



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da:

|                           |                  |
|---------------------------|------------------|
| Giuseppe Fuochi Tinarelli | Presidente       |
| Tania Hmeljak             | Consigliere      |
| Lucio Luciotti            | Consigliere      |
| Giacomo Maria Nonno       | Consigliere Rel. |
| Pierpaolo Gori            | Consigliere      |

Oggetto:

|                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| TRIBUTI - ACCISE -<br>AVVISO DI<br>PAGAMENTO -<br>CONTRADDITTORIO<br>- NECESSITÀ.<br>Ud.29/01/2026 CC |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 40/2022 R.G. proposto da:

Agenzia delle dogane e dei monopoli, rappresentata e difesa  
dall'Avvocatura generale dello Stato

-ricorrente-

contro

██████████ rappresentato e difeso dall'avvocato ██████████

-resistente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Campania n. 6208/06/21 depositata il 26/07/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29/01/2026 dal  
Consigliere Giacomo Maria Nonno.

**FATTI DI CAUSA**

1. Con la sentenza n. 6208/06/21 del 26/07/2021, la Commissione  
tributaria regionale della Campania (di seguito CTR) rigettava l'appello  
proposto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (di seguito ADM)  
avverso la sentenza n. 4947/10/19 della Commissione tributaria  
provinciale di Caserta (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso di  
██████████ nei confronti di un avviso di pagamento concernente  
l'omesso versamento delle accise sul gasolio acquistato nell'anno 2012.



1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'avviso di pagamento trovava la sua fonte in un processo verbale di constatazione (di seguito PVC) redatto dalla Guardia di finanza nei confronti della [REDACTED] s.r.l., la quale aveva posto in essere un complesso sistema di frode nel pagamento delle accise: il gasolio veniva dichiarato come destinato all'imbarco quale provvista a bordo delle navi (cd. bunkeraggio) e, invece, effettivamente immesso in consumo, con evasione delle relative imposte.

1.2. Inoltre, la vicenda aveva dato causa ad un procedimento penale che aveva visto tra gli indagati anche l'odierno contribuente, quale amministratore di una delle società coinvolte.

1.3. La CTR respingeva l'appello di ADM evidenziando che: a) la disciplina di cui all'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 era applicabile anche alle accise, giusta il rinvio di cui all'art. 19, comma 4, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico sulle accise - TUA); b) il contraddittorio trovava applicazione anche nei confronti del soggetto non specificamente sottoposto a verifica, ma nei confronti del quale erano emerse, nel corso della verifica, informazioni rilevanti tali da giustificare l'emissione di un avviso di accertamento; c) ne conseguiva che il contribuente avrebbe dovuto essere previamente convocato, con conseguente nullità dell'atto impositivo; d) non era necessario che il sig. [REDACTED] fornisse la cd. prova di resistenza, trovando esclusiva applicazione la disciplina prevista dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000.

2. ADM impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

3. [REDACTED] si costituiva al solo fine di partecipare al giudizio di legittimità, senza depositare controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con l'unico motivo di ricorso ADM deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 12 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 19 del TUA, per avere la CTR



erroneamente ritenuto l'applicazione alla fattispecie del contraddittorio endoprocedimentale previsto dallo statuto del contribuente solo per il caso di verifica, accesso ed ispezione presso il domicilio del soggetto sottoposto a verifica e per avere, altresì, ritenuto l'inapplicabilità della cd. prova di resistenza.

1.1. Il motivo è infondato anche se, ai sensi dell'art. 384, quarto comma, cod. proc. civ., la motivazione della sentenza impugnata va corretta nei termini di seguito precisati.

1.2. L'art. 19, comma 4, del TUA, nella versione applicabile *ratione temporis*, come modificato dall'art. 4 *ter* del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. con modif. nella l. 1° dicembre 2016, n. 225, così recita: «4. Nel rispetto del principio di cooperazione di cui all'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, anche per le ipotesi in cui sono esaminati in ufficio atti e dichiarazioni, entro sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione al destinatario, quest'ultimo può comunicare all'ufficio dell'Agenzia procedente osservazioni e richieste che, salvi i casi di particolare e motivata urgenza, sono valutate dallo stesso ufficio prima della notificazione dell'avviso di pagamento di cui all'articolo 15 del presente testo unico e dell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni di cui agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472».

1.3. La superiore disposizione, pertanto, estende le garanzie procedurali previste dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 anche all'accertamento delle accise, con la particolarità che, con riferimento a tale tributo, dette garanzie vanno applicate anche nel caso di accertamento effettuato presso gli uffici dell'Amministrazione doganale (verifica cd. a tavolino) e non solo nel caso di accesso, ispezione o verifica presso il domicilio del contribuente (cfr. Cass. n. 31631 del 14/11/2023, non massimata).



1.4. In particolare, il contraddittorio endoprocedimentale previsto dall'art. 19, comma 4, del TUA è strutturato secondo le seguenti modalità.

1.4.1. Nel caso di accesso, ispezione o verifica presso il domicilio del contribuente, la disciplina del contraddittorio si articola nelle forme previste dall'art. 12 della l. n. 212 del 2000, non a caso espressamente richiamato. Pertanto, dalla data della comunicazione del PVC di chiusura della verifica ovvero dalla data del verbale comunque rilasciato dai verificatori (cfr. Cass. n. 4726 del 15/02/2023), il contribuente ha sessanta giorni di tempo per poter presentare all'Amministrazione doganale le proprie osservazioni e richieste, di cui l'Ufficio deve tenere conto (senza che, peraltro, ciò integri un obbligo di motivazione, per così dire, rafforzata, previsto dall'ordinamento tributario solo in casi specifici: cfr., da ultimo, Cass. n. 22401 del 04/08/2025).

1.4.2. Decorso il termine di sessanta giorni previsto dalla legge – termine che può essere anche più breve nei casi di particolare e motivata urgenza, a tutela dal pericolo di compromissione del credito erariale, secondo un giudizio prognostico *ex ante*, relazionato cioè ad elementi o fatti emergenti in epoca anteriore e non posteriore alla notificazione dell'avviso di accertamento, la cui sussistenza deve essere dimostrata dall'Amministrazione e vagliata dall'organo giudicante (Cass. n. 29987 del 13/10/2022) –, l'Ufficio può procedere alla notificazione dell'avviso di pagamento o dell'atto di contestazione e/o irrogazione delle sanzioni.

1.4.3. Il menzionato procedimento si applica anche nel caso in cui il personale dell'Amministrazione doganale non abbia proceduto ad accesso, ispezione o verifica presso il domicilio del contribuente, ma abbia acquisito le informazioni necessarie per procedere nei confronti di detto contribuente nell'ambito di una verifica condotta nei confronti di un altro soggetto (o, comunque, *aliunde*) e le abbia esaminate presso i propri uffici.



1.4.4. In tale ipotesi, ai fini del rispetto del procedimento previsto dall'art. 19, comma 4, del TUA, l'Amministrazione doganale deve comunicare al contribuente nei cui confronti siano emersi fatti che inducono a ritenere la sussistenza di elementi di irregolarità, un PVC che indichi specificamente le contestazioni mosse allo stesso; PVC che può coincidere con quello redatto in sede di accesso, ispezione o verifica presso il domicilio di altro soggetto solo a condizione che nello stesso siano indicate le menzionate specifiche contestazioni.

1.4.5. Naturalmente, sebbene il comma 4 dell'art. 19 *cit.* faccia riferimento ad un PVC, nulla vieta che il contraddittorio endoprocedimentale sia introdotto da altro atto equipollente, comunque denominato: ciò che importa, infatti, è il contenuto di detto atto, il quale deve riportare la specifica indicazione dei fatti contestati al contribuente (ed eventualmente – ma non obbligatoriamente, quanto meno per il periodo antecedente all'entrata in vigore della disposizione di cui appresso – anche lo schema d'atto indicato dall'art. 6 *bis*, comma 3, della l. n. 212 del 2000).

1.5. Analogamente a quanto avviene per il contraddittorio di cui all'art. 12 l. n. 212 del 2000, come già detto espressamente richiamato, il mancato rispetto delle garanzie procedurali previste dall'art. 19, comma 4, del TUA e, segnatamente, del termine dilatorio per l'emissione dell'atto impositivo, rende nullo tale atto, indipendentemente dalla necessità di dedurre una prova di resistenza; e ciò analogamente a quanto previsto per l'IVA, altra imposta armonizzata (si vedano Cass. nn. 701 e 702 del 15/01/2019).

1.6. Va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto:

*«In tema di accise, il contraddittorio endoprocedimentale previsto dall'art. 19, comma 4, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 prevede, sia in caso di accesso, ispezione o verifica presso il domicilio del contribuente sia in caso di verifica presso gli uffici dell'Amministrazione doganale, la*



*necessaria comunicazione, al soggetto sottoposto a verifica, di un processo verbale di constatazione ovvero di altro atto equipollente contenente la specifica indicazione dei fatti che si intendono contestare nei suoi confronti. La notificazione dell'avviso di pagamento ovvero dell'atto di contestazione e/o irrogazione sanzioni in assenza di valida instaurazione del contraddittorio ovvero prima della decorrenza del menzionato termine, fatti salvi i casi di particolare e motivata urgenza, comporta la nullità del provvedimento emesso».*

1.7. Nel caso di specie, la CTR ha evidenziato che, a seguito della verifica espletata presso [REDACTED] s.r.l., sono emerse informazioni rilevanti ai fini dell'emissione di un avviso di pagamento nei confronti del sig. [REDACTED] e che il contraddittorio endoprocedimentale nei suoi confronti non è stato espletato, con conseguente nullità dell'avviso di pagamento in quanto emesso in violazione dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, atteso che non ricorrerebbe un'ipotesi di verifica cd. a tavolino.

1.8. In realtà, la verifica nei confronti del sig. [REDACTED] va qualificata proprio come verifica a tavolino, in quanto l'accesso dei verificatori e l'acquisizione di informazioni rilevanti nei confronti del contribuente sono pacificamente avvenuti presso il domicilio di altro soggetto ([REDACTED] s.r.l.); peraltro, la nullità dell'avviso di pagamento, ritenuta dal giudice di appello, sussiste comunque: non già in applicazione dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, ma in ragione della specifica previsione dell'art. 19, comma 4, del TUA.

1.9. Il sig. [REDACTED] infatti, non ha mai ricevuto la notificazione del PVC o di altro atto equipollente, contenente la specifica contestazione dei fatti in virtù dei quali l'Amministrazione doganale ha inteso procedere nei suoi confronti. Né il ricorrente avrebbe dovuto evidenziare le circostanze che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio, atteso che – analogamente a quanto previsto in via generale dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 – la prova di resistenza è richiesta unicamente nel



caso in cui le garanzie del contraddittorio non siano state espressamente formalizzate in una disposizione di legge, qual è in ipotesi il più volte ricordato art 19, comma 4, del TUA.

2. In conclusione, il ricorso va rigettato. Nulla per le spese in ragione della mancata formale costituzione in giudizio del resistente.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 29/01/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

