Civile Ord. Sez. 5 Num. 28499 Anno 2026
Presidente: MACAGNO GIAN PAOLO
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 05/11/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24585/2020 R.G. proposto da:

LUCA ROSELLA, rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Ferdinando Berardi per procura speciale in calce al ricorso;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici a Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 355 del 2020, depositata il 21 gennaio 2020, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 ottobre 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente Luca Rosella dell'avviso di accertamento n. TK3016304694/2014 relativo all'anno di imposta 2009 con cui l'amministrazione finanziaria, a fronte dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi negli anni dal 2007 al 2009, aveva accertato induttivamente, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 55 d.P.R. n. 633 del 1972, un reddito complessivo di euro 30.350, in misura pari al reddito accertato per l'anno di imposta precedente, a sua volta determinato con il metodo sintetico, ai sensi dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973 sulla base delle stesse dichiarazioni del contribuente che, invitato a comparire il 22 marzo 2012, aveva riferito di essere proprietario di un immobile a Roma acquistato il 27 maggio 2009 al prezzo di euro 203.000, di altro immobile a Roma acquistato in precedenza, di un motociclo acquistato nel 2008 e di svolgere attività di termoidraulica e lavori accessori senza partita IVA.

2. La CTP di Roma aveva rigettato il ricorso del contribuente che, a giustificazione delle spese sostenute per gli incrementi patrimoniali aveva preteso che venisse considerata per intero la disponibilità della somma depositata in un conto corrente bancario cointestato con il padre, riconosciuta dall'Ufficio nella sua disponibilità solo per la metà dell'importo.

3. La CTR del Lazio, adita dal contribuente in appello, aveva respinto il gravame e confermato la sentenza di primo grado.

4. Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a sei motivi, e l'Agenzia delle entrate si è difesa depositando il controricorso.

4.1. Successivamente, il 2 ottobre 2026, il contribuente ha depositato memoria illustrativa con cui ha sollevato eccezione di giudicato esterno a

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

seguito della pronuncia, successiva all'introduzione del presente giudizio, dell'ordinanza della Corte n. 5845 del 2023 che ha confermato la sentenza della CTR del Lazio n. 184 del 2020 la quale, con riferimento all'anno di imposta 2008, aveva accertato la sua consistenza patrimoniale al 31 dicembre 2006, considerando nella sua disponibilità per intero l'importo corrispondente ai titoli e fondi depositati nel conto corrente cointestato con il padre e rideterminando il maggior reddito per l'anno 2008, su cui si fonda anche l'accertamento del 2009, in euro 14.137,00, come da documentazione depositata ai sensi dell'art. 372 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente devono essere esaminate l'eccezione di inammissibilità del controricorso e l'eccezione di giudicato esterno sollevate dal ricorrente nella memoria illustrativa.

1.1. L'eccezione di inammissibilità del controricorso dell'Agenzia delle entrate, notificato dopo la scadenza del termine stabilito dall'art. 370 c.p.c., è fondata.

1.2. La norma richiamata, nella formulazione vigente *ratione temporis*, stabilisce che il controricorso deve essere notificato al ricorrente entro venti giorni dalla scadenza del termine stabilito per il deposito del ricorso che, ai sensi dell'art. 369 c.p.c., è depositato in cancelleria nel termine di venti giorni dall'ultima notificazione alle parti contro le quali è proposto.

1.3. Nel caso in esame il ricorso per cassazione è stato notificato all'Agenzia delle entrate mediante p.e.c. il 23 settembre 2020 ed il termine per il suo deposito in cancelleria è scaduto il 13 ottobre 2020 mentre il termine per la notificazione del controricorso è scaduto il 2 novembre 2020. Il controricorso, notificato al ricorrente il 3 novembre 2020 oltre il termine stabilito dall'art. 370 c.p.c., è, pertanto, inammissibile.

1.4. L'eccezione di giudicato esterno è, invece, infondata.

1.5. Con riferimento alla capacità espansiva potenziale del giudicato formatosi fra le stesse parti in relazione ad una determinata annualità di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imposta diversa da quella oggetto del giudizio, la Corte ha ripetutamente affermato il principio, ormai consolidato, secondo cui «In tema di accertamento tributario, l'efficacia di giudicato della pronuncia definitiva, resa tra le stesse parti in relazione ad una determinata annualità d'imposta, estende i suoi effetti anche alle altre, nel caso in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e sono idonei a produrre effetti lungo un arco temporale che comprende più periodi d'imposizione, potendo perciò essere trattati come un unico periodo d'imposta » (Cass Sez. U Cass. n. 13916 del 2006; Cass n. 6953 del 2015; Cass 8291 del 2025).

1.6. Dunque, la sentenza passata in giudicato che accerta il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno di imposta, esplica gli effetti del giudicato esterno nei giudizi relativi ad anni di imposta diversi, pendenti fra le stesse parti con riferimento allo stesso tributo, limitatamente a «quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente». (Cass. n. 8291 del 2025). E si è precisato che «la sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore «condizionante» inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicché, laddove risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (ex plurimis, Cass. nn. 22941 del 2013, 1837 del 2014).» (Cass. n. 14509 del 2016).

1.7. L'estensione dell'autorità del giudicato è riconosciuta, infatti, non all'accertamento dei singoli fatti storici ma all'accertamento di elementi della fattispecie costitutiva o impeditiva della posizione giuridica soggettiva dedotta in giudizio aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

mentre l'autonomia di ciascun periodo di imposta annuale esclude la permeabilità automatica delle soluzioni adottate in altri anni, potendo variare di anno in anno, pur in presenza di fatti storici comuni, l'accertamento degli altri elementi della fattispecie legale e lo spessore delle prove offerte nel singolo giudizio (Cass. n. 15938 del 2025).

1.8. Nel caso di specie, l'accertamento induttivo del reddito relativo all'anno di imposta 2009 a fronte dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del ricorrente è stato compiuto dall'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento alla situazione di fatto rilevata per l'anno di imposta precedente, sul presupposto che la sua capacità contributiva non avesse subito apprezzabili variazioni e grava, quindi, sul contribuente l'onere di provare, per l'anno di imposta in questione, di aver percepito un reddito inferiore. L'accertamento del mero fatto storico relativo alla disponibilità per intero dell'importo corrispondente ai titoli e fondi depositati nel conto corrente cointestato con il padre che aveva portato alla riduzione in giudizio del reddito imponibile dell'anno precedente sul presupposto che fossero stati destinati a coprire la quota di spese per incrementi patrimoniali imputabili a quell'anno, non può fare stato nel presente giudizio ove è necessario valutare le prove specificamente offerte dal contribuente per contrastare tutto il complesso degli elementi costitutivi dell'obbligazione fiscale relativa all'autonomo periodo di imposta oggetto di accertamento.

1.9. L'eccezione di giudicato esterno deve essere disattesa e deve procedersi all'esame dei motivi di ricorso che, per maggiore chiarezza espositiva, possono essere raggruppati in relazione alla comunanza delle questioni esaminando congiuntamente i primi tre motivi e, quindi, congiuntamente il quarto, quinto, sesto motivo.

2. Con il primo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 55 del d.p.r.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

n. 633 del 1972, dell'art. 25 del d. lgs. n. 446 del 1997, del principio del divieto di doppia presunzione, del principio di autonomia dei singoli periodi d'imposta di cui all'art. 7 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 3 d.m. del 10 settembre 1992 per aver la CTR mancato di considerare nella determinazione presuntiva del reddito, ai sensi dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, la complessiva situazione patrimoniale e reddituale del nucleo familiare e, in particolare, il fatto pacifico della disponibilità da parte del contribuente sul conto corrente cointestato con il padre dell'intera somma di euro 177.153 al momento dell'acquisto dell'immobile nel 2009, ritenendo erroneamente che fosse necessaria la prova dell'effettivo impiego della somma per sostenere le spese contestate ed ignorando la presunzione del concorso dell'intero nucleo familiare del contribuente alla formazione del reddito. La CTR avrebbe, poi, errato nel considerare ai fini dell'accertamento sintetico le spese per incrementi patrimoniali sostenute solo negli anni successivi a quelli oggetto di accertamento, in contrasto con il principio di autonomia dei singoli periodi di imposta. In violazione del principio del divieto di doppia presunzione la CTR avrebbe, infine, ritenuto che la disciplina dell'accertamento sintetico potesse essere applicata non solo ai fini della determinazione dell'entità del reddito imponibile ai fini dell'Irpef ma anche per l'accertamento della sua riconducibilità al reddito di impresa ai fini della determinazione della base imponibile dell'Iva e dell'Irpef.

2.1. Con il secondo motivo il ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 e 4 c.p.c., l'illegittimità della sentenza per violazione degli artt. 111 comma 1 della Costituzione, 132 comma 2 n. 4 c.p.c. e 36 comma 2 n. 4 d. lgs. n. 546 del 1992, per aver la CTR espresso una motivazione solo apparente e *per relationem* rispetto alla sentenza di primo grado, della decisione sulle ragioni della inidoneità delle prove offerte dal contribuente per provare di avere la disponibilità dell'intera somma depositata sul conto corrente cointestato con il padre.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.2. Con il terzo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 e 4 c.p.c., l'illegittimità della sentenza per violazione degli artt. 2727, 2728, 2729 e 2697 c.c., 115 e 116 c.p.c., 3 legge n. 241 del 1990 e dei principi relativi all'onere della prova lamentando che la CTR non avrebbe esaminato le prove offerte dal contribuente per dimostrare la esclusiva disponibilità dei titoli e fondi depositati sul conto corrente cointestato con il padre tralasciando di valutare le prove secondo il criterio del prudente apprezzamento e di valutare gli elementi probatori nel loro complesso.

2.3. Il secondo motivo relativo alla nullità della sentenza impugnata per la motivazione apparente sulla prova contraria offerta dal contribuente in relazione alla disponibilità delle somme depositate sul conto corrente cointestato con il padre deve essere trattato in via logicamente prioritaria ed è fondato.

2.4. La CTR ha costruito la stringata motivazione della pronuncia di rigetto del motivo di appello, che sollecitava in modo specifico l'esame della documentazione bancaria prodotta dall'appellante per dimostrare di essere titolare dell'intera somma depositata sul conto corrente cointestato con il padre, richiamando, senza riportarle "*le motivazioni già proposte dalla CTP*" e affermando laconicamente sulla prova relativa alla titolarità delle somme depositate sul conto corrente: "*prova che la Commissione ritiene che non sia stata fornita dall'appellante anche per quanto riguarda l'effettiva consistenza al 31.12.2006 del suo patrimonio, avendo l'Ufficio legittimamente presunto che fossero riferibili al contribuente nella percentuale del 50% gli importi risultanti su conto bancario cointestato con il proprio genitore*".

2.5. Si tratta di una sentenza di appello redatta *per relationem* alla sentenza impugnata che, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte, è valida solo a condizione che dal contesto delle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

argomentazioni svolte emerga una condivisione dell'esito del giudizio di primo grado che sia frutto della valutazione critica dei motivi di gravame.

2.6. Al riguardo, la Corte ha avuto modo di precisare che al giudice di appello non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive -sicché lo stesso ben può aderire alla motivazione della statuizione impugnata ove la condivida, senza necessità di ripeterne tutti gli argomenti o di rinvenirne altri- ma la condivisione della motivazione deve, comunque, essere raggiunta attraverso una autonoma valutazione critica, che deve emergere, sia pure in modo sintetico, dal testo della decisione (Cass. n. 15884 del 2017; Cass. n. 5209 del 2018; Cass. n. 28139 del 2018), mentre risulta viziata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass. n. 28139 del 2018; Cass. n. 14786 del 2016).

Afferma la Corte che, «La sentenza d'appello può essere motivata "per relationem", purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame.» (Cass n. 20883 del 2019).

2.7. In sintesi, la validità della sentenza d'appello motivata *per relationem* al provvedimento che costituisce l'oggetto dell'esame critico proprio del giudizio di impugnazione presuppone un comprensibile richiamo agli atti a cui rinvia, ai fatti allegati dall'appellante e alle ragioni del gravame in modo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tale che emerga dal testo della decisione l'avvenuta autonoma valutazione dell'infondatezza dei motivi di impugnazione.

2.8. Nel caso di specie, la sintetica motivazione della sentenza impugnata richiama, senza neanche riprodurla, la motivazione della sentenza di primo grado che sul punto si era a sua volta limitata ad affermare "*Quanto al contributo paterno, è incontestato che l'ufficio abbia ridotto al 50% il calcolo delle disponibilità finanziare del contribuente proprio alla luce di tale dato di fatto*", senza fare alcun riferimento all'esame e valutazione della documentazione bancaria prodotta dall'appellante a prova contraria rispetto alla presunzione fondata dall'amministrazione finanziaria sulle spese per incrementi patrimoniali sostenute dal contribuente, in forza del richiamo dell'art. 41 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973, all'art. 38 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973.

Dalla lettura combinata della motivazione delle due sentenze non emerge, quindi, in alcun modo l'esito della valutazione della documentazione bancaria prodotta dal contribuente a prova contraria né la sentenza d'appello impugnata mostra di aver preso in considerazione il motivo di appello specificamente formulato sulla questione dal contribuente.

Non è possibile, dunque, evincere dal testo della sentenza che il giudice del gravame sia pervenuto al convincimento della correttezza del *decisum* di primo grado attraverso un'autonoma valutazione del motivo di appello.

Peraltro, la parte di motivazione svolta attraverso il semplice richiamo alla motivazione della sentenza di primo grado, non soddisfa il livello di rigore motivazionale imposto al giudice di merito che è tenuto a dare conto del percorso logico seguito per formare il suo convincimento e per giungere all'affermazione apodittica che l'Ufficio avesse "*legittimamente presunto che fossero riferibili al contribuente nella percentuale del 50% gli importi risultanti su conto bancario cointestato con il proprio genitore*".

Sussiste, pertanto, il difetto di motivazione lamentato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.9. Il primo ed il terzo motivo sono inammissibili nella parte in cui si riferiscono a questioni nuove che non risulta siano state proposte al giudice di merito, come quella relativa alla contestazione della determinazione del reddito di impresa a fini Iva e Irpef sulla base dell'accertamento sintetico e sono assorbiti dall'accoglimento del secondo motivo nella parte relativa alla denuncia della violazione di legge in ordine all'applicazione dell'art. 41 e dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973 e della disciplina generale della prova nell'accertamento dell'esistenza della disponibilità finanziaria volta a giustificare le spese sostenute per gli incrementi patrimoniali contestati.

2.10. Giova, comunque, rammentare che, come risulta dalla stessa ricostruzione della vicenda contenuta nel ricorso, la fattispecie in esame attiene ad un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 55 d.P.R. n. 633 del 1972, nei confronti del contribuente, esercente attività di lavoro autonomo nel settore della termoidraulica, che ha omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi e la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva, negli anni dal 2007 al 2009, con la conseguente possibilità per l'ufficio di avvalersi del metodo di accertamento induttivo del reddito di impresa fondato anche su presunzioni c.d. super semplici.

Le modalità dell'accertamento sintetico mediante il metodo del c.d. redditometro, previste dall'art. 38 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973 nelle ipotesi di rettifica della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente, sono, quindi, state utilizzate dall'amministrazione finanziaria, in forza del richiamo dell'art. 41 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973 al quinto comma dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, solo come indici di riferimento per l'accertamento induttivo del reddito complessivo del contribuente che aveva dichiarato di essere proprietario di immobili e veicoli.

