

Contraddittorio endoprocedimentale e prova di resistenza: illegittimo richiedere al contribuente la prova della fondatezza delle proprie difese

Cass. Sez. Trib. 28 maggio 2026, n. 16707 ord. - Hmeljak, pres.; Succio, est.; Cisterna, P.M. (conf.) - Avicola Molisana Srl Unipersonale in liquidazione (avv. Nebbia) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Cassa con rinvio Corte giust. trib. Il grado 27 luglio 2021)

Imposte e tasse - IVA - Regime agricolo - Percentuali di compensazione - Impresa agricola - Soccida semplice - Attività di allevamento - Esternalizzazione attività agricola - Organizzazione aziendale - Tributi armonizzati - Contraddittorio endoprocedimentale - Tributi armonizzati - Prova di resistenza - Accertamento a tavolino - Diritto di difesa - Invalidità dell'atto impositivo.

(Omissis)

FATTO

L'avviso di accertamento n. (OMISSIS), relativo all'IVA e ad altre imposte per l'anno 2010, veniva notificato alla società AVICOLA MOLISANA Srl in liquidazione a seguito di una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza di Campobasso. La verifica, iniziata nel 2009 e conclusasi con la notifica del processo verbale di constatazione il 20 ottobre 2009, aveva riguardato inizialmente gli anni 2007, 2008 e parte del 2009 ed era stata poi estesa ad annualità precedenti. Sulla base delle irregolarità riscontrate, l'Agenzia delle Entrate rilevava che anche per il 2010 la società aveva applicato il regime speciale IVA previsto dall'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, ritenendo di poter usufruire del regime agricolo mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione. L'Ufficio riteneva, tuttavia, che la società non avesse i presupposti per accedere a tale regime agevolato e procedeva pertanto alla rettifica della dichiarazione IVA, recuperando maggiore imposta per Euro 701.983,00 corrispondente alla differenza tra l'IVA detratta e quella ritenuta effettivamente spettante.

La società impugnava l'avviso di accertamento davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso che accoglieva il ricorso.

L'Ufficio proponeva appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Molise, censurando la decisione di primo grado per violazione della disciplina sul contraddittorio, per errata applicazione dell'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2135 c.c., nonché per incongrua liquidazione delle spese processuali.

Nel giudizio di appello la società si costituiva, contestando le argomentazioni dell'Amministrazione finanziaria e ribadendo la legittimità del proprio operato, nonché la rilevanza del mancato contraddittorio in relazione all'IVA, quale tributo armonizzato. La difesa richiamava inoltre la giurisprudenza di legittimità in tema di prova di resistenza e sosteneva la natura agricola dell'attività svolta in base ai contratti di soccida.

La Commissione Tributaria Regionale con la sentenza ora gravata riteneva fondato l'appello dell'Ufficio.

In relazione al contraddittorio endoprocedimentale, il Collegio osservava che, pur trattandosi di tributo armonizzato, la mancata instaurazione del contraddittorio non avesse inciso sull'esito dell'accertamento, poiché la società aveva già ampiamente rappresentato le proprie difese in sede di verifica e nelle fasi successive, senza che ciò avesse potuto determinare un diverso convincimento dell'Amministrazione. Nel merito, la Commissione riteneva insussistenti i presupposti per l'applicazione del regime speciale agricolo, rilevando che la società non disponeva di una propria organizzazione aziendale, di strutture logistiche, di personale dipendente né di beni strumentali, avendo demandato integralmente l'allevamento a terzi tramite contratti di soccida e avendo esternalizzato anche le attività connesse. L'attività svolta veniva pertanto qualificata come priva dei requisiti richiesti per l'esercizio dell'attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. Il Collegio escludeva altresì la violazione del principio di affidamento, rilevando che non vi fosse stato alcun formale avallo da parte dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla legittimità del regime adottato dalla società negli anni precedenti.

Ricorre a questa Corte la contribuente con atto affidato a cinque motivi di ricorso.

Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

DIRITTO

Va esaminato per primo, in quanto logicamente e giuridicamente preliminare, il secondo motivo di gravame con il quale la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 111 Cost., 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992, 132, n. 4, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., lamentando una motivazione apparente, contraddittoria e logicamente incomprensibile, per avere il giudice di appello affermato, in modo incoerente, la non pretestuosità delle ragioni difensive e, al contempo, la loro irrilevanza causale, senza un coerente percorso argomentativo.

Il motivo è infondato.



La sentenza impugnata rende evidenti le ragioni del decidere, risultando quindi la motivazione ben al di sopra del c.d. "minimo costituzionale" (Cass. Sez. Un. n. 8053/2014).

Tornando all'esame dei motivi di ricorso secondo l'ordine di loro proposizione, rileva la Corte che con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, degli artt. 7 e 21-bis della legge n. 241 del 1990 e dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000, deducendo la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di contraddittorio endoprocedimentale. Assume che, trattandosi di tributo armonizzato quale l'IVA, l'obbligo di contraddittorio abbia portata generale e che la Commissione regionale abbia illegittimamente escluso la "prova di resistenza", confondendo la non pretestuosità delle difese con il loro mancato accoglimento da parte dell'Amministrazione.

Il motivo è fondato.

Dalla lettura della pronuncia di appello si evince come il giudice di secondo grado abbia ritenuto violato il contraddittorio endoprocedimentale poiché l'atto impugnato è stato emesso sulla base del PVC della GdF "senza operare alcun ulteriore accesso e controllo diretto finalizzato ad accertare se, medio tempore, fossero intervenute significative variazioni nell'attività poste in essere dall'AVICOLA MOLISANA e senza procedere ad alcun contraddittorio endoprocedimentale".

Pertanto, la pronuncia ha dapprima preso atto della mancata instaurazione del contraddittorio, accertando che esso non ha avuto luogo. Successivamente, sia pur sinteticamente, essa ha ritenuto che poiché l'Ufficio ha utilizzato anche per il periodo d'imposta 2010 (oggetto del presente giudizio) le risultanze del PVC in argomento - avente per oggetto i periodi d'imposta dal 2007 al 2009, con conclusione in data 20 ottobre 2009, come si illustra sia in ricorso sia in controricorso - la parte contribuente avrebbe potuto dedurre in quella sede endoprocedimentale questioni di fatto idonee a incidere sulla fondatezza della pretese qui azionate. Tali elementi in fatto, poiché riguardanti una diversa articolazione del processo produttivo, sussistente - secondo la contribuente - in un autonomo periodo d'imposta (il 2010, qui oggetto del giudizio) che si sosteneva esser stata svolta con proprio personale, diversamente da quanto accadeva nei periodi d'imposta precedenti, ben avrebbero potuto condurre a diverso esito il giudizio di merito.

Orbene, alla luce delle recenti considerazioni esposte da questa Corte nella composizione massimamente nomofilattica, con riguardo ai tributi armonizzati, va ricordato (si veda Cass. Sez. Un. n. 21271/2025) che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino" (come qui è avvenuto, trattandosi di verifica fondata sulle risultanze di indagini finanziarie) 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 modd. 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 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. Ai fini della predetta prova (di resistenza), non è sufficiente che, in giudizio, chi si dolga del mancato espletamento del contraddittorio nella fase amministrativa, si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, invece, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di dette ragioni, valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio, si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto. Anche da ultimo, d'altronde, si è ribadito che spetta al giudice di merito, secondo una valutazione probabilistica ex ante, stabilire se il contribuente abbia assolto l'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 (così sempre Cass. Sez. Un. n. 21271/2025).

Ciò precisato, nella sentenza impugnata si sostiene - senza che possa ritenersi che il giudice abbia demandato tale accertamento all'Ufficio - che "...l'accertamento dell'Ufficio, effettuato "a tavolino", costituì, in realtà, la naturale prosecuzione dei provvedimenti emessi per gli anni pregressi e conseguenti ad una verifica della Guardia di Finanza. Già in sede di verifica e nelle fasi successive il contribuente aveva ampiamente argomentato in merito alla problematica inerente l'attività svolta e la natura commerciale o agricola della stessa, senza tuttavia sortire alcun effetto, di tal che l'ufficio aveva emesso il provvedimento anche per il 2010 e poi costantemente difeso in sede contenziosa la propria tesi".

Orbene, ritiene il Collegio che la valutazione effettuata dalla Commissione regionale riguardo le "deduzioni avanzate dal contribuente" non sia rispettosa dei sopradetti principi.

Al riguardo deve annotarsi che la c.d. "prova di resistenza" non deve certo condurre - in termini probatori - all'annullamento certo dell'atto impositivo, ma molto più semplicemente non deve tradursi in elementi del tutto vacui, puramente fittizi o strumentali. L'affermazione in argomento, però, come espressa dalla sentenza di merito, dimostra di non aver vagliato la non pretestuosità degli argomenti, con ciò avendo in concreto mancato di prendere correttamente in esame la c.d. "prova di resistenza".

Il giudice di appello ritiene invero di attribuire rilevanza al fatto - come già indicato - che "l'accertamento dell'Ufficio, effettuato "a tavolino", costituì, in realtà, la naturale prosecuzione dei provvedimenti emessi per gli anni pregressi e

conseguenti ad una verifica della Guardia di Finanza. Già in sede di verifica e nelle fasi successive il contribuente aveva ampiamente argomentato in merito alla problematica inerente all'attività svolta e la natura commerciale o agricola della stessa, senza tuttavia sortire alcun effetto, di tal che l'Ufficio aveva emesso il provvedimento anche per il 2010 e poi costantemente difeso in sede contenziosa la propria tesi".

Con ciò, la sentenza di appello ha dimostrato di aver richiesto, in realtà, la prova della vera e propria fondatezza nel merito delle argomentazioni del contribuente, con ciò esondando dai limiti entro i quali tali argomentazioni vanno valutate, alla luce dei superiori principi, i quali impongono invece unicamente la valutazione della non pretestuosità degli stessi, che è cosa ben diversa.

Inoltre, operando come appena descritto, la sentenza in concreto ha mancato di esaminare - per l'anno in questione - le deduzioni del contribuente, con ciò venendo meno all'obbligo di valutare la sussistenza o meno della loro pretestuosità.

Di qui la fondatezza della censura.

Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., assumendo la sussistenza di un giudicato esterno formatosi a seguito di precedente pronuncia della Corte di cassazione relativa ad annualità d'imposta antecedente ma fondata su identica fattispecie, avente ad oggetto la qualificazione agricola dell'attività svolta mediante contratto di soccida.

Il motivo è infondato.

Per ciò che concerne le valutazioni giuridiche e non fattuali - come quella in argomento - operate in tema di giudicato esterno, l'interpretazione delle norme giuridiche compiuta dal giudice non può mai costituire limite all'attività esegetica esercitata da altro giudice, la quale, in quanto consustanziale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può incontrare vincoli, non trovando riconoscimento, nell'ordinamento processuale italiano, il principio dello stare decisis (Cass. n. 5822/2024). Invero, per quanto riguarda gli elementi oggetto di valutazione, quali la tipologia di attività esercitata dalla contribuente, vanno applicati i principi generali in tema di giudicato tributario - secondo cui nel processo tributario l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, opera soltanto quando riguardi fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie, i quali, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, abbiano carattere tendenzialmente permanente o pluriennale, non anche ... attenga a elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo (Cass. n. 5766/2021) dovendo ritenersi che il giudizio sulla tipologia di attività di cui si è detto sia ex se destinato a modificarsi a seconda di molteplici eventi che possono interessarla, sotto il profilo giuridico ed economico, costituendo pertanto un elemento variabile nel corso del tempo. Ne deriva che a valutazione operata dal giudice con riferimento a un periodo d'imposta non può assurgere a elemento definitivamente accertato con efficacia di giudicato sui periodi precedenti e successivi.

Inoltre, è ben vero che la giurisprudenza costituzionale, comunitaria ed amministrativa afferma in sintesi la natura "immanente", nel senso precisato, (anche) nell'ordinamento tributario del principio della tutela dell'affidamento legittimo. Nondimeno però ciò dimostra la funzione del principio stesso, a declinarlo nella sua massima estensione, come limite generale anche all'esercizio della potestà di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria: preclusivo, cioè, all'adozione, da parte della stessa, di atti di annullamento d'ufficio o di revoca di precedenti atti, i quali abbiano concretamente determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo e fondata, appunto, sul suo legittimo affidamento. Infatti - posto che i provvedimenti di esercizio dell'autotutela amministrativa, quali provvedimenti discrezionali volti a rimuovere precedenti provvedimenti (ritenuti) illegittimi e/o infondati, richiedono, per la loro adozione, da un lato la valutazione, della sussistenza di un interesse pubblico attuale e concreto (ulteriore rispetto quello del mero ripristino della legalità, ritenuta violata), e, per altro, la valutazione della sussistenza di specifici interessi privati, quale, ad es., quello del destinatario del precedente provvedimento favorevole, che abbia fatto legittimo affidamento e sugli effetti dello stesso - il fatto che sia garantito, nell'ordinamento particolare tributario, un principio "generale" di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede inserisce appieno, ed esplicitamente, anche l'attività amministrativa tributaria nella cornice di garanzie predisposte dal legislatore in favore di tutti gli amministrati. Ne discende che -affermata in generale l'esistenza di un limite siffatto anche nell'ordinamento particolare tributario - l'accertamento della sua violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria nel concreto rapporto tributario determina in siffatti casi, ad esempio, come si è ritenuto, l'illegittimità del provvedimento espressivo di autotutela (così Cass. n. 17576/2002). Tal principio trova applicazione però unicamente ove sia presente un atto amministrativo tipizzato normativamente e diretto per sua natura, ex lege, a regolare la situazione personale, concreta ed attuale di quel contribuente e non è questo, nota la Corte, il caso che ci occupa. Va infatti evitato (Cass. n. 18218/2007) "che il principio dell'affidamento - la cui applicazione presuppone comunque una valutazione caso per caso delle condotte poste in essere dai soggetti del rapporto tributario nel quadro normativo di riferimento - possa servire a legittimare fenomeni elusivi volti ad ottenere risparmi di imposta nel contesto di una serie di atti di per sé consentiti dall'ordinamento a determinati fini ma essenzialmente rivolti ad effetti ulteriori e consequenziali che consentano di aggirare l'imposizione fiscale.

Con il quarto motivo, la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 2135 c.c. e degli artt. 2170 e seguenti c.c., sostenendo che l'attività di allevamento svolta mediante soccida semplice integri attività agricola, indipendentemente dal fatto che l'organizzazione produttiva si avvalga di mezzi, strutture e personale acquisiti tramite contratti onerosi con terzi, e che la Commissione



regionale abbia erroneamente qualificato l'attività come commerciale.

Il motivo in argomento, alla luce della statuizione di cui al primo motivo, è assorbito.

Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 4, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000 nonché la nullità della sentenza per carenza motivazionale, deducendo la lesione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede, in quanto l'Amministrazione finanziaria, in precedenti controlli definiti anche con accertamenti con adesione, aveva riconosciuto la natura agricola dell'attività, senza che la sentenza impugnata fornisse adeguata giustificazione del mutamento di valutazione.

Anche il motivo in argomento, alla luce della decisione in ordine al primo motivo, è assorbito.

Conclusivamente, va accolto il primo motivo di ricorso; il secondo e il terzo motivo sono rigettati; il quarto e il quinto motivo sono assorbiti; la sentenza di appello è cassata limitatamente ai profili di cui al motivo oggetto di accoglimento, con rinvio al giudice del merito che provvederà anche alla liquidazione delle spese di lite del presente giudizio di Legittimità

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbito il quarto e il quinto motivo; rigetta il secondo e il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche in ordine alle spese processuali del presente giudizio di Legittimità.

(Omissis)

