

Contraddittorio endoprocedimentale tra dogana e registro: prova di resistenza e nullità “ex lege”

Davide Auriemma

L'ordinanza n. 799/2026 della Corte di Cassazione interviene nuovamente sul tema, particolarmente delicato, del contraddittorio endoprocedimentale in materia doganale e sulla corretta applicazione della cd. “prova di resistenza”, chiarendo quali siano i presupposti perché la sua violazione possa determinare l'invalidità dell'atto impositivo. La pronuncia si inserisce nel solco di un precedente giudizio di legittimità tra le stesse parti e offre l'occasione per ribadire che, pur essendo il contraddittorio un principio generale del diritto unionale, la sua lesione non comporta automaticamente la nullità dell'atto, ma richiede una verifica concreta sull'incidenza che la partecipazione del contribuente avrebbe potuto avere sull’*“an”* o sul contenuto della pretesa.

In questa prospettiva, e senza sovrapporre piani eterogenei, merita essere richiamata anche la recente Cass., Sez. trib., n. 4075/2026, pubblicata il 23 febbraio 2026, resa in materia di imposta di registro, perché – pur in un diverso contesto normativo – consente di mettere a fuoco, per contrasto, la diversa “tecnica” di tutela del contraddittorio e il diverso statuto delle conseguenze invalidanti. In particolare, l'ordinanza sul registro ribadisce la *ratio* del contraddittorio quale presidio sostanziale dell'iter formativo dell'atto nelle ipotesi tipizzate dallo Statuto, valorizzandone la funzione di riequilibrio rispetto all’*“autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente”* e la finalità di *“correggere, adeguare e chiarire (...) gli elementi acquisiti presso i locali aziendali”*, in un'ottica che opera *“non soltanto nell'interesse del contribuente, ma anche della stessa amministrazione finanziaria”*.

Per comprendere la portata del richiamo all'ordinanza, n. 4075/2026 – e quindi il senso del raffronto con il settore doganale – è utile richiamare, sia pur sinteticamente, la fattispecie decisa in materia di imposta di registro, nella quale il contraddittorio è tutelato attraverso una tecnica diversa, tipizzata dallo Statuto e centrata sulla regolarità dell'iter formativo dell'atto. Nel giudizio si discuteva dell'impugnazione di un avviso di rettifica e liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate aveva richiesto una maggiore imposta di registro pari a € 556.603 (oltre accessori) in relazione alla cessione di un ramo d'azienda avente ad oggetto la generazione di energia elettrica e calore. L'operazione prevedeva il trasferimento del ramo dalla cedente alla cessionaria per un corrispettivo complessivo di € 3.000.000, ripartito tra immobili (€ 280.000) e beni mobili (€ 2.720.000), senza indicazione di avviamento. La rettifica era maturata all'esito di una verifica della Guardia di Finanza presso la sede della

cedente, chiusa con processo verbale, nel cui contesto l'Ufficio aveva ritenuto che l'operazione celasse un valore economico ben superiore a quello dichiarato e, applicando il criterio normativo di determinazione dell'avviamento (media dei ricavi del triennio antecedente ex art. 2, comma 4, d.P.R. n. 460/1996), aveva rettificato il valore da € 3.000.000 a € 21.553.443, determinando un avviamento di € 18.553.443.

Ciò che rende la pronuncia particolarmente significativa, tuttavia, è che il contenzioso non ruotava tanto attorno alla correttezza della stima, quanto alla tenuta procedimentale dell'atto: l'avviso era stato notificato *ante tempus*, prima del decorso del termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio del PVC (e in assenza di urgenza), sicché la CTR ne aveva dichiarato la nullità per violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000. Nel ricorso per cassazione l'Agenzia sosteneva, da un lato, che l'imposta di registro – in quanto tributo non armonizzato – non sarebbe soggetta a un obbligo generalizzato di contraddittorio e, dall'altro, che l'attività svolta avrebbe avuto natura “a tavolino”; ma la Corte respinge tali argomenti e ribadisce che, quando ricorre il “triplice caso” di accesso/ispezione/verifica nei locali, l'art. 12, comma 7 opera come garanzia tipizzata: la nullità dell'atto emesso *ante tempus* discende “*di per sé*” (salva urgenza) e la previsione assorbe a monte la prova di resistenza. In questo stesso quadro, la Cassazione affronta anche il tema della obbligazione solidale (art. 57 TUR), chiarendo che la nullità dell'avviso – in quanto vizio “formativo” e obiettivo – opera nei confronti di tutti i coobbligati, anche se solo uno abbia subito l'accesso e ricevuto il PVC.

È proprio questo assetto, “genetico” e non condizionato a verifiche *ex post* sull'utilità delle difese, che rende il raffronto utile per comprendere – per contrasto – la vicenda doganale oggetto dell'ordinanza n. 799/2026.

La vicenda trae origine dall'impugnazione, da parte di Alfa s.r.l., rappresentante doganale indiretto della società Europa s.p.a. (in fallimento), importatrice di riso, di un avviso di rettifica dell'accertamento con cui l'Agenzia delle Dogane aveva richiesto il versamento di maggiori diritti per complessivi euro 73.153,07 a titolo di dazi, IVA e interessi (essendo stata la parte sanzionatoria definita in via agevolata). La contestazione scaturiva dalla revisione di quattro bollette doganali e dall'avvio di un procedimento di controllo e revisione su base documentale, conclusosi con la rettifica delle voci doganali applicabili alla merce importata rispetto a quelle dichiarate.

Nei primi due gradi di merito la contribuente aveva ottenuto l'annullamento dell'atto, sul presupposto della violazione del principio del contraddittorio per inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12 della legge n. 212/2000. Tuttavia, con sentenza n. 8834/2019, la

Corte di Cassazione aveva cassato la decisione d'appello, chiarendo che in materia doganale non trova applicazione la disciplina dello Statuto del contribuente, bensì lo ius speciale di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374/1990. La Corte aveva altresì rilevato che si trattava di accertamenti documentali "a tavolino", ossia "in assenza di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività", e che la CTR non aveva tenuto conto dei principi regolanti il contraddittorio doganale con riferimento alla prova di resistenza. Il richiamo comparativo alla suindicata ordinanza n. 4075/2026 della Suprema Corte aiuta qui a chiarire, in modo particolarmente netto, che l'ordinamento conosce modelli differenti di protezione del contraddittorio: nell'area dello Statuto (art. 12, comma 7), quando ricorre il *"triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività"*, la Corte ribadisce che il legislatore ha già compiuto una valutazione *"ex ante"* sulla centralità della finestra partecipativa, prevedendo la nullità dell'atto in caso di violazione del termine dilatorio; e ciò avviene mediante una previsione che – come l'ordinanza espressamente afferma – *"già, a monte, assorbe la 'prova di resistenza'"*. Proprio per questo, nel modello statutario, la regola è formulata in termini di illegittimità *"di per sé"* dell'atto emesso *ante tempus* (salva l'urgenza), mentre nel modello doganale, come si vedrà, l'invalidità resta condizionata alla dimostrazione di un pregiudizio effettivo e concreto, secondo la logica della prova di resistenza.

In tale sede, la Cassazione aveva affermato un principio destinato a orientare il giudizio di rinvio: in materia doganale, il rispetto del contraddittorio costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, *"che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto a esso lesivo (cfr. Corte di Giustizia CE, sent. 18 dicembre 2008, in causa C-349/07)"*. Tuttavia, la sua violazione è "suscettibile di determinare l'invalidità del provvedimento solo se il contribuente dimostri che il rispetto dello stesso avrebbe condotto ad un risultato diverso, quindi un pregiudizio concreto al proprio diritto di difesa, cd. 'prova di resistenza'". In questo passaggio, l'ordine argomentativo della Corte doganale si colloca in posizione speculare rispetto a quanto Cass. n. 4075/2026 ricostruisce sul versante dell'art. 12, comma 7: lì l'invalidità è agganciata, per scelta normativa, alla violazione del corretto *iter* formativo nelle ipotesi tipizzate; qui, invece, la lesione del principio unionale del contraddittorio diventa rilevante soltanto se, alla luce delle specifiche ragioni prospettabili in sede endoprocedimentale, sia verificabile l'idoneità dell'interlocuzione a incidere sull'"an" o sul contenuto della pretesa.

Nel giudizio di rinvio, la Commissione regionale aveva nuovamente accolto le ragioni della contribuente, ritenendo che la prova di resistenza fosse superata per il solo fatto che il soggetto coobbligato non fosse stato messo in condizione di difendersi sin dall'inizio delle

procedure di rettifica e che la controversia riguardasse una partita di riso solo parzialmente coincidente con quella oggetto di revisione. Inoltre, si osservava che nel caso concreto *“si sarebbero potute esperire analisi non compatibili con il decorso del tempo”*.

L'Agenzia delle Dogane ha quindi proposto ricorso per cassazione, denunciando la violazione dell'art. 384 c.p.c., per inosservanza del principio di diritto già enunciato. La Corte, nel dichiarare fondato il motivo, ha evidenziato che il giudice del rinvio aveva *“palesamente ignorato il principio dispensato dalla Corte di legittimità”*, non procedendo a quella verifica concreta richiesta in tema di prova di resistenza.

Nel ricostruire il quadro normativo applicabile *ratione temporis*, la Cassazione ricorda che la disciplina dell'art. 11 del d.lgs. n. 374/1990, nel testo vigente all'epoca dei fatti (anteriore alle modifiche del 2012), prevedeva specifiche modalità di contestazione amministrativa dell'avviso di rettifica. Peraltro, la Corte sottolinea che tale disciplina, già esaminata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza 20 dicembre 2017, causa C-276/16, Prequì/Italia), era compatibile con il principio unionale del contraddittorio.

Ciò posto, la Corte ribadisce che il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale

“non vuol significare che alle parti del procedimento amministrativo debba richiedersi nella fase endoprocedimentale capacità di critica e valutazione delle complessive allegazioni documentali, pari a quelle demandate all'organo giudiziario in sede processuale, ma che la serietà e pertinenza delle allegazioni del contribuente, qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria all'esito della verifica e prima della notificazione dell'atto impositivo, avrebbero potuto incidere sul 'se' e sul contenuto dell'atto”.

Ed è proprio questo il parametro che delimita la prova di resistenza: *“il principio segna il limite, sul piano speculare, della rilevanza e del contenuto della cd. prova di resistenza, che evidentemente può ritenersi assolta nella misura in cui il contribuente, a ciò onerato, prospetti quelle ragioni che, se prodotte nella fase endoprocedimentale, avrebbero potuto incidere sull'an o sul contenuto dell'atto”*. Il parallelo con l'ordinanza n. 4075/2026, pur senza confondere i due ambiti, rende ancora più intellegibile la differenza di statuto: nell'ordinanza sul registro, la Corte, dopo aver ribadito che l'inderogabilità del contraddittorio nelle ipotesi *“in loco”* è correlata alla specifica *“peculiarità”* delle verifiche, sottolinea che il legislatore,

attraverso l'art. 12, comma 7, ha predisposto un meccanismo nel quale la nullità opera come conseguenza tipica della violazione del termine dilatorio, ossia di una regola che per sua struttura *“già, a monte, assorbe la ‘prova di resistenza’”*. In dogana, invece, l'esistenza del principio (generale e unionale) non si traduce in un automatismo caducatorio, ma impone un vaglio *“serio”* e contestualizzato sulla potenziale incidenza delle difese, secondo una logica che è, per definizione, selettiva e non formale.

Secondo la Cassazione, le argomentazioni della CTR – quali l'affermazione che la prova di resistenza fosse superata *“per la mera constatazione che il soggetto coobbligato non era stato messo in condizione di difendersi sin dall'inizio delle procedure di rettifica”* o il riferimento alla parziale coincidenza tra diverse partite di riso – costituiscono *“mere affermazioni, del tutto avulse dal contesto concreto della controversia e dalla materia discussa nei gradi di merito”*. Inoltre, la Commissione non si era confrontata con la circostanza che la società non avesse contestato in via amministrativa l'avviso di rettifica nel termine di trenta giorni previsto dall'art. 11 nel testo applicabile, elemento che incide direttamente sulla valutazione dell'effettiva lesione del diritto di difesa. Ed è proprio sul tema della coobbligazione che il richiamo a Cass. n. 4075/2026 può arricchire la lettura della pronuncia doganale, mettendo in evidenza – per contrasto – come la diversa costruzione delle conseguenze incida anche sulla *“proiezione”* della tutela sulle posizioni solidali. Nell'ordinanza sul registro, infatti, la Corte affronta espressamente la fattispecie in cui l'obbligazione gravi *“in solido”* e uno soltanto dei coobbligati abbia subito l'accesso, chiarendo che, quando il PVC è posto a fondamento di un atto emanato ante tempus, la nullità non è *“personale”*, ma riguarda l'atto in quanto tale. La ragione è formulata in termini tipicamente *“formativi”*: la violazione dell'art. 12, comma 7, attiene a un *“vizio intrinseco dell'avviso (...) per difetto di un elemento ritenuto dalla legge essenziale al suo corretto iter formativo”*, con un effetto invalidante *“di natura obiettiva, e non soggettiva o personale”*. In coerenza con tale qualificazione, l'ordinanza ribadisce che gli obiettivi del contraddittorio – *“correggere, adeguare e chiarire (...) gli elementi acquisiti presso i locali aziendali”* – *“non possono essere obliterati”* per il solo fatto che a rispondere dell'imposizione sia, *“per vincolo di solidarietà”*, un soggetto diverso da quello che ha subito la verifica; e, soprattutto, ne trae la conseguenza che il vizio può essere dedotto anche dal coobbligato *“senza che (...) debba dimostrare di aver subito un concreto pregiudizio”*. Non a caso, l'ordinanza n. 4075/2026 enuncia espressamente, con rilievo nomofilattico, un principio di diritto secondo cui *“la nullità (...) opera nei confronti di tutti i coobbligati solidali”* e *“non rileva”* che uno solo di essi abbia ricevuto il PVC, sempre che non ricorra urgenza. Tale approdo, proprio perché ancorato a un modello di nullità *ex lege* e a un vizio genetico dell'atto, non è trasferibile automaticamente al settore doganale, nel quale la tenuta dell'atto è filtrata dalla prova di resistenza; ma

consente di evidenziare in modo particolarmente incisivo che, laddove la tutela non è tipizzata come vizio formativo “obiettivo”, la posizione del coobbligato non può esaurirsi nella mera allegazione della mancata interlocuzione, dovendo misurarsi – anch’essa – con la concreta capacità delle difese non svolte di incidere sull’“an” o sul contenuto della pretesa.

Da qui la conclusione:

“dal testo della sentenza qui impugnata, emerge che la commissione regionale non ha operato un appropriato esame degli elementi da cui desumere il superamento della prova di resistenza”.

Il ricorso è quindi accolto, la sentenza cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese.

La pronuncia si segnala per la chiarezza con cui riafferma che il contraddittorio in materia doganale è presidio essenziale e principio generale dell’ordinamento unionale; tuttavia, la sua violazione non comporta automaticamente l’annullamento dell’atto, dovendo il contribuente dimostrare, in concreto, che le difese non esercitate avrebbero potuto ragionevolmente incidere sulla pretesa. Il raffronto con l’ordinanza n. 4075/2026, infine, consente di concludere che la centralità del contraddittorio conosce conseguenze diverse: nel modello tipizzato dello Statuto, la nullità discende “di per sé” dalla violazione del termine dilatorio nelle ipotesi “in loco”, secondo una previsione che “assorbe” la prova di resistenza e che, proprio perché incide sull’essenzialità dell’iter formativo, si proietta come vizio “obiettivo” anche sulle posizioni solidali; nel modello doganale, invece, la tutela resta affidata a una verifica concreta e selettiva, che delimita l’invalidità ai soli casi in cui le difese non svolte, se tempestivamente rappresentate, avrebbero potuto incidere sul “se” o sul contenuto dell’atto, secondo il perimetro tracciato dalla prova di resistenza.