Civile Ord. Sez. 5 Num. 27253 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA
Data pubblicazione: 19/10/2026

Oggetto: Tributi
art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000. accertamento unitario fondato sia su documentazione acquisita in sede di accesso che su indagini bancarie-
notifica ante tempus-
decorrenza del termine dilatorio
- MOTIVI DI URGENZA

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 666 del ruolo generale dell'anno 2024, proposto

Da

FERDINANDA CORICA (c. f. CRC FDN 55M65 A638O) nella qualità di erede di Piccolo Stefano (accettante l'eredità con beneficio d'inventario), rappresentata e difesa dall'avv.to Nicola Verderico, giusta procura speciale allegata al ricorso;

ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore,* rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

controricorrente –

per la cassazione della sentenza n. 4543/10/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, depositata il 25/05/2023, non notificata; udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 ottobre 2026 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

FATTI DI CAUSA

1. Ferdinanda Corica, nella qualità di erede (accettante l'eredità con beneficio di inventario) di Piccolo Stefano, propone ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Corte di Giustizia tributaria di II grado della Sicilia aveva accolto parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 2029/10/2015 della Commissione tributaria provinciale di Messina che aveva accolto il ricorso proposto da Piccolo Stefano avverso avviso di accertamento (n. RJD010100706/2010) con il quale, previo p.v.c. della Gdf, l'Amministrazione, anche a seguito di indagini bancarie sui conti correnti del *de cuius* e dei suoi familiari conviventi (la moglie Ferdinanda Corica e il figlio), aveva contestato, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/73, nei confronti di quest'ultimo, esercente l'attività di commercialista, per il 2005, maggiori compensi da lavoro autonomo non dichiarati a titolo di Irpef, Irap e Iva oltre sanzioni.

2.In punto di diritto, per quanto di interesse, la CGT di II grado - nel riformare la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso per inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 - ha osservato che: 1) infondata era l'eccezione di violazione dell'art. 12, comma 7, cit. per notifica dell'avviso (in data 17 dicembre 2010) prima del decorso del termine dilatorio di sessanta giorni dalla consegna al contribuente del p.v.c. della Gdf in data 19 ottobre 2010; ciò in quanto, nella specie, l'art.12 cit. era inapplicabile con riguardo alla porzione più consistente dell'accertamento fondata unicamente sulle verifiche bancarie ("a tavolino") al di fuori dello studio del contribuente mentre, pur trovando applicazione tale norma, con riguardo alla porzione di accertamento eseguita mediante accesso presso lo studio del contribuente, la notifica dell'avviso ante tempus era giustificata da ragioni di urgenza in considerazione della imminenza del decorso dei termini decadenziali

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non essendo l'approssimarsi della scadenza di tali termini imputabile a ritardi colposi dell'Amministrazione ma a fattori oggettivi estranei alla volontà di quest'ultima, come nella specie, essendo state le procedure di verifica avviate tempestivamente ed essendosi protratte per un oltre un anno per fatti non imputabili ai verificatori (quali ritardi degli istituti di credito nella trasmissione della documentazione bancaria e la mancata collaborazione del contribuente); peraltro, il termine dilatorio non decorreva dal verbale del 19.10.2010 di chiusura delle operazioni ma dal c.d. verbale di acquisizione dei documenti (fotocopie di assegni) posti a fondamento della rettifica, redatto a seguito di accesso presso i locali del professionista; 2) infondata era anche l'eccezione di difetto di contraddittorio atteso che la documentazione bancaria riferibile al Piccolo e ai suoi familiari era stata acquisita nell'ambito della verifica, ed era stato invitato quest'ultimo a giustificare le movimentazioni (accrediti e addebiti) contestate; 3) nel merito, l'appello era parzialmente fondato (con rideterminazione dell'ammontare dei maggiori ricavi non dichiarati in euro 616.152,00 in luogo di euro 1.045.506,00); premesso che, a seguito della pronuncia della Corte costituzionale n. 228 del 2014, la presunzione legale (relativa) di cui all'art. 32 del DPR n. 600/73 era applicabile, con riguardo ai lavoratori autonomi, soltanto con riferimento ai versamenti, nella specie, l'appellato non aveva fornito in merito giustificazioni né in sedi di contraddittorio né in sede giudiziale; 4) infondata era l'eccezione relativa all'assunta inutilizzabilità dei dati raccolti sui conti correnti dei familiari del *de cuius*, conviventi di costui (moglie Ferdinanda Corica e figlio) atteso che il rapporto di coniugio o di parentela, a maggior ragione se unito alla convivenza, legittimava tale indagine senza che il contribuente avesse, nella specie, superato la presunzione legale quanto ai contestati ingiustificati versamenti imputati correttamente a maggiori proventi non dichiarati; 5) quanto poi alla porzione più limitata dell'accertamento fondata sulla documentazione eseguita presso lo studio del contribuente (fotocopie di assegni emessi a favore del Piccolo per un ammontare di euro 89.637,00), i corrispondenti importi non risultavano versati sui conti correnti esaminati né sussisteva alcuna documentazione fiscale a giustificazione degli stessi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

4. La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 e 24 Cost. per avere la CGT di II grado ritenuto infondata l'eccezione di violazione dell'art. 12 cit. sebbene l'avviso in questione non risultasse emesso (neanche per una asserita porzione più consistente dell'accertamento) a seguito di controllo c.d. "a tavolino" bensì a seguito di accesso ispettivo della GDF nello studio del contribuente conclusosi con p.v.c. del 19.10.2010, controllo riguardante non soltanto la documentazione extracontabile rinvenuta presso i locali dell'attività professionale ma anche la contestuale analisi delle movimentazioni finanziarie riscontrate sui conti correnti del *de cuius* Stefano Piccolo e dei suoi familiari (coniuge e figlio) con conseguente necessario rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12 cit. prima di emettere l'atto impositivo (potendo essere notificato quest'ultimo soltanto in data successiva al 18.12.2010 e non già, come nella specie, in data 17.12.2010, soltanto 59 giorni dopo la consegna del p.v.c. del 19.10.2010); in particolare, il giudice di appello avrebbe erroneamente scisso in due parti un accertamento effettuato unicamente ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/73 ritenendo non applicabile l'art. 12, comma 7, alla asserita consistente porzione relativa alle indagini bancarie e giustificata da ragioni di urgenza l'emissione dell'atto *ante tempus* per l'altra porzione di accertamento effettuata presso lo studio del contribuente; sotto altro profilo, ad avviso della ricorrente, la notifica dell'avviso *ante tempus* non poteva essere giustificata- come affermato dal giudice di appello- dal pericolo di non incorrere nella decadenza dal potere accertativo, dovendo l'Agenzia offrire, a giustificazione dell'urgenza, la prova, sulla base di fatti concreti e precisi, che l'emissione dell'avviso in prossimità del maturare dei termini decadenziali fosse dipesa da fattori ad essa non imputabili. Peraltro, in base al principio della scissione degli effetti della notifica, l'Amministrazione avrebbe potuto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

consegnare l'avviso per la notifica al messo notificatore/ufficio postale entro il 31.12.2010 non incorrendo in alcuna decadenza. A ciò si aggiungeva che, nella specie, operava il raddoppio dei termini di decadenza previsto dall'art. 43, comma 3, del DPR n. 600/73, come modificato dall'art. 37, comma 24, del d.l. n. 233/2006, applicabile *ratione temporis* essendo l'ipotesi in questione annoverata tra le fattispecie tributarie penalmente rilevanti (di cui al d.lgs. n. 74 del 2000). Inoltre, ad avviso della ricorrente, diversamente da quanto affermato dal giudice di appello, né la GDF né l'Ufficio aveva mai svolto un contraddittorio precontenzioso con il contribuente al fine di chiarire la natura delle movimentazioni finanziarie contestate. In via meramente gradata, la ricorrente evidenzia l'illegittimità dell'accertamento quantomeno per la parte fondata sulla documentazione extracontabile (fotocopie di assegni e cambiali) rinvenuta presso lo studio del contribuente con recupero dei ricavi non dichiarati pari a euro 89.637,00, non essendo stato rispettato il termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio del p.v.c. di chiusura delle operazioni. La CGT avrebbe sul punto fatto decorrere erroneamente il termine di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, cit. dalla consegna del verbale di verifica giornaliero del 14.9.2009 (mai versato in atti) anziché dal p.v.c. di chiusura rilasciato il 19.10.2010.

