Civile Ord. Sez. 5 Num. 27378 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 20/10/2026

Oggetto: Iva – contraddittorio endoprocedimentale – forma – questionario – prova di resistenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4864/2026 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– ricorrente –

contro

FIOMI CARBURANTI S.a.s. di Fiore Nicola & C., in persona del legale rappresentante *pro tempore* Nicola Fiore, rappresentata e difesa dall'avv. Giuseppina Ferrandina

– controricorrente –

avverso la sentenza n. 3927/2025 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, depositata il 16/12/2025.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 16 ottobre 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – La Fiomi Carburanti S.a.s. di Fiore Nicola & C. impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bari l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva recuperato l'Iva indebitamente detratta per l'anno 2013, oltre ad irrogare le sanzioni di legge: recupero fondato sul rilievo che la società contribuente non aveva dichiarato quali operazioni esenti, alterando così il calcolo del *pro-rata* di detraibilità di cui all'art. 19-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, quelle consistenti nell'esercizio, quale gestore di sala, degli apparecchi di gioco di cui all'art. 110, comma 6, lett. a), Tulp, nonché nella rivendita di biglietti ad estrazione istantanea, operazioni che le avevano procurato il conseguimento di appositi aggi erogati dai concessionari.

2. – Il Giudice di prime cure respinse il ricorso.

3. – La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, investita dell'appello della contribuente, accolse il gravame, evidenziando che era stato violato l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, senz'altro operante per un tributo armonizzato quale l'Iva, ciò che rendeva illegittimo il recupero dell'imposta e, conseguenzialmente, comportava il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

travolgimento delle sanzioni applicate sulla base degli stessi presupposti fattuali della ripresa fiscale.

4. – Avverso tale ultima pronuncia l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, cui la Fiomi Carburanti S.a.s. di Fiore Nicola & C. ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 poiché la sentenza impugnata, in spregio alle coordinate tracciate dalla giurisprudenza di legittimità, ha ritenuto violato l'obbligo del contraddittorio preventivo e conseguentemente annullato l'atto impositivo benché alla contribuente fosse stato notificato, prima dell'emissione dell'avviso, un invito a fornire dati, notizie, chiarimenti e documenti utili ai fini dell'accertamento, e nonostante la società non avesse nulla dedotto in giudizio per dimostrare il superamento della cd. prova di resistenza.

2. – Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 17, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente annullato le sanzioni, facendo discendere questa conseguenza dalla caducazione – ingiusta in virtù di quanto dedotto con il primo mezzo cassatorio – della pretesa impositiva.

3. – I motivi, che per la loro stretta connessione possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati.

3.1. – Premesso che l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. a tavolino, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi armonizzati (Cass., sez. un., n. 24823/2015; Cass. n. 20036/2018), va osservato, come già più volte precisato da questa Corte, che le modalità di realizzazione del contraddittorio non sono a forma vincolata, essendo sufficiente (e necessario) che esso si realizzi in modo effettivo quali che siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocuzione preventiva, come, ad esempio, l'inoltro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di questionari o il riconoscimento dell'accesso agli atti (Cass. n. 20436/2021; Cass. n. 18489/2024).

È stato anche affermato che l'obbligo del contradditorio procedimentale, laddove previsto, è senz'altro assolto mediante quell'interlocuzione con il contribuente che si realizza mediante questionari, il cui «*invio...per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare – giusta i canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria – un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni onde evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario*» (arg. da Cass., n. 10489/2014) e che, dunque, realizza proprio quell'esigenza di interlocuzione preventiva tra amministrazione e contribuente medesimo prevista dalla disciplina in esame (v. anche Cass. n. 2541/2023).

Va peraltro sottolineato, onde meglio precisare i principi appena ricordati, che il questionario, istituto istruttorio contemplato dall'art. 32, comma 1, n. 4, d.P.R. n. 600 del 1973, è sì strumento astrattamente idoneo a soddisfare l'esigenza di un'interlocuzione preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuente, consentendo a quest'ultimo di fornire dati e notizie rilevanti per l'accertamento e così di orientare le determinazioni dell'Ufficio, ma la sua concreta attitudine a realizzare il contraddittorio tra le parti del rapporto tributario deve pur sempre essere oggetto di verifica, caso per caso, da parte del giudice di merito, il quale è tenuto ad accertare che le informazioni acquisite (o da acquisire) con il questionario siano legate alle ragioni del recupero fiscale; solo in questo caso, infatti, potrà dirsi che il contribuente è stato posto nelle condizioni di esporre in modo effettivo il proprio punto di vista sull'esercizio del potere impositivo, non essendo invece sufficiente un qualsivoglia contatto tra le parti che si sviluppi su temi del tutto avulsi dalle circostanze fattuali e dalle valutazioni poste a base della pretesa creditoria dell'amministrazione.

Tale precisazione si pone, del resto, in linea con la giurisprudenza unionale formatosi sull'argomento, secondo la quale ciò che rileva per ritenere rispettato il principio del contraddittorio endoprocedimentale è che i destinatari di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi siano messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (Corte giustizia, 18 dicembre 2008, *Sopropè*, in causa C-349/07; Corte giustizia, 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics*, in causa C-129 e C-130/13).

Sul punto, in conclusione, può enunciarsi il seguente principio di diritto:

«*In ipotesi di accertamenti cd. a tavolino riguardanti tributi armonizzati l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare il contraddittorio endoprocedimentale e tal fine può fare ricorso a qualsiasi strumento che sia in grado di assicurare un'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento tributario. Il questionario previsto dall'art. 32, comma 1, n. 4, d.P.R. n. 600 del 1973 è strumento astrattamente idoneo allo scopo, ma affinché il contraddittorio possa dirsi effettivo, in conformità con i principi unionali affermati dalla Corte di giustizia, è necessario che i dati e le notizie alla cui acquisizione il questionario tende siano concretamente connesse con le ragioni poste a fondamento della ripresa fiscale, solo così garantendosi al contribuente la possibilità di apportare elementi informativi che possano causalmente incidere sulle determinazioni dell'amministrazione*».

3.2. – Sotto altro ma connesso profilo, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel sostenere che nell'ambito dei tributi cd. armonizzati trova piena applicazione il principio di ispirazione eurounitaria secondo cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Tale limite alla rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio deve essere inteso nel senso che «*l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque,*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non puramente fittizi o strumentali» (così la già citata Cass., sez. un., n. 24823/2015).

Tali principi sono stati ulteriormente chiariti in tempi recenti dalle Sezioni unite di questa Corte (Cass., sez. un., n. 21271/2025), che hanno affermato che, con riguardo alla disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-*bis* legge 212 del 2000, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), d.lgs. n. 219 del 2023, come richiamato ed interpretato *ex* artt. 7 e 7-*bis* d.l. n. 39 del 2024, la violazione dell'obbligo di contraddittorio procedimentale, in caso di tributi armonizzati, comporta 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, secondo una valutazione probabilistica *ex ante* spettante al giudice di merito, a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo.

3.3. – La sentenza impugnata, nel ritenere violato l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ha sostenuto che il questionario inviato alla contribuente per consentirle di fornire notizie e chiarimenti ed esibire documenti non fosse sufficiente all'assolvimento di detto obbligo siccome costituente «*un atto meramente istruttorio*», e che lo strumento procedimentale in grado di assicurare la piena estrinsecazione del contraddittorio preventivo fosse l'invito a comparire contemplato dall'art. 5-*ter* d.lgs. n. 218 del 1997; è quindi giunta, sulla sola base della ritenuta mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, ad annullare l'atto impositivo impugnato.

Così facendo, la sentenza d'appello si è posta in evidente contrasto con i principi sopra esposti. L'affermazione secondo cui il contraddittorio va instaurato secondo una modalità specifica e vincolata (segnatamente, l'invito a comparire di cui all'art. 5-*ter* cit.), è errata perché, come visto, è sufficiente allo scopo qualsiasi strumento di carattere partecipativo. L'affermazione per cui il questionario somministrato dall'Ufficio, per il suo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

carattere solamente istruttorio, non integra uno strumento sufficiente al rispetto del contraddittorio è pure errata giacché la natura istruttoria dell'istituto non è incompatibile con la finalità partecipativa che esso è in grado (almeno astrattamente, come si è detto, e salva specifica verifica in concreto) di realizzare, consentendo al contribuente di far valere le sue ragioni e di orientare le determinazioni dell'amministrazione. Infine, la decisione di annullare l'avviso soltanto perché l'obbligo del contraddittorio preventivo non è stato osservato è anch'essa non conforme a diritto, avendo il Giudice d'appello omesso di verificare se la contribuente avesse o meno assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere per determinare un diverso esito del procedimento.

3.4. – Le considerazioni svolte non possono che investire anche la statuizione sulle sanzioni, che la Corte regionale ha ritenuto di annullare in via derivata quale effetto necessariamente conseguenziale dell'annullamento (erroneo, per quanto si è detto) dell'atto impositivo.

4. – In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio, anche per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 ottobre 2026

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale