



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: IVA – controlli a tavolo - contraddittorio endo-procedimentale - fase istruttoria – facoltà per PA – principio di diritto

Francesco Federici - Presidente -

Roberto Succio - Consigliere -

R.G.N.

13441/2024

Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera - Consigliere -

Cron.

Salvatore Leuzzi - Consigliere -

AC -

13/11/2025

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13441/2024 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, in
persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via
Dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –



contro

FALLIMENTO [REDACTED] S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentato e difeso dall'Avv. [REDACTED], elettivamente domiciliata all'indirizzo di posta elettronica certificata [REDACTED]);

– controricorrente e ricorrente incidentale –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana n. 378/3/2024, depositata in data 21/3/2024 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 13 novembre 2025 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. La sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana n. 378/3/2024 rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Prato n.36/2/2021 che aveva accolto il ricorso introduttivo del Fallimento [REDACTED] S.r.l. in liquidazione relativo all'avviso di accertamento IVA 2016.
2. Si legge in sentenza e nelle difese che con l'atto impositivo l'Amministrazione finanziaria richiedeva il pagamento dell'imposta armonizzata ritenuta dovuta dalla contribuente in relazione all'acquisto in data 7.1.2009 di un immobile venduto dalla [REDACTED] S.r.l. al prezzo di euro 11.700,00 al quale era stata erroneamente applicata l'aliquota IVA al 10%. L'Agenzia riteneva che l'immobile accatastato come fabbricato strumentale D7 non avesse destinazione ad uso abitativo e che dovesse quindi applicarsi l'aliquota del 22% con conseguente recupero della differenza in capo alla società.



3. Il giudice di prime cure accoglieva il ricorso introduttivo ritenendo assorbente la questione preliminare della violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo con la contribuente e compensava le spese. Il giudice di seconde cure respingeva gli appelli di entrambe le parti processuali e ribadiva la violazione del contraddittorio endoprocedimentale in ambito IVA, con condanna dell'Agenzia al pagamento delle spese del grado.

4. Avverso la sentenza d'appello l'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione, affidato ad un unico motivo, cui replica la contribuente con controricorso e ricorso incidentale per due motivi, che illustra con memoria.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso principale, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia deduce la violazione dell'art. 41 CDFUE e dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000, poiché la CTR ha statuito l'invalidità dell'avviso di accertamento oggetto di lite per asserita violazione del contraddittorio endoprocedimentale affermando che l'interlocuzione con la contribuente, avvenuta durante la fase amministrativa, sarebbe irrilevante perché avrebbe dovuto aver luogo dopo la conclusione dell'istruttoria; anziché svolgere considerazioni astratte sulla prova di resistenza il giudice avrebbe dovuto tener conto della compiuta interlocuzione, effettivamente avvenuta attraverso il deposito di memoria da parte del fallimento, benché questo poi non avesse impedito l'adozione dell'avviso impugnato.

2. Il motivo è fondato, nei termini che seguono.

Il Collegio innanzitutto osserva che, *ratione temporis*, non trova applicazione nella presente fattispecie l'art. 6-bis della l. 27.7.2000, n. 212, introdotto dall'art.1 del decreto legislativo del 30/12/2023 n. 219, a



norma del quale, a decorrere dal 18.1.2024, è stato introdotto il principio del contraddittorio generalizzato, ossia l'obbligo del contraddittorio tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente per tutti gli atti autonomamente impugnabili.

3. Nel regime precedente, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ove la normativa interna non imponga espressamente all'Amministrazione finanziaria l'obbligo del contraddittorio nella fase amministrativa (cfr. Cass. n.13851 del 2025, conforme a Cass. n.701 del 2019), le Sezioni Unite della Corte (Cass. Sez. Un. 9 dicembre 2015, n. 24823) hanno chiarito che l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito, essendo la previsione dell'art.12, comma 7, L. 212/2000 specificamente applicabile nel triplice caso di accesso, ispezione o una verifica.

Nella disciplina anteriore al 1.1.2024 non sussiste perciò per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino".

4. In tale ambito, ai fini dell'imposta armonizzata, entrata propria dell'Unione Europea, trova però applicazione l'art.41 CDFUE, rubricato "Diritto ad una buona amministrazione", che, specifica il secondo comma, comprende, oltre alla facoltà per ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, e l'obbligo per l'Amministrazione



di motivare le proprie decisioni, «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio».

In altri termini, né l'art.41 CDFUE, né la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE che lo ha interpretato richiedono che il contraddittorio anteriore alla notifica dell'atto impositivo debba essere posto in essere con il contribuente esclusivamente dopo la conclusione della fase istruttoria amministrativa.

5. Del resto, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 116 del 2020 adottata a 30 anni esatti dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, ha ricordato la centralità del procedimento amministrativo come luogo elettivo di composizione degli interessi confliggenti, in quanto è nella sede procedimentale che può avvenire la valutazione sincronica degli interessi pubblici coinvolti e meritevoli di tutela, a confronto sia con l'interesse del singolo operatore economico, sia con ulteriori interessi di cui sono titolari cittadini e comunità, e che trovano nei principi costituzionali la loro previsione e tutela.

6. Va infine tenuto conto che possono essere anche necessari, in determinati casi, temperamenti alla sincronia procedimentale nella valutazione degli interessi coinvolti (cfr. C. St., Ad. Plen., 17 ottobre 2017, n. 8). Principi da rispettare sono la collaborazione e buona fede ex art.1 comma 2 bis della l. n.241/1990 e l'interpretazione qui proposta è anche in linea con la *ratio* sottesa allo schema d'atto della riforma di cui al d.lgs. n.219 del 2023 e all'art.6 bis della legge n.212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), introdotto in attuazione della riforma fiscale di cui alla legge delega n.111 del 2023, norma non applicabile alla presente fattispecie *ratione temporis*, ma utile alla ricostruzione sistematica e all'interpretazione.

7. Alla luce del quadro sopra ricostruito va affermato in diritto che:

«In tema di accertamenti IVA a tavolino, tenuto anche conto di un'interpretazione conforme all'art.41 CDFUE, l'Amministrazione finanziaria



non è vincolata a instaurare il contraddittorio con il contribuente solo alla conclusione della fase istruttoria, potendo farlo secondo collaborazione e buona fede anche quando non è ancora conclusa, perché il procedimento amministrativo è il luogo elettivo di composizione degli interessi confliggenti».

7.1. Tenuto conto di quanto precede e che nella fattispecie non trova applicazione l'art.12, comma 7, L. 212/2000, dal momento che nel caso l'accertamento è pacificamente stato a tavolino, il giudice nella sentenza impugnata erra nell'affermare che «il contraddittorio preventivo si collega, necessariamente, alla completa individuazione della pretesa erariale, quindi deve essere avviato solo una volta che sia conclusa l'istruttoria amministrativa». L'Amministrazione ben poteva svolgere il contraddittorio anteriormente alla conclusione del procedimento amministrativo durante la fase istruttoria, secondo collaborazione e buona fede.

7.2. Ciò è quanto avvenuto nel caso in esame, come accerta lo stesso giudice, laddove riconosce che la contribuente ha presentato memoria scritta nella fase istruttoria amministrativa e la ricorrente precisa che è stata corredata da 7 allegati nei quali il fallimento ha dettagliato le circostanze fattuali e giuridiche per cui aveva ritenuto di applicare l'aliquota agevolata del 10%. Il contraddittorio è perciò pienamente avvenuto in modo trasparente con riferimento al contenuto delle contestazioni che poi hanno portato all'adozione dell'atto impositivo. Ne deriva l'accoglimento del mezzo di impugnazione in disamina.

8. Per effetto dell'accoglimento del ricorso principale, diviene inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse ex art.100 cod. proc. civ. il ricorso incidentale che racchiude due censure relative al regolamento delle spese di lite nei gradi di merito.

8.1. La prima doglianza investe il capo della sentenza d'appello in cui il giudice ha confermato la decisione della CTP di compensare le spese



di lite in asserita violazione degli artt. 132 cod. proc. civ. e 111 Cost., ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ. in quanto la Corte di Giustizia ha rigettato l'appello incidentale, a sua volta fondato sull'insufficiente liquidazione delle spese del giudizio di prime cure, perché non adeguatamente motivato.

8.2. La seconda censura è relativa alla violazione degli artt. 92 cod. proc. civ., 15 d.lgs. 546/92 e D.M. 55/2014 ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere il giudice liquidato gli onorari del grado di appello in misura insufficiente.

In sede di giudizio rescissorio le spese di lite verranno integralmente rideterminate.

9. La sentenza è perciò cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo, a quelli rimasti assorbiti, e per la liquidazione delle spese di lite.

10. Si dà atto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, in presenza di sopravvenuta carenza di interesse, per interpretazione della Corte cui merita dare continuità (v. Cass. n.30202 del 2025), non sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso incidentale incidentale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso principale, inammissibile il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo, a quelli rimasti assorbiti, e per la liquidazione delle spese di lite.



Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 novembre 2025

Il Presidente

Francesco Federici

