Metodo Giuridico
Ius et Ratio
ISSN 3103-7305

RIVISTA GIURIDICA ONLINE • ISSN 3103-7305
NOTA A SENTENZA • DIRITTO E GIURISPRUDENZA

Termine dilatorio e contraddittorio preventivo tributario negli avvisi

La Cassazione Civile ribadisce che la sottoscrizione dell'atto impositivo ante tempus viola l'art. 12, comma 7, dello Statuto e ne determina l'illegittimità anche in caso di notifica successiva.

AV Andrea Vesci Diritto Tributario & Accertamento e Contenzioso 27 Ottobre 2026 Lettura 11 min

SCHEDA APPROFONDIMENTO

TIPOLOGIA CONTRIBUTO
Approfondimento Scientifico

INQUADRAMENTO
Dottrina e Giurisprudenza

PRINCIPIO DI DIRITTO / MASSIMA REDAZIONALE

In tema di contraddittorio procedimentale, il termine dilatorio previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 è violato dalla sottoscrizione dell'atto di imposizione tributaria da parte del funzionario competente anteriore al sessantesimo giorno dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione, poiché in quel momento viene esercitato il potere impositivo, ancorché l'atto sia notificato al contribuente successivamente.

Stato della questione e quadro aggiornato al 27 ottobre 2026: La giurisprudenza di legittimità consolida il principio per cui l'adozione dell'atto impositivo ante tempus consuma il potere accertativo in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, escludendo che la successiva notificazione o la mancata presentazione di memorie da parte della società verificata possano sanare il vizio di nullità.

ABSTRACT (ITALIANO)

Abstract: Con la pronuncia n. 23073 del 2026, la Corte di Cassazione Civile affronta il regime del **termine dilatorio di sessanta giorni** previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, statuendo che la **sottoscrizione dell'avviso di accertamento** da parte del funzionario competente anteriore allo spirare del termine integra di per sé una violazione invalidante. La natura di **dichiarazione recettizia solitaria** dell'atto impositivo comporta che l'esercizio della potestà impositiva si perfezioni al momento dell'emanazione formale, relegando la notifica a mera **condizione integrativa di efficacia**. Ne consegue che il mancato deposito di memorie o l'approssimarsi della decadenza dell'azione fiscale non valgono a sanare la nullità dell'atto emesso in pendenza del contraddittorio endoprocedimentale.

ABSTRACT (ENGLISH)

The Italian Court of Cassation, in judgment no. 23073/2026, rules that the signing of a tax assessment notice by the competent official prior to the expiration of the sixty-day standstill period under Article 12(7) of Law no. 212/2000 entails the invalidity of the tax deed. Since the tax assessment is classified as a solitary receptive act, the exercise of the taxing power is completed upon its formal issuance, while notification remains a mere condition of legal effectiveness. Consequently, neither the taxpayer's failure to submit counter-arguments nor the imminent expiry of the statutory assessment deadline can cure the defect.

Punti Chiave dell'Analisi

01.
Perfezionamento dell'atto impositivo:
La sottoscrizione da parte del funzionario conclude la fase formativa del provvedimento e consuma la potestà accertativa dell'ufficio.

02.
Rilevanza della notificazione:
La notificazione dell'avviso di accertamento costituisce mera condizione integrativa di efficacia estrinseca e non elemento costitutivo dell'atto.

03.
Assorbimento della prova di resistenza:
Nelle verifiche svolte in loco la lesione del termine di sessanta giorni determina la nullità automatica, a prescindere dal concreto deposito di osservazioni.

04.
Inidoneità dell'urgenza decadenziale:
L'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione impositiva non configura un'oggettiva e motivata ragione di urgenza esimente.

01. INQUADRAMENTO DEL CASO E PERFEZIONAMENTO ANTE TEMPUS DELL'ATTO IMPOSITIVO

Con la **Cassazione Civile, sentenza 12 luglio 2026, n. 23073** [1], i giudici di legittimità intervengono su un nodo cruciale relativo al **termine dilatorio e contraddittorio preventivo tributario**. La controversia trae origine dall'impugnazione di un **avviso di accertamento** emesso nei confronti di una società commerciale a seguito di verifiche fiscali svolte in loco e compendiate in un **processo verbale di constatazione** notificato il 24 ottobre 2013. Nonostante la rigorosa previsione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'amministrazione finanziaria provvedeva a formare e sottoscrivere l'atto impositivo già in data 20 novembre 2013, ossia appena ventisette giorni dopo il

rilascio del verbale, affidandolo poi per la notificazione il 20 dicembre e perfezionandosi il recapito per il destinatario il 7 gennaio 2014.

Il giudice tributario d'appello aveva riformato la favorevole sentenza di prime cure, ritenendo superabile l'eccezione difensiva sul presupposto che, al momento dell'effettivo ritiro del plico postale, il termine di sessanta giorni fosse ormai decorso e che la parte contribuente non avesse formulato osservazioni o memorie difensive. Tale statuizione confondeva tuttavia il piano del **perfezionamento procedimentale dell'atto** con quello della mera **efficacia recettizia** della pretesa tributaria. Nel giudizio di cassazione, la difesa della società fallita ha quindi denunciato l'illegittimità dell'avviso per violazione della garanzia statutaria, evidenziando come l'emanazione anticipata pregiudichi la funzione stessa della partecipazione del privato alla determinazione dell'imponibile.

La Suprema Corte, condividendo le conclusioni del Pubblico Ministero, accoglie il ricorso e cassa la decisione impugnata, decidendo la lite nel merito con l'annullamento integrale della pretesa erariale. Nella motivazione si chiarisce che la tutela endoprocedimentale presidiata dallo **Statuto dei diritti del contribuente** non ammette compressioni temporali: l'atto deliberato e sottoscritto dal funzionario competente prima dello spirare dell'intervallo concesso al contribuente è **giuridicamente perfetto ma irrimediabilmente viziato**, senza che rilevi la circostanza che la conoscenza legale sia intervenuta successivamente. La scansione temporale imposta dalla norma risponde infatti a fondamentali canoni di lealtà e trasparenza nell'esercizio della potestà impositiva.

02. TERMINE DILATORIO E CONTRADDITTORIO PREVENTIVO TRIBUTARIO: LA SOTTOSCRIZIONE QUALE ATTO PERFETTO

⧖ 2.1 — L'efficacia del termine di sessanta giorni e la garanzia partecipativa

Il principio cardine su cui poggia l'architettura dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale risiede nella **pausa procedimentale obbligatoria** sancita dall'art. 12, comma 7, dello Statuto. Come già statuito dal collegio nomofilattico della **Cassazione Civile, sentenza 29 luglio 2013, n. 18184** [2], il mancato rispetto dell'intervallo temporale di sessanta giorni dal rilascio del verbale di chiusura determina di per sé l'illegittimità dell'atto impositivo emesso prematuramente. Tale termine non risponde a una vacua prescrizione cronologica o a una mera scansione burocratica, ma concretizza l'espressione diretta dei valori costituzionali di **collaborazione e buona fede** sanciti dagli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, finalizzati al migliore esercizio del potere impositivo mediante il costante confronto bilaterale.

Nel disegno statutario, la fase partecipativa instaura un vero e proprio **diritto soggettivo all'interlocuzione**: il contribuente deve poter esaminare le risultanze istruttorie acquisite dai verificatori, ponderarne i rilievi contabili e trasmettere memorie e chiarimenti documentali che l'ufficio finanziario ha l'obbligo giuridico di valutare prima di assumere una determinazione definitiva. Se l'amministrazione emette l'avviso di accertamento prima che il lasso temporale sia integralmente decorso, consuma anticipatamente la propria potestà accertativa, privando la parte privata della possibilità di indirizzare o ridimensionare la pretesa fiscale attraverso argomentazioni tecniche e difensive. La sanzione dell'invalidità deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale quale rimedio contro una **grave divergenza dal modello normativo**.

L'anticipazione della determinazione impositiva priva dunque il contribuente del suo **spatium deliberandi**. La decisione del 2026 riafferma con nitidezza che il vizio procedimentale non può considerarsi una mera irregolarità formale priva di conseguenze esterne, ma costituisce una causa di **nullità radicale del provvedimento** che inficia l'intero rapporto d'imposta instaurato con la successiva fase contenziosa.

Profilo Procedimentale	Orientamento Formalista / Agenzia	Orientamento Garantista / Cassazione Civile
Momento di emissione	Identificato con la notifica o consegna del plico al contribuente SUPERATO	Identificato con la formale sottoscrizione dell'atto da parte del funzionario CONFERMATO
Ruolo della notifica	Requisito di giuridica esistenza e conclusione del procedimento DISATTESO	Mera condizione integrativa di efficacia estrinseca di un atto già perfetto ACCOLTO
Inerzia del contribuente	Sanatoria del vizio ove non siano state depositate memorie prima della notifica RESPINTO	Irrilevante: il contribuente ha diritto all'intero intervallo di 60 giorni DIRIMENTE

2.2 — Perfezionamento dell'atto vs notificazione: la dichiarazione recettizia solitaria

Il cuore teorico della decisione n. 23073 del 2026 risiede nella netta distinzione concettuale tra il momento in cui l'atto impositivo viene ad esistenza nel mondo giuridico e la successiva fase in cui esso acquista efficacia verso il destinatario. L'amministrazione finanziaria sosteneva che, fino alla consegna del plico al contribuente, l'avviso rimanesse confinato nella sfera meramente interna dell'ufficio, risultando inidoneo a ledere prerogative difensive. I giudici di piazza Cavour respingono categoricamente questa ricostruzione, richiamando la consolidata qualificazione dell'avviso di accertamento quale **dichiarazione recettizia solitaria**. Tale categoria dogmatica identifica atti che non necessitano della cooperazione cognitiva altrui per la loro compiuta conformazione strutturale, ma la cui efficacia dispositiva è subordinata alla notifica unicamente per ragioni di tutela del destinatario.

Ne discende che la sottoscrizione apposta dal funzionario delegato conclude irrevocabilmente l'iter deliberativo e segna l'esercizio autoritativo del potere tributario. In quel preciso istante l'atto cessa di essere *in fieri* e diviene un provvedimento perfetto e immutabile. La notificazione, lungi dal costituire elemento costitutivo della fattispecie impositiva, si atteggia a mera **condizione estrinseca di efficacia**, finalizzata a renderne conoscibile il contenuto prescrittivo entro i termini decadenziali di legge. Come già evidenziato nell'approfondimento di questa rivista dedicato a notifica di atti impositivi e compiuta giacenza [D1], la scissione temporale degli effetti notificatori non trasforma l'attività recettizia in momento genetico dell'atto impositivo, confermando che la validità intrinseca della pretesa va valutata al tempo della sua formale deliberazione.

> *La sottoscrizione dell'avviso consuma la potestà impositiva: la successiva notificazione porta a conoscenza del contribuente un atto già perfetto, la cui illegittimità genetica non può essere sanata dal mero decorso del tempo postale.*

Ammettere che l'ufficio possa confezionare e sottoscrivere l'avviso di accertamento in costanza del termine di sessanta giorni, confidando nei fisiologici tempi di spedizione e recapito per oltrepassare la soglia temporale, vanificherebbe la **finalità protettiva dello Statuto**. Il contraddittorio deve infatti potersi esplicare innanzi a un organo pubblico che conservi intatta la propria libertà decisionale e non di fronte a un funzionario che abbia già formalizzato e protocollato la pretesa fiscale, riducendo l'eventuale interlocuzione postuma a un simulacro privo di utilità reale.

03. RILIEVI SISTEMATICI, ASSORBIMENTO DELLA PROVA DI RESISTENZA E PRASSI DIFENSIVA

3.1 — L'inapplicabilità della prova di resistenza nei controlli in loco

Un passaggio nodale della motivazione della sentenza n. 23073 del 2026 concerne l'esclusione della cosiddetta **prova di resistenza** nelle ipotesi di violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto. Nei procedimenti relativi a tributi armonizzati scaturiti da verifiche a tavolino, la giurisprudenza della **Cassazione Civile, sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823** [3], in ossequio ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, subordina l'annullamento dell'avviso alla dimostrazione che il contribuente avrebbe potuto far valere in sede procedimentale difese non meramente pretestuose. Tale onere probatorio ha talvolta indotto i giudici di merito ad applicare analogicamente il medesimo filtro anche agli accessi e alle ispezioni aziendali.

La Suprema Corte smantella definitivamente tale equivoco interpretativo. Quando l'azione di controllo si è svolta mediante **accesso o ispezione presso la sede aziendale** del contribuente, il legislatore nazionale ha già operato a monte una valutazione legislativa tipizzata circa la necessità del contraddittorio. La sanzione della nullità per mancato rispetto del termine di sessanta giorni è presidiata direttamente dal testo normativo e **assorbe ex ante qualsiasi indagine sull'esito ipotetico** del procedimento. Di conseguenza, il principio generale della strumentalità delle forme viene meno in presenza di una nullità testuale comminata dalla legge primaria.

La ratio di questa rigorosa asimmetria poggia sul fatto che l'intromissione autoritativa dell'amministrazione nella sfera spaziale del contribuente richiede un forte controbilanciamento difensivo. La parte verificata non ha alcun obbligo di dimostrare in giudizio quali memorie avrebbe redatto o come l'ufficio avrebbe potuto modificare la propria determinazione: la **lesione del termine dilatorio legale** è autosufficiente e determina l'invalidità integrale dell'atto impositivo, senza che l'inerzia del contribuente possa in alcun modo sanare la condotta antigiuridica dell'ente impositore.

3.2 — Quali limiti per le ragioni di urgenza e l'imminente decadenza accertativa?

L'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 contempla quale unica deroga all'osservanza del termine dilatorio di sessanta giorni la presenza di **casi di particolare e motivata urgenza**. La prassi dell'amministrazione finanziaria ha frequentemente tentato di ricondurre a tale clausola derogatoria la sopraggiunta vicinanza del termine ordinario di decadenza dell'azione impositiva, specie in prossimità della chiusura dell'anno solare. La giurisprudenza di legittimità ribadisce tuttavia con fermezza l'inammissibilità di una simile equiparazione concettuale.

Le ragioni di urgenza idonee a giustificare l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento devono consistere in **elementi di fatto esogeni e imprevedibili**, che esulino dalla sfera di controllo dell'ente impositore e fuoriescano dalla sua diretta conoscibilità. Il ritardo accumulato dall'ufficio nell'avvio o nella conduzione delle operazioni ispettive rientra nell'ordinaria gestione dell'attività amministrativa e non può in alcun modo essere traslato a detrimento delle garanzie di difesa del contribuente. Considerare l'imminente decadenza quale ragione di urgenza significherebbe legittimare una

deroga permanente al termine dilatorio e contraddittorio preventivo tributario, vanificando la forza vincolante dello Statuto proprio nei momenti di maggiore pressione accertativa.

Inoltre, la Corte precisa che la sussistenza dell'urgenza non si risolve in una mera enunciazione stilistica all'interno dell'atto, ma deve corrispondere a una **realtà fattuale obiettiva e preesistente**, della quale l'amministrazione è onerata di fornire rigorosa prova storica in giudizio. Ove tale presupposto manchi o risulti carente, l'avviso emanato ante tempus resta insanabilmente invalido, attestando il pieno fallimento dell'onere probatorio posto a carico dell'Erario.

> **Regola operativa di giudizio**
>
> L'onere della prova delle ragioni di particolare urgenza grava interamente sull'amministrazione finanziaria: il mero ritardo organizzativo dell'ufficio o l'approssimarsi del 31 dicembre non giustificano l'anticipazione dell'atto impositivo né sanano la nullità dell'avviso sottoscritto ante tempus.

3.3 — Strategie difensive tributarie e distinguishing applicativo

Sul piano della tecnica processuale e dell'impostazione del contenzioso, è necessario operare un rigoroso **distinguishing applicativo** per circoscrivere l'esatta portata del principio enunciato. La tutela rafforzata ex art. 12, comma 7, dello Statuto opera incondizionatamente nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica eseguita presso i locali aziendali del contribuente. Al contrario, **a differenza di** tale contesto garantito, nei controlli a tavolino e nelle indagini finanziarie su conti correnti per tributi non armonizzati, la disciplina statutaria **non trova applicazione** diretta e non sussiste un obbligo generalizzato di pausa procedimentale, salvo che una disposizione settoriale espressamente lo preveda.

Un secondo profilo di differenziazione riguarda la dinamica cronologica: mentre la consegna materiale dell'atto oltre il sessantesimo giorno potrebbe apparentemente suggerire la tempestività dell'iter, la verifica della **data di sottoscrizione interna** dell'atto disvela il vizio di nullità radicale. Per il difensore tributario assume un rilievo decisivo richiedere immediatamente l'accesso al fascicolo amministrativo per verificare la data certa di emanazione e protocollo, formulando tempestiva **eccezione di nullità dell'avviso** nel ricorso introduttivo di primo grado, a pena di decadenza processuale.

La strategia difensiva può essere riassunta nella seguente **check-list operativa per il contenzioso** tributario:

- **Riscontro della tipologia di controllo:** accertare che la ripresa fiscale scaturisca da un accesso, ispezione o verifica nei locali dell'impresa o del professionista, presupposto che radica l'applicazione dell'art. 12, comma 7.
- **Calcolo rigoroso dei termini:** computare i sessanta giorni liberi decorrenti dalla data di rilascio o notifica della copia del processo verbale di constatazione.
- **Verifica della data di sottoscrizione:** esaminare il frontespizio e la sottoscrizione del funzionario delegato; se la data di adozione precede il sessantesimo giorno, eccepire l'emanazione ante tempus.
- **Invocazione dell'assorbimento probatorio:** eccepire l'inapplicabilità della prova di resistenza, evidenziando che l'omessa presentazione di memorie da parte del contribuente non sana il vizio procedimentale.

- **Contestazione delle ragioni di urgenza:** denunciare l'inammissibilità del mero richiamo alla decadenza impositiva o alla fine dell'anno, onerando l'ufficio della prova di fatti eccezionali ed estranei alla sua sfera.

Impostare l'eccezione con tale grado di precisione documentale consente al difensore di precludere all'amministrazione ogni tentativo di sanatoria ex post, imponendo al giudice tributario di dichiarare la **totale caducazione dell'avviso impugnato** sin dalla fase preliminare del giudizio.

04. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE: LA CENTRALITÀ DEL TERMINE DILATORIO NELLO STATUTO

La ricostruzione operata dalla Cassazione Civile con la sentenza n. 23073 del 2026 riafferma il ruolo centrale rivestito dal **termine dilatorio e contraddittorio preventivo tributario** nell'evoluzione del nostro ordinamento. Qualificare l'atto impositivo sottoscritto ante tempus come provvedimento viziato all'origine, a prescindere dalla data di notifica o dall'inerzia difensiva del contribuente, tutela l'essenza stessa della partecipazione amministrativa, impedendo che l'interlocuzione si riduca a un mero adempimento formale privo di concreta incidenza sulla potestà decisionale dell'ente.

Tale approdo nomofilattico assume una valenza prospettica fondamentale anche alla luce delle recenti evoluzioni normative che hanno introdotto l'art. 6-bis della legge n. 212 del 2000, generalizzando il principio del contraddittorio preventivo nell'ordinamento tributario. La rigorosa distinzione tra perfezionamento dell'atto impositivo e mera efficacia recettizia sancita dai giudici di legittimità costituisce un argine invalicabile contro le prassi acceleratorie dell'amministrazione finanziaria, consolidando i principi di affidamento, trasparenza e leale cooperazione sanciti dagli articoli 24 e 97 della Costituzione.

In conclusione, la decisione in commento non si limita a comporre un contrasto esegetico interno alla giurisprudenza, ma fissa una regola di condotta cogente per gli uffici fiscali: il rispetto del termine a difesa è inderogabile e la sottoscrizione anticipata dell'avviso ne determina la nullità insanabile in sede giudiziale.

FONTI UTILIZZATE

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Art. 12, comma 7, Legge 27 luglio 2000, n. 212
— Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali e termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento.

Art. 6-bis, Legge 27 luglio 2000, n. 212
— Principio del contraddittorio generalizzato introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023 nell'ordinamento tributario.

Art. 24, Costituzione della Repubblica Italiana
— Tutela giurisdizionale e inviolabilità del diritto di difesa in ogni stato e grado del procedimento.

Art. 97, Costituzione della Repubblica Italiana

— Principi di buon andamento, correttezza e imparzialità dell'azione della pubblica amministrazione.

GIURISPRUDENZA CITATA

1. **Cassazione Civile, sentenza 12 luglio 2026, n. 23073**

— La sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del funzionario competente prima dello spirare dei sessanta giorni dal rilascio del verbale di chiusura viola il termine dilatorio e determina la nullità dell'atto impositivo, restando irrilevante la notificazione successiva o la mancata presentazione di osservazioni da parte del contribuente. Esito: accoglie il primo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso del contribuente. Punto: § 1, 2.1.

2. **Cassazione Civile, sentenza 29 luglio 2013, n. 18184**

— L'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni ex art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 determina di per sé l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, quale vizio procedimentale derivante dalla lesione del contraddittorio, salvo oggettive ragioni di urgenza che l'ufficio ha l'onere di provare. Esito: rigetta il ricorso dell'Agenzia delle Entrate. Punto: § 2.1.

3. **Cassazione Civile, sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823**

— La violazione del contraddittorio endoprocedimentale comporta l'invalidità dell'atto nei tributi armonizzati subordinatamente all'onere per il contribuente di allegare le difese non meramente pretestuose (prova di resistenza), la quale resta tuttavia assorbita ex lege nelle verifiche in loco disciplinate dallo Statuto. Esito: accoglie il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa. Punto: § 3.1.

DOTTRINA RICHIAMATA

D1. Metodo Giuridico, *Notifica di atti impositivi e compiuta giacenza*. Approfondimento sulla scissione temporale degli effetti della notificazione e sulla qualificazione dell'avviso quale dichiarazione recettizia solitaria efficace solo al perfezionamento della conoscenza legale.

AV

Andrea Vesci

AUTORE • METODO GIURIDICO

Esperto contabile e revisore legale

Si occupa di consulenza aziendale, modelli organizzativi ex D.Lgs. 231/2001 e sistemi di controllo interno. Per Metodo Giuridico analizza le connessioni tra corporate governance, adeguati assetti societari e responsabilità degli enti.