1.1.Il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate.

1.2.Con il mezzo in esame la ricorrente denuncia in sostanza la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 per essere stato l'avviso in questione - implicante, ad avviso della ricorrente, un accertamento inscindibile riguardante non soltanto la documentazione extracontabile (fotocopie di assegni e cambiali) rinvenuta presso lo studio del professionista ma anche la contestuale verifica delle movimentazioni bancarie sui conti correnti intestati al contribuente e ai suoi familiari con lui conviventi - emesso *ante tempus*, avuto riguardo come *dies a quo* di decorrenza del termine dilatorio di sessanta giorni previsto ex lege alla data del 19.10.2010 di consegna al *de cuius* del p.v.c. della GDF di chiusura delle operazioni, senza che l'inosservanza di tale termine potesse essere giustificata da ragioni di urgenza, ravvisate dal giudice di appello (quanto all'assunta porzione meno consistente dell'accertamento fondata sulle verifiche presso lo studio del contribuente) nella imminenza del decorso dei termini

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decadenziali dipesa da fatti asseritamente non imputabili all'Amministrazione finanziaria.

1.3.Appare opportuno premettere che la norma in questione, il comma sette dell'art. 12 della legge n. 212, dispone: "7. *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*".

1.4.In generale, il presupposto di applicabilità del complessivo statuto di diritti e di garanzie contemplato dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000, compresa l'applicazione del termine dilatorio di sessanta giorni su cui pure la contribuente si sofferma, è dato dall'accesso, dall'ispezione o dalla verifica nei locali aziendali, in quanto il complesso di diritti e garanzie fa da contrappeso all'invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza, al fine di conformare e adeguare l'interesse dell'Amministrazione alla situazione, come delineata dagli elementi raccolti dall'Ufficio giustappunto grazie alle attività di verifiche, accessi ed ispezioni nei locali (in termini, Cass. n. 8439 del 2017; n. 13588 del 2014; nn. 7957 e 7958 del 2014; n. 8399 del 2013; n. 27200 del 2013); ne consegue che le garanzie in questione sono assicurate esclusivamente al soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica nei locali, e non si estendono al terzo a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento (Cass. 26 settembre 2012, n. 16354); né diritti e garanzie sono operativi se l'amministrazione si avvale di verifiche compiute nei confronti di terzi (Cass. 13 novembre 2013, n. 25515).

1.5.Questa Corte regolatrice, invero, ha avuto ripetutamente occasione di pronunciarsi in materia di omesso rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, ed ha raggiunto un orientamento ormai consolidato che le argomentazioni proposte in questo giudizio dalla ricorrente non inducono a modificare. Si è infatti chiarito che "*in*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" (Cass. SU, 29.7.2013, n. 18184; nello stesso senso, tra le molte, Cass. sez. V, 30.10.2018, n. 27623; più di recente, Cass. sez. VI-V, 23.7.2020, n. 15843; Cass. sez. V, 25.7.2022, n. 23223; Cass. n. 21517 del 2023).

1.6.Quanto alla ratio della norma citata, le S.U. (n. 24823/2015) hanno confermato che il detto termine dilatorio tende a tutelare il contraddittorio a fronte degli elementi raccolti in sede di accesso, con ciò direttamente correlando al principio del contraddittorio la previsione del termine, che trova la sua giustificazione nella possibilità di interlocuzione fra il Fisco e il contribuente, al fine di consentire a quest'ultimo di opporre le sue ragioni e produrre documentazione per evitare l'emissione dell'atto accertativo e/o diminuire la eventuale pretesa tributaria.

In particolare, le sezioni unite di questa Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823; conf., 30 dicembre 2015, n. 26117) hanno stabilito che, per i tributi armonizzati come l'Iva, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso l'invalidità dell'atto, purché, in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto(tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. n. 2875 del 2017; Cass. n. 10030 del 2017; Cass. n. 20799 del 2017; Cass. n. 21071 del 2017; Cass. n. 26943 del 2017); l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è stato escluso, relativamente ai tributi non armonizzati, solo per gli accertamenti cd. a tavolino e, cioè, per quelli derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre Pubbliche Amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (Cass. n. 998 del 2018).

1.7.Nelle sentenze n. 701 e 702 del 2019, la Corte ha espresso i condivisibili principi secondo cui « 1) *l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non*; 2) *il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario*; 3) *per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità*».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Questa Corte ha anche precisato che «se il contraddittorio endo procedimentale è obbligatorio per le imposte armonizzate, ciò tuttavia non implica l'insorgenza di un obbligo dell'Agenzia delle entrate di "audizione" del contribuente, cioè un obbligo di convocazione, soprattutto se mancano del tutto i presupposti da cui l'organo accertatore possa evincere l'intenzione del contribuente di contraddire sugli esiti della verifica. *Il momento di attuazione del contraddittorio trova più facile identificazione nel realizzarsi della fattispecie prevista dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, ossia nel diritto del contribuente, entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dall'ufficio impositore*» (Cass., sez. 5, n. 8472 del 2023; Cass. n. 26969 del 2025).

1.8.Le garanzie previste dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, operano esclusivamente *in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, sia pure accompagnati da contestuali indagini finanziarie avviate per via telematica e con consegna di ulteriore documentazione da parte dell'accertato, prescindono dal fatto che l'operazione abbia comportato contestazione di violazioni fiscali* (Cass. n. 24636 del 2017; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26094 del 2021). Diversamente questa Corte ha precisato che il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 non deve essere rispettato anche nell'ipotesi in cui, dopo la chiusura del processo verbale, l'ufficio proceda autonomamente ad ulteriori verifiche sulla base di una istruttoria interna, quale aggiuntiva ed autonoma attività rispetto all'accesso presso i locali del contribuente medesimo (Cass., sez. 6 - 5, Ordinanza n. 27732 del 30/10/2018).

1.9.Ciò posto, essendo stato l'accertamento in questione - come si evince dal p.v.c. della GDF e dall'avviso allegati al ricorso - condotto a seguito di accesso nello studio del professionista Stefano Piccolo – "*nel corso della cui attività ispettiva*" erano stati espletati, previe debite autorizzazioni, anche controlli finanziari sui conti correnti bancari intestati al *de cuius* e ai suoi familiari – la CGT ha, in primo luogo, in violazione dei richiamati principi, ritenuto di potere

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

scindere in due porzioni di accertamento asseritamente indipendenti, quello che, in effetti, era un unico accertamento, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/73, fondato sia sulla documentazione extracontabile acquisita nel corso dell'accesso che sulle risultanze delle contestuali indagini finanziarie avviate "*nel corso della suddetta attività ispettiva*" senza che queste ultime configurassero una aggiuntiva ed autonoma attività rispetto all'accesso medesimo. Da qui l'erronea affermazione da parte della CGT della inapplicabilità del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, *cit.* alla asserita porzione più consistente di accertamento effettuato "a tavolino" eseguita "al di fuori dello studio del contribuente" mediante verifiche bancarie (limitandone l'applicazione alla asserita porzione fondata sulle veridiche eseguite presso lo studio del contribuente).

Invero, diversamente da quanto affermato dal giudice di appello, l'intero accertamento in questione - effettuato ai sensi dell'art. 39 comma 1, lett. d) del DPR n. 600/73 e conclusosi complessivamente con la redazione di p.v.c. della GDF in data 19.10.2010 - era soggetto al rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7 cit.

1.10.Fondata è anche la sub-censura con la quale la ricorrente - a fronte della pacifica notifica dell'avviso in questione in data 17 dicembre 2010 prima del decorso del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio in data 19.10.2010 del p.v.c. di chiusura delle operazioni - denuncia la insussistenza, nella specie, di specifiche ragioni di urgenza atte a giustificare l'emissione dell'atto impositivo *ante tempus* non essendo le stesse ravvisabili nella imminenza del decorso dei termini decadenziali, potendosi ragionevolmente riconoscere la valenza dell'approssimarsi di tale scadenza soltanto allorquando non sia imputabile a ritardi colposi dell'Amministrazione nell'avvio e nello svolgimento delle procedure di verifica.

1.11.Come ampiamente argomentato nella sentenza delle SS.UU. n. 18184/2013, i casi di "particolare e motivata urgenza" che legittimano la inosservanza del termine si configurano come elemento esterno al contenuto motivazionale dell'atto impositivo che rimane circoscritto "ai presupposti di fatto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ed alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione" (art. 7 comma 1 legge n. 212/2000; art. 42 Dpr n. 600/73; art. 56 Dpr n. 633/72).

Il termine dilatorio in questione, pertanto, è posto nell'interesse di entrambe le parti del rapporto tributario ed una modifica dello stesso -nei limiti in cui è consentita dalla legge- viene a trovare giustificazione in relazione al preminente interesse riconosciuto dalla legge ad una delle due parti: nella specie, la norma considera derogabile il termine, operando un giudizio di prevalenza a favore dell'interesse pubblico, laddove si verifichino ragioni che non consentano alla PA di attendere i sessanta giorni entro i quali il contribuente ha diritto di presentare osservazioni, chiarimenti e documenti. Tali ragioni derogatorie, in quanto pertinenti alla parte pubblica, debbono - secondo il criterio generale della distribuzione dell'onere della prova ex art. 2697 c.c. - essere allegate e dimostrate - in quanto circostanze di fatto - dalla Amministrazione finanziaria, non essendo applicabile il principio processuale di generale rilevabilità "ex officio" delle eccezioni di merito non rimesse dalla legge in via esclusiva alla iniziativa della parte (art. 112 c.p.c.), non venendo in questione nella specie la rilevabilità dei fatti costitutivi principali o secondari del diritto controverso, ma l'accertamento di un fatto presupposto invocato da una delle parti in causa per contraddire alla eccezione di invalidità del provvedimento impositivo (Cass. n. 3142/2014). Spetta all'ufficio "l'onere di provare la sussistenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale (e senza, perciò, che il contribuente subisca alcuna menomazione del diritto di difesa), stabilire l'esistenza di una valida e "particolare" – cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione – ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento" (Cass., sez. un., n. 18184/2013). Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio (Cass. Sez. U, n. 18184 del 20/7/2013; Cass., sez. 5, ordinanza n. 27623 del 30/10/2018; Cass. n. 10388 del 12/4/2019; Sez. 6 - 5,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ordinanza n. 40957 del 2021; Sez. 5, Sentenza n. 29987 del 2022). Il rispetto della regola normativa, nel bilanciamento dei contrapposti interessi, impone all'organo giudicante di accertare la sussistenza o meno delle ragioni d'urgenza, che hanno giustificato la notifica anticipata dell'atto impositivo, secondo un giudizio prognostico ex ante. Il giudizio sull'urgenza in altri termini deve essere relazionato agli elementi che possono prospettarsi prima della notificazione dell'avviso di accertamento, non a quelli posteriori (Sez. 5, Sentenza n. 29987 del 2022).

1.12.Le ipotesi derogatorie sono state a loro volta limitate dalla giurisprudenza di legittimità, che si è preoccupata di segnare l'alveo entro cui l'eccezionale deroga al principio del contraddittorio di fatto non fosse svuotato da ragioni generiche rappresentate dall'Amministrazione finanziaria. A tal fine, si è affermato che in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale, le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, l. n. 212 del 2000, debbono consistere in elementi di fatto che esulino dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescano dalla sua diretta conoscibilità [sicché non possono in alcun modo consistere nella imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa] (Cass., sez. 5, Ordinanza n. 8708 del 2025; nello stesso senso, Cass. 6 aprile 2022, n. 11110; Cass., 16 marzo 2016, n. 5149; 10 aprile 2018, n. 8749; Cass. n. 26918 del 2025).

1.13.Nella specie, il giudice di appello non si è attenuto ai suddetti principi in quanto – peraltro, soltanto con riguardo alla asserita porzione dell'accertamento (ritenuta soggetta all'art. 12, comma 7 cit.) fondata sulle verifiche effettuate presso lo studio del contribuente- ha ravvisato le ragioni di urgenza giustificatrici dell'emissione dell'avviso *ante tempus* nell'assunta imminenza del decorso dei termini decadenziali atteso che "*le procedure di verifica erano state, nella specie, avviate tempestivamente dalla GDF oltre un anno prima della scadenza dei termini decadenziali protraendosi di oltre un anno per fatti non imputabili ai verificatori (quali i ritardi degli istituti di credito nella trasmissione della documentazione bancaria e la mancata collaborazione del contribuente etc.)*"; ciò sebbene non trattavasi di una prova – offerta dall'Amministrazione – di fatti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

concreti e precisi circa la non imputabilità ad essa dell'emissione dell'avviso in prossimità del maturare dei termini decadenziali.

1.14.Quanto, infine, alla individuazione del *dies a quo* di decorrenza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, fondata è anche la sub censura con la quale la ricorrente aggredisce la statuizione della CGT circa, in ogni caso, la asserita necessaria decorrenza di tale termine, non già dal rilascio, in data 19.10.2010, del p.v.c. della GDF di chiusura delle operazioni, ma dal processo verbale di verifica giornaliera del 14.10.2009 in occasione dell'acquisizione dei documenti (fotocopie degli assegni e cambiali) in sede di accesso presso lo studio del contribuente.

1.15.Questa Corte ha affermato che "Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo"(Cass. 2 luglio 2014, n. 15010). Nella detta pronuncia si è precisato che, l'impiego di una locuzione generica come "verbale di chiusura delle operazioni" contenuta nel comma 7, della norma in esame, difatti, comprende tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto, e ciò consegue dall'impiego nel comma 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, pure a fronte di più tipologie di verbali, di una locuzione meramente descrittiva, che ascrive rilievo, di per sé, alla circostanza che il verbale concluda la fase istruttoria di accesso, verifica o ispezione nei locali. Una tale scelta è d'altronde coerente con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui le situazioni soggettive dell'erario possono esaurirsi nell'esercizio imparziale di un potere ad imperatività mitigata, che si arresta all'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed al mero controllo dell'osservanza degli obblighi strumentali dei contribuenti; si è, inoltre, precisato che riconoscere l'esercizio del diritto al contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio che chiuda le operazioni di accesso, verifica o ispezione significa, appunto, determinare le condizioni affinché l'amministrazione possa valutare il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

proprio interesse non soltanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche in base alle osservazioni su di essi rese dal contribuente. Si è peraltro precisato che le garanzie statutarie operano già in fase di accesso, concludendosi anche tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni svolte, e ciò alla stregua delle prescrizioni dell'art. 52, comma 6 decreto IVA ovvero dell'art. 33 decreto sull'accertamento; siffatte, garanzie si applicano anche agli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la citata disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, ed è comunque necessario, anche in caso di accesso breve, redigere un verbale di chiusura delle operazioni (in senso conf. Cass. 2593/14 e Cass. 15624/14), sia perché, anche in caso di "accesso breve", si verifica quella peculiarità che, secondo Cass. sez. unite n. 24823/2015, giustifica, quale controbilanciamento, le garanzie di cui al cit. art. 12, peculiarità consistente nella autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutati a lui sfavorevoli" (Cass. sent. n. 11471/2017; cfr. anche n.18110/16; n.25265/17; n.1007/17; n.8246/18); pertanto, si è ritenuto che "in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione, e solo dal rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7" (Cass., sez. 5, Sentenza n. 7843 del 17 aprile 2015). Da ultimo questa Corte ha affermato il principio di diritto cui questo Collegio intende dare seguito secondo cui : "In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale, redatto ai sensi dell'art. 24 della I. n. 4 del 1929, deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicché, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della I. n. 212 del 2000 dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un'ulteriore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate" (Cass. Sez. 5, Ord. n. 12094 del 08/05/2019; Sez. 5 - , Sentenza n. 11589 del 04/05/2021). Pertanto, la garanzia di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000 n. 212 si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, come prescrive l'art. 52, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633" (Cass., sez. 5, n. 15624 del 2014, da ultimo Cass. n. 19259 del 2017; Cass. n. 5237 del 2026).

1.16.Invero, nella specie, la CGT non si è attenuta ai suddetti principi nell'affermare che, in ogni caso, " *il termine dilatorio dovrebbe farsi decorrere non dal verbale del 19.10.2010 mediante il quale si era dato atto della chiusura delle operazioni con riferimento all'anno fiscale 2005 bensì dal momento in cui si era realizzato il concreto accesso in occasione del quale erano stati acquisiti i documenti (fotocopie degli assegni) posti a base della verifica per l'anno 2005 in occasione del quale veniva redatto e consegnato apposito verbale di acquisizione"*; ciò in quanto, ancorché fosse stato redatto in data 14.10.2009 un processo verbale di acquisizione dei documenti (fotocopie di assegni e cambiali) rinvenuti in sede di accesso nello studio del professionista, avuto riguardo alla complessità dell'accertamento in questione - che constava non soltanto della verifica presso detti locali ma anche dei contestuali controlli finanziari effettuati "*nel corso della cui attività ispettiva*" sui conti correnti intestati al contribuente e ai suoi familiari con esso conviventi – il *dies a quo* di decorrenza del detto termine doveva coincidere con il rilascio in data 19.10.2010 del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

2.Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 43, comma 3, del DPR n. 600/73 e, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame su un fatto controverso e decisivo per il giudizio. In particolare, la CGT di II grado avrebbe erroneamente individuato il termine di decadenza dall'azione accertativa (al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

31.12.2010 anziché al 31.12.2015), operando nella specie, retroattivamente, l'istituto del raddoppio dei termini avendo il contribuente commesso una violazione comportante l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati di cui al d.lgs. n. 74/2000.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. per travisamento della prova in ordine al dies a quo del termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 avendo la CGT di II grado fatto decorrere erroneamente tale termine- anziché dalla consegna in data 19.10.2010 al Piccolo del p.v.c. di chiusura di tutte le operazioni di verifica - dalla presunta consegna al contribuente di un verbale di "verifica giornaliero" del 14.9.2009 (mai versato in atti) di asserita chiusura della verifica riguardante la documentazione extracontabile rinvenuta presso lo studio del contribuente.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. per avere la CGT di II grado rigettato l'eccezione riguardante la violazione del principio del contraddittorio precontenzioso ritenendo che, nel caso di specie, tale interlocuzione risultasse ampiamente svolta dal momento che l'appellato era stato invitato formalmente a giustificare le operazioni bancarie effettuate; ciò sebbene agli atti non risultassero documenti atti a comprovare detta circostanza né l'Ufficio avesse mai rappresentato di avere invitato il contribuente a svolgere il contraddittorio (peraltro, alcuna traccia di tale interlocuzione era presente nella parte motiva dell'avviso).

5. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, della legge n. 212/2000, 32 e 37, comma 3, del DPR n. 600/73 per avere la CGT di II grado rigettato l'eccezione di illegittimità delle indagini bancarie sui conti correnti intestati ai familiari del Piccolo (moglie e figlio) ritenendo sufficiente a giustificare tale controllo il rapporto di parentela sebbene mancasse la prova della riconducibilità dei detti conti al professionista accertato non avendo l'Ufficio dimostrato la loro specifica ed immediata disponibilità da parte di quest'ultimo. Sul punto anche la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

motivazione dell'avviso impugnato era totalmente assente né tale carenza poteva essere colmata dal giudice di appello.

6.L'accoglimento del primo motivo comporta l'assorbimento dei restanti.

7.In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, con cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso originario della contribuente.

8.Le spese dei gradi di merito e quelle del giudizio di legittimità, seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

P.Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese dei gradi di merito, che liquida in complessivi euro 11.000,00 (di cui 200,00 per esborsi) per il primo grado ed euro 13.000,00 (di cui 200,00 per esborsi) per il grado d'appello, oltre 15% per spese generali ed accessori di legge; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 10.700,00, euro 200,00 per esborsi, oltre 15% per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma il 15 ottobre 2026

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale