resistenza** incide in modo diretto sulla strategia difensiva dell'impresa. In sede contenziosa, molti contribuenti ritengono sufficiente contestare l'omessa convocazione preventiva per ottenere l'annullamento automatico dell'avviso. Tuttavia, la giurisprudenza consolidata richiede una dimostrazione sostanziale: occorre provare che il dialogo amministrativo avrebbe introdotto dati contabili idonei a modificare la quantificazione del debito tributario.

3.1 — L'esclusione delle eccezioni di puro diritto e la rilevanza dei dati aziendali

Un primo principio cardine ribadito dalla Cassazione Civile riguarda l'oggetto della prova di resistenza. Le contestazioni relative a questioni di mero diritto non possono sanare il mancato assolvimento dell'onere probatorio⁴. Eventuali decadenze dai termini, vizi di notifica o contestazioni sulla competenza dell'organo accertatore attengono alla validità formale dell'atto e trovano ingresso naturale nel ricorso giurisdizionale. Al contrario, il **contraddittorio preventivo tributario** mira a colmare l'iniziale asimmetria informativa su circostanze economiche che l'ufficio ignora.

Per superare il filtro della rilevanza, l'impresa deve allegare elementi fattuali, documenti contabili e grandezze numeriche specifiche. Non basta contestare in termini generici la percentuale di ricarico o la redditività presunta applicata dai verificatori. Nel caso deciso con l'ordinanza n. 7537/2026, la società aveva indicato l'incidenza del costo del lavoro e il numero limitato di contratti di appalto conclusi nell'anno¹. Tuttavia, questi elementi erano già stati prodotti e discussi durante la fase di **accertamento con adesione** senza produrre alcuna rettifica della pretesa, a dimostrazione della loro inidoneità a orientare diversamente l'azione impositiva.

3.2 — Il controllo di congruità motivazionale e i limiti del sindacato di legittimità

La valutazione sulla prova di resistenza si configura come una prognosi postuma condotta su base probabilistica ex ante. Il giudice tributario di merito deve porsi idealmente al momento in cui il contraddittorio avrebbe dovuto svolgersi e valutare se i documenti difensivi avrebbero plausibilmente condotto a una decisione differente. Questo apprezzamento costituisce un accertamento di fatto riservato ai giudici di merito, incensurabile in sede di legittimità ove sostenuto da una motivazione logica e coerente.

Parallelamente, la Suprema Corte impone un rigoroso dovere motivazionale ai collegi tributari. La sentenza che dichiara la nullità dell'avviso di accertamento senza spiegare in concreto le ragioni fattuali dedotte dalla parte privata risulta viziata per motivazione meramente apparente ai sensi dell'[art. 132 del codice di procedura civile](#)⁵. Il giudice non può limitarsi ad affermazioni apodittiche, ma deve verificare se la mancata audizione abbia effettivamente precluso una soluzione impositiva più mite.

04. 4. Prospettive operative: il nuovo art. 6-bis dello Statuto del Contribuente e le cautele difensive

L'approdo giurisprudenziale delineato dalla Suprema Corte assume una valenza chiarificatrice per migliaia di contenziosi pendenti relativi agli anni d'imposta antecedenti al 2024. Al contempo, i principi espressi sulla prova di resistenza dialogano strettamente con il nuovo assetto normativo introdotto dal legislatore. Con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, attuativo della delega fiscale, l'ordinamento ha finalmente generalizzato il principio del contraddittorio attraverso l'inserimento dell'[art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212](#).

La disposizione statutaria ha superato la storica frammentazione tra tributi unionali e tributi interni. Oggi l'amministrazione finanziaria ha il dovere di trasmettere uno **schema di provvedimento** prima di adottare qualsiasi atto autonomamente impugnabile, assegnando al contribuente un termine non inferiore a sessanta giorni per presentare osservazioni scritte o richiedere l'accesso agli atti. Restano escluse dall'obbligo generale soltanto le liquidazioni automatiche, i controlli formali individuati con apposito decreto ministeriale e le motivate situazioni di fondato pericolo per la riscossione erariale.

Sul versante processuale, la mancata attivazione della fase partecipativa comporta l'annullabilità dell'atto impositivo ai sensi dell'[art. 7-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212](#). Tuttavia, l'insegnamento delle Sezioni Unite mantiene una profonda attualità operativa: il diritto tributario ripudia l'annullamento per vizio di pura forma se l'omissione non produce alcuna lesione concreta. Anche nel nuovo assetto, il contribuente che intenda far valere l'omesso **contraddittorio preventivo tributario** deve dimostrare la reale serietà delle proprie censure e l'esistenza di dati economici pretermessi.

Per le imprese e i professionisti contabili, la linea di rigore dei giudici di legittimità impone precise **cautele operative**. Di fronte a una verifica fiscale o alla notifica di uno schema d'atto, la difesa non può limitarsi a sollevare eccezioni generiche o riserve formali. Diventa indispensabile strutturare immediatamente un fascicolo documentale completo, corredato da perizie tecniche, estratti di contabilità analitica, contratti d'appalto e riconciliazioni bancarie analitiche. Soltanto precostituendo la prova del diverso risultato economico della pretesa tributaria sarà possibile tutelare efficacemente la posizione aziendale sia in sede endoprocedimentale sia dinanzi alle Corti di giustizia tributaria.

Fonti Utilizzate

Normativa di riferimento

[Legge 27 luglio 2000, n. 212 , art. 6-bis](#) — Principio del contraddittorio

[Legge 27 luglio 2000, n. 212 , art. 7-bis](#) — Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria

[Legge 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12, comma 7](#) — Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

[D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 39, comma 2](#) — Accertamento induttivo dei redditi d'impresa

[Codice di procedura civile , art. 132](#) — Contenuto della sentenza

Giurisprudenza citata

1. **Cassazione Civile, ordinanza 29 marzo 2026, n. 7537** — Esclude l'invalidità dell'accertamento induttivo a tavolino su tributi armonizzati per mancato contraddittorio preventivo, ove il contribuente non dimostri la concreta idoneità causale delle difese fattuali omesse a determinare un risultato diverso. Esito: rigetta. Punto: 3.
2. **Cassazione Civile, ordinanza 22 luglio 2024, n. 20239** — Conferma che negli accertamenti simultanei a tavolino l'obbligo di contraddittorio sui tributi armonizzati non si estende alle imposte dirette ed esige una motivazione non apparente sulla prova di resistenza. Esito: accoglie in parte. Punto: 5.
3. **Cassazione Civile, ordinanza 29 settembre 2025, n. 26308** — Esclude l'applicazione dell'art. 12 comma 7 Statuto alle indagini bancarie a tavolino e rigetta con sanzione per lite temeraria le eccezioni di mancato contraddittorio prive di autosufficienza probatoria. Esito: rigetta in parte. Punto: 5.
4. **Cassazione Civile, Sezioni Unite, sentenza 25 luglio 2025, n. 21271** — Sancisce il revirement nomofilattico sui criteri della prova di resistenza nei controlli a tavolino, esigendo allegazioni fattuali concrete e un giudizio di prognosi postuma probabilistica ex ante. Esito: accoglie. Punto: 5.

5. **Cassazione Civile, ordinanza 29 dicembre 2025, n. 34510** — Qualifica come motivazione apparente la sentenza di merito che annulli l'avviso per mancato contraddittorio preventivo senza accertare l'effettivo assolvimento della prova di resistenza. Esito: accoglie in parte. Punto: 10.



Antonio Sansone

Revisore legale

Si occupa di diritto commerciale e tributario, con particolare attenzione alla revisione dei bilanci, alla fiscalità d'impresa e alla governance societaria. Per Metodo Giuridico cura analisi volte a rendere accessibili le dinamiche economico-tributarie anche ai non addetti ai lavori.