2.11. L'assolvimento dell'onere della prova contraria gravante sul contribuente in relazione alla presunzione fondata sull'entità delle spese sostenute per gli incrementi patrimoniali contestati richiede, comunque, la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dimostrazione in giudizio che le spese per incrementi patrimoniali sono state sostenute con disponibilità finanziarie non soggette a tassazione, risultanti da idonea documentazione, comprovante anche le circostanze sintomatiche del fatto che siano state impiegate per affrontare proprio le spese contestate. E non è, quindi, sufficiente affermare la disponibilità di risorse finanziarie proprie o provenienti da un familiare appartenente allo stretto nucleo familiare sufficienti a giustificare le spese ma è necessario che il contribuente provi, con adeguata documentazione, elementi oggettivi che evidenzino oltre al possesso e alla sua durata, quantomeno la probabilità della loro utilizzazione a sostegno delle spese contestate dall'ufficio (Cass. n. 16098 del 2024 n. 1332 del 2016; Cass. n. 1510 del 2017).

3. Il quarto, quinto e sesto motivo possono essere trattati congiuntamente in quanto attengono alla questione della pretesa nullità dell'accertamento per l'inosservanza dell'obbligo generale di instaurazione del contraddittorio preventivo prima dell'emissione dell'atto impositivo e, in particolare, delle garanzie di contraddittorio e difesa previste dall'art. 12 legge n. 212 del 2000.

3.1 Con il quarto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli art. 24 e 97 della Costituzione, dell'art. 12 comma 7 della Legge n. 212 del 2000 per aver la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso senza osservare il termine dilatorio di sessanta giorni prescritto dalla norma applicabile anche nell'ambito dell'accertamento induttivo fondato sul c.d. redditometro affetto da nullità ove non preceduto dalla richiesta di chiarimenti al contribuente.

3.2 Con il quinto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3, 4,e 5 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 3,24 e 97 della Costituzione, degli artt. 41,47 e 48 della CEDU, degli articoli 10, 12 commi 2 e 7 legge n. 212 del 2000, degli articoli 1,7,e 10 delle legge n. 241 del 1990 per aver la CTR omesso di pronunciare e motivare sulla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

censura di nullità dell'avviso di accertamento mossa dal contribuente per l'inosservanza da parte dell'Agenzia delle entrate dell'obbligo generale del contraddittorio preventivo endoprocedimentale, in violazione delle previsioni richiamate che sanciscono il diritto del destinatario dell'atto impositivo ad essere sentito prima dell'emanazione del provvedimento a tutela del principio costituzionale del buon andamento della pubblica amministrazione e del diritto di difesa.

3.3 Con il sesto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3, 4 e 5 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c. sui motivi di appello relativi alla mancata emissione del processo verbale e al mancato avvertimento al contribuente della facoltà di farsi assistere da un professionista nell'invito a rendere chiarimenti e, comunque, la violazione e falsa applicazione, al riguardo, delle previsioni dell'art. 32 comma 1 d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 24 della legge n. 4 del 1929 e dell'art. 12 comma 2 della legge n. 212 del 2000.

3.4. Nel quarto, quinto e sesto motivo, ove il ricorrente ha cumulato in modo confuso la deduzione di una pluralità di questioni disomogenee in tema di violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo, si censura, in sostanza, la sentenza impugnata per aver ritenuto non necessaria l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento anche all'esito di accertamenti c.d. a tavolino e, in particolare, per non aver ritenuto la nullità dell'atto impositivo a seguito della mancata emissione del processo verbale di constatazione e del mancato avvertimento della facoltà di farsi assistere da un difensore per l'esercizio delle garanzie e del diritto al contraddittorio, ai sensi dell'art. 12 comma 7 legge n. 212 del 2000.

La mancanza del contraddittorio preventivo, limitato all'invito a comparire e produrre documentazione, ai sensi dell'art. 51 d.p.r. 633 del 1972 e

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 notificato il 22 marzo 2012, avrebbe inciso sul suo diritto di difesa, con conseguente nullità dell'atto impositivo.

3.5. La censura relativa alla violazione dell'obbligo generale di instaurazione del contraddittorio preventivo è infondata.

3.6. Secondo l'orientamento consolidato della Corte l'ordinamento, nell'assetto vigente *ratione temporis*, non prevede un obbligo generalizzato di instaurazione del contraddittorio preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria se non per i c.d. tributi armonizzati, come l'Iva, rispetto ai quali, però, il contribuente non può limitarsi a lamentare l'inosservanza del precetto da parte dell'Ufficio ma deve dimostrare, con la c.d. prova di resistenza, che ove fossero state acquisite le sue difese le determinazioni dell'amministrazione finanziaria avrebbe potuto essere diverse.

3.7. Nel caso in esame, trattandosi di accertamento c.d. a tavolino, compiuto ai sensi dell'art. 41 d.p.r. n. 600 del 1973 in mancanza della presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, non si applica la previsione dell'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000.

La norma, in attuazione del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, sancisce, infatti, l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale preventivo con il contribuente solo nell'ambito di accertamenti che facciano seguito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali destinati all'esercizio dell'impresa e le impone, allo scopo, l'osservanza del termine dilatorio di sessanta giorni prima di emettere l'avviso di accertamento per consentire al contribuente di presentare memorie e osservazioni critiche al verbale redatto dai verificatori, a pena di nullità dell'atto impositivo.

E la Corte costituzionale, con la sentenza Corte cost. n. 47 del 2023, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla CTR della Toscana, in riferimento all'art. 3 Cost., dell'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000, nella parte in cui non estende il diritto al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contraddittorio endoprocedimentale a tutte le modalità di accertamento in rettifica dell'Agenzia delle entrate anche se effettuate tramite verifiche "a tavolino", trattandosi di un ambito riservato alla discrezionalità del legislatore a cui spetta il compito di adeguare il diritto vigente attraverso la scelta delle diverse possibili opzioni di bilanciamento dei diversi interessi coinvolti.

3.8. In particolare, sotto il profilo della violazione delle previsioni degli articoli 10 e 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000 per l'emissione dell'avviso di accertamento in difetto di contraddittorio preventivo con il contribuente la giurisprudenza della Corte è ormai consolidata nell'affermare che «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-bis della l. n. 212 del 2000 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e, del d.lgs. n. 219 del 2023, a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-bis del d.l. n. 39 del 2024, convertito con mod. dalla l. n. 67 del 2024), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi cd. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per i soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito.» (Cass. Sez. U n. 21271 del 2025; Cass. Sez. U n. 24823 del 2015; Cass. Sez. U n. 18184 del 2013).

3.9. La giurisprudenza della Corte richiamata ha chiarito, in sintesi, che, sulla base della disciplina vigente *ratione temporis*, nell'ambito dei c.d. tributi armonizzati, come l'Iva, ove è direttamente applicabile la disciplina unionale, vige il principio dell'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo endoprocedimentale dopo il completamento della fase di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

indagine e istruttoria, anche se non previsto dalla disciplina nazionale specifica del tributo, e la sua violazione comporta la nullità dell'atto impositivo non per la semplice e omissione della formalità ma solo ove la violazione del contraddittorio preventivo si sia tradotta in una effettiva e concreta violazione del diritto di difesa del contribuente il quale deve, indicare le informazioni e gli elementi che avrebbe potuto portare a conoscenza dell'Ufficio ove fosse stato ascoltato, potenzialmente idonei a volgere l'accertamento in suo favore secondo una valutazione probabilistica *ex ante* (c.d. prova di resistenza).

3.10. Nell'ambito dei tributi non armonizzati, come le imposte dirette, invece, l'obbligo di contraddittorio preventivo non è generalizzato ma sussiste solo nelle ipotesi specifiche in cui è previsto e regolato dalla normativa nazionale (accertamenti automatizzati, verifiche, accessi presso il domicilio del contribuente etc..) che, giova sottolineare, non lo contempla per l'accertamento d'ufficio, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973, eseguito a tavolino, a fronte della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente (Cass. n. 4958 del 2025). Il richiamo della norma alla previsione dell'art. 38 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973 è, infatti, circoscritto alla possibilità per l'amministrazione finanziaria di rifarsi, nell'ambito dell'accertamento induttivo, ai criteri del metodo di accertamento sintetico riconducibili al c.d. redditometro e non si estende anche alle previsioni procedimentali, come quella relativa all'obbligo di contraddittorio preventivo, introdotta all'art. 38 comma 7 d. P.R. n. 600 del 1973 a partire dall'anno di imposta 2009.

3.11. In sintesi, con riferimento all'accertamento relativo alle imposte dirette non è pertinente il richiamo del ricorrente alla previsione dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio preventivo sancito dall'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000 mentre con riferimento all'accertamento relativo all'Iva, la doglianza del ricorrente in ordine alla violazione della disciplina dell'obbligo di contraddittorio preventivo, svolta senza distinguere tra le

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

diverse pretese impositive, non assolve all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere per determinare un esito diverso del procedimento impositivo.

3.12. Le garanzie previste per il contribuente dall'art. 12 comma 7 legge n. 212 del 2000 solo nell'ambito di accertamenti che facciano seguito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali destinati all'esercizio dell'impresa non possono essere invocate nell'ambito degli accertamenti c.d. a tavolino neanche con riferimento alla necessità dell'avvertimento in ordine alla facoltà di farsi difendere da un professionista o alla necessità della consegna del verbale di constatazione.

3.13. Con riferimento, infine, alla lamentata violazione della previsione dell'art. 24 della legge n. 4 del 1929, secondo cui "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale", la Corte ha chiarito che «la sua redazione non è necessaria ai fini della legittimità dell'avviso di accertamento, atto emesso dall'Amministrazione finanziaria in base alla propria autonoma valutazione del contenuto, ricognitivo o valutativo, del processo verbale, da ritenersi documento extraprocessuale e privo di rilevanza esterna.» (Cass. n. 6244 del 2025; Cass. n. 31120 del 2017).

3.14. Nel caso di specie, dunque, la CTR si è attenuta ai principi richiamati allorché ha disatteso le difese svolte dal ricorrente affermando che " *il contribuente ha eccepito che l'emissione dell'atto impositivo avrebbe violato il disposto dell'art. 12 comma 7 legge 212/2000 in tema di rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, risultando in tal modo impedito al contribuente di esprimere le proprie giustificazioni. Il rilievo è tuttavia infondato, avendo più volte la Corte di Cassazione chiarito che la previsione normativa in esame si riferisce unicamente agli accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei locali destinati dal contribuente all'esercizio della sua attività; non potendosi invece estendere alle ipotesi in cui, come nel caso di specie, si tratti di una verifica c.d. a tavolino(in tal*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

senso Cass. 7690/2014)- la stessa Corte ha altresì affermato che nel nostro ordinamento non sussiste un obbligo generalizzato di attivazione da parte dell'Amministrazione finanziaria di un previo contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, obbligo sussistente per i soli contributi armonizzati (così Cass. Ord. 21767/2018); rimanendo comunque ferma l'esigenza che il contribuente non si limiti ad una eccezione meramente formale, ma dimostri la concreta lesione del suo diritto alla difesa (Cass. SS.UU. 24823/2015)."

Non sussistono, pertanto, né le violazioni di legge lamentate né l'omessa pronuncia sui motivi di appello che la CTR ha implicitamente rigettato adottando una decisione giuridicamente corretta.

4. Il ricorso va, dunque, accolto con riferimento al secondo motivo, parzialmente inammissibili e, per il resto, assorbiti il primo ed il terzo motivo, infondati il quarto, quinto e sesto motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo, dichiara il primo ed il terzo motivo in parte inammissibili e per il resto assorbiti, nei sensi di cui in motivazione, rigetta il quarto, il quinto e il sesto motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, a cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 13 ottobre 2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale