

## **Documento**

**Il contraddittorio endoprocedimentale quale strumento di tutela del  
contribuente a seguito dell'emissione della sentenza di Cassazione,  
SS.UU., n. 19667/2014**

*A cura della Commissione Consultiva Contenzioso Tributario  
dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Siracusa*

**Maggio 2015**

### **Consiglio dell'Ordine**

Massimo Conigliaro	<i>Presidente</i>
Antonino Trommino	<i>Vice Presidente</i>
Letizia Mudò	<i>Segretario</i>
Paolo Cutrona	<i>Tesoriere</i>
Alessandro Abbruzzo	<i>Consigliere</i>
Rosario Bongiovanni	<i>Consigliere</i>
Santina Calafiore	<i>Consigliere</i>
Giuseppe Canto	<i>Consigliere</i>
Carmelo Pappalardo	<i>Consigliere</i>
Sebastiano Passarello	<i>Consigliere</i>
Lucia Sallicano	<i>Consigliere</i>

### **Commissione Consultiva Contenzioso Tributario**

Dino Faranda	<i>Presidente</i>
Stefano Bottaro	<i>Componente</i>
Antonino Cancemi	<i>Componente</i>
Giuseppe Giddio	<i>Componente</i>
Cristina Messina	<i>Componente</i>
Sebastiano Messina	<i>Componente</i>
Salvatore Oddo	<i>Componente</i>
Ruggero Pastorella	<i>Componente</i>

### **Consiglieri Delegati**

Antonino Trommino e Carmelo Pappalardo

## **1. Premessa**

Il contraddittorio, insieme ai principi generali del giusto processo, è un elemento fondamentale della procedura amministrativa ed in particolare di quella tributaria. Il contraddittorio è necessario per contestualizzare la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (di qualsiasi amministrazione sia essa statale quali Agenzia delle entrate, delle dogane ecc., sia degli Enti locali) alla realtà del contribuente verso il quale il provvedimento è indirizzato. L'istituto del contraddittorio aveva trovato - fino ad oggi - la sua "unica" fonte primaria nell'art.10 della Legge 27 luglio 2000 n.212 comunemente nota come Statuto dei Diritti del contribuente, in base al quale *"i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e alla buona fede"* e dovrebbe consentire al contribuente di esercitare "anticipatamente", prima di una eventuale emissione di un provvedimento nei suoi confronti, il diritto di difesa garantito dalla Legge Costituzionale. Infatti, l'art.111 della Costituzione prevede la parità processuale delle parti in qualunque tipo di giudizio ovvero il contraddittorio tra le parti, in condizione di parità. Tale diritto è altresì riconosciuto specificatamente anche dall'ordinamento giuridico comunitario che assegna al contraddittorio la qualifica di diritto fondamentale del contribuente. A tal proposito l'art.1 della Legge 241/90, stabilisce espressamente che l'attività amministrativa (e quindi anche l'attività dell'amministrazione finanziaria nello svolgimento dei propri compiti) venga subordinata ai principi previsti dall'ordinamento comunitario. Ancora, lo stesso Statuto del contribuente nel successivo art.12 individua i diritti e le garanzie riconosciuti ai contribuenti in occasione di attività di accertamento dell'amministrazione Finanziaria. Il comma 7 dell'art.12 in particolare stabilisce che *"nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*. La previsione di tale contraddittorio, durante la fase istruttoria, costituisce espressione del principio di cooperazione tra contribuente e Fisco, cui si ispirano le norme dello Statuto del contribuente, volte a indirizzare il comportamento di entrambi i soggetti del rapporto di imposta verso la corretta applicazione delle disposizioni fiscali.

Tale disposizione, dunque, costituisce principio generale dell'ordinamento giuridico, ai sensi dell'art. 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212, da osservare nello svolgimento dell'attività istruttoria che l'amministrazione è chiamata a compiere ai fini dell'accertamento.

La regola del contraddittorio, inoltre, si inserisce nel quadro del principio costituzionale del diritto di difesa, il quale mira a garantire non soltanto l'uguaglianza delle parti ma, soprattutto, ad assicurare al cittadino la possibilità di esporre e far valere le proprie ragioni e di conoscere le opposte argomentazioni.

## **2. La pronuncia della Corte di Giustizia Europea nella causa C-349/07 - sentenza "Sopropè"**

La "revisione" del rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria è maturata dopo che la Corte di Giustizia Europea si è espressa nella causa C349/07 con la sentenza del 18 dicembre 2008 meglio nota come sentenza "Sopropè" (tra l'altro richiamata nel punto 15.2 della sentenza 19667 di cui si parlerà in seguito). La pronuncia della Corte di Giustizia ha rappresentato una pietra miliare poiché ha sancito quei principi fondamentali che ogni Stato membro deve osservare e fare osservare. Tali principi affermano che: 1) i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi generali dei quali la Corte di Giustizia garantisce l'osservanza <...> fornite dai trattati internazionali sulla tutela dei diritti dell'uomo; 2) il rispetto del diritto di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario e deve trovare applicazione ogni volta che l'amministrazione si proponga di adottare un atto capace di produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario; 3) in forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione; 4) la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o di far valere elementi relativi alla loro situazione personale, tali da far

sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro. Inoltre, fondamentale corollario del diritto del contribuente a contraddire in via preventiva rispetto all'emissione dell'atto impositivo è il dovere per l'amministrazione procedente di motivare l'atto impositivo emanato, anche alla luce delle osservazioni presentate dal contribuente.

E' necessario rammentare che le sentenze interpretative della Corte di Giustizia Europea, derivanti da un rinvio pregiudiziale, hanno valenza non solo per il giudice remittente, il quale è vincolato a darne applicazione, ai fini del giudizio, secondo l'interpretazione data dalla Corte stessa, ma tali sentenze, hanno rilevanza extraprocessuale, in quanto ogni altro giudice è tenuto a farne applicazione per evitare di incorrere in una violazione del diritto comunitario. Tali sentenze, infine, vincolano anche le amministrazioni degli Stati membri che devono necessariamente uniformarsi ai principi contenuti in dette pronunce.

Da quanto detto scaturisce in modo inequivocabile che la giurisprudenza comunitaria della Corte di Giustizia Europea, oltre a vincolare i giudici e le amministrazioni nazionali, esplica i suoi effetti *erga omnes*. Tale assunto è stato ribadito altresì dalla stessa Corte Costituzionale che già nelle sentenze 23 aprile 1985 n.113 e del 18 aprile 1991 n.168 ha precisato che: *"la normativa comunitaria ... entra e permane in vigore nel nostro territorio senza che i suoi effetti siano intaccati dalla legge ordinaria dello Stato"*.

Anche la Corte di Cassazione si era espressa in proposito ed aveva a sua volta stabilito che le sentenze emesse dalla Corte di Giustizia hanno efficacia nei confronti di tutti, applicandosi, non solo alla controversia pendente innanzi il giudice nazionale che ne ha richiesto il rinvio pregiudiziale, ma anche a tutte quelle controversie aventi ad oggetto le stesse questioni di diritto risolte dal giudice comunitario.

Alla luce delle considerazioni sopra espresse, non può non ammettersi una riconosciuta doverosità del contraddittorio anche nella fase amministrativa procedimentale tributaria che, nata e sviluppata in ambito comunitario, viene ora profusa anche nell'ordinamento interno italiano. Inoltre, alla luce di una interpretazione del diritto della Comunità europea, il giusto procedimento amministrativo, che trova legittimazione nei precetti costituzionali di legalità e di imparzialità amministrativa, risulterebbe essere leso dalla mancata adozione dei provvedimenti necessari ad

instaurare un preventivo contraddittorio tra le parti, non potendosi più considerare sufficiente quella tutela giurisdizionale, a cui si è riferita la Consulta ed assicurata *ex post* dall'art. 24 e dall'art. 113 della Costituzione.

L'obbligo di essere interpellato prima dell'adozione di qualsivoglia provvedimento che possa incidere in modo negativo sui propri interessi, nel rispetto del diritto di difesa riconosciuto a ciascuna persona, è stato ulteriormente ribadito quale principio fondamentale del diritto dell'Unione Europea, con le recenti sentenze della Corte di Giustizia del 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-129/14.

**3. La rilevanza dei principi sanciti con la sentenza n.19667/2014 delle Sezioni Unite.** Nonostante il contenuto generale delle prescrizioni citate in premessa, i diritti e le garanzie sanciti dall'art. 12 dello Statuto del contribuente, non sono statuiti da nessuna norma fiscale e pertanto non vengono applicati alle procedure di accertamento relative a qualsiasi tipologia di imposta.

Oggi, tuttavia le SS.UU. con la sentenza n.19667/2014 si sono finalmente espresse sull'argomento, confermando un orientamento giurisprudenziale che si stava tuttavia pian piano formando già da qualche anno (Cass. SS.UU., n.26635/2009; Cass. n.28049/2009; Cass. n.453/2013 e Cass. SSUU. 18184 del 29.7.2013).

Si ricorderà, infatti, come la sentenza della Corte di Cassazione n. 26635 del 2009, riguardante la fattispecie dell'accertamento da studi di settore, stabiliva che *“la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sè considerati, ma nasce procedimentalmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente [...], esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese [...]*”

Questa visione dell'istituto del contraddittorio, quale diritto fondamentale del contribuente, era già riscontrabile anche nella pregressa giurisprudenza di legittimità della Suprema Corte che, sempre

in riferimento agli studi di settore, aveva affermato che il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale ed imprescindibile dei diritti del contribuente anche in assenza di una espressa previsione normativa (Cass, Sez.V, Sentenza 7 febbraio 2008 n.2816).

Ed ancora la Suprema Corte, sempre in tema di studi di settore, ha ribadito che *“è il contraddittorio... l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore”*. Si aggiunga poi che anche l'Agenzia delle Entrate, uniformandosi ai principi sopra richiamati, aveva riconosciuto la necessità degli uffici di invitare il contribuente al contraddittorio nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di collaborazione tra amministrazione finanziarie e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti (Circ.19/E del 14 aprile 2010).

Da sottolineare l'importanza che deve essere attribuita all'atto di indirizzo del Ministro per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2014-2016 del 31 dicembre 2013, contenuto nella circolare 25/E del 6.8.2014, che ha indicato, tra l'altro, le linee direttrici dell'azione di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione fiscale dell'Agenzia delle Entrate assegnando all'Agenzia il compito di presidiare la centralità del rapporto con il contribuente che, nell'ambito dell'attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definatori della pretesa tributaria.

Un adeguato confronto con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'Agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall'altro lato, permette all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli.

La centralità del contraddittorio è stata ulteriormente, sottolineata dalla stessa Cassazione con ordinanza 24739/2013, nella quale ha precisato che il contraddittorio deve avere carattere sostanziale e non solo formale, proprio per la funzione di garanzia che deve avere. La Suprema Corte ha statuito che non risulta possibile considerare quale “contraddittorio” la semplice ricezione di documenti da parte dell'ufficio, pur redigendo a tal fine un verbale di comparizione, denominato appunto “verbale di contraddittorio” e che la mera convocazione per fornire documentazione non

potrà, da sola, assolvere l'onere di contraddittorio preventivo richiesto, necessario per garantire al contribuente un'adeguata informazione circa la pretesa dell'amministrazione finanziaria.

Appare opportuno sottolineare che anche lo stesso legislatore, nel caso di accertamento sintetico del reddito, sia andato incontro all'esigenza del preventivo contraddittorio quale strumento di tutela del contribuente, atteso che, nel novellato art.38 del D.P.R. n. 600/1973, così come modificato dal D.L. 78/2010, convertito con L.122/2010, abbia previsto in capo all'amministrazione finanziaria l'obbligo di convocare il contribuente ed esperire la procedura di accertamento con adesione.

Il nuovo art. 38, co. 7, del D.P.R. n. 600/1973 statuisce che: *“L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*.

Con la sentenza n.19667 del 2014 le SS.UU. della Corte di Cassazione hanno statuito che: *“L'ipoteca prevista dall'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, secondo comma, del medesimo D.P.R., prescritta per il caso in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poiché l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, bensì un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria”*.

La sentenza in commento, inoltre, introduce ancora un importante argomento oggetto di riflessione, statuendo che *“L'affermata inapplicabilità all'iscrizione ipotecaria ex art. 77, D.P.R. n. 602 del 1973, della previsione di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo decreto, non significa tuttavia che l'iscrizione ipotecaria possa essere eseguita per così dire insciente domino, senza che la stessa debba essere oggetto di alcuna comunicazione al contribuente*.

*Proprio in quanto atto impugnabile innanzi al giudice tributario l'iscrizione ipotecaria presuppone una specifica comunicazione al contribuente, l'art. 21, D.Lgs. n. 546 del 1992, prescrive, infatti, che gli atti impugnabili elencati nell'art. 19 del medesimo decreto (e tra questi, come già visto, è enumerata anche l'iscrizione ipotecaria), debbano essere impugnati entro sessanta giorni dalla relativa notificazione.*

*Non solo. L'art. 21-bis della legge n. 241 del 1990 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, e l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. L'art. 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.*

*Tali previsioni normative impongono che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente [...]"*.

Sebbene l'argomento specifico della sentenza n.19667/2014 riguardi la natura dell'iscrizione ipotecaria, dalla stessa è possibile ricavare un principio generale in base al quale incombe sull'amministrazione finanziaria un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi del contribuente. In caso contrario l'atto è nullo. La pronuncia assume particolare importanza perché afferma che il diritto al contraddittorio costituisce principio generale applicabile in qualsiasi procedimento amministrativo tributario.

La questione sottoposta al vaglio delle Sezioni Unite riguardava - come si è detto - la necessità o meno di comunicare preventivamente al contribuente l'iscrizione ipotecaria immobiliare per debiti erariali non pagati.

Da evidenziare, peraltro, che l'obbligo di comunicazione preventiva è stato imposto, rispetto ai fatti di causa, solo successivamente con il DI 70/2011. In sostanza, la sentenza 19667/2014 ha ritenuto che tale obbligo di rendere partecipe il contribuente della possibile pretesa tributaria, era comunque già vigente nell'ordinamento anche prima della modifica normativa. Ciò in considerazione delle previsioni della legge 241/1990 che dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), come del resto già affermato sia dalle stesse Sezioni unite sia dal giudice comunitario.

Tali previsioni normative impongono – secondo la pronuncia - che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente sulla base di un principio generale che ritiene doverosa la comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino. Questa comunicazione costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario, che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati

rigidamente, e solo la notifica dell'atto impugnato può costituire prova del rispetto del termine di impugnazione.

La comunicazione è quindi strutturalmente funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico a una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione.

Dopo aver esaminato le varie disposizioni che si sono susseguite nel corso degli anni, che hanno via via disposto forme “obbligate” di contraddittorio, secondo la sentenza in esame la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una «decisione partecipata» mediante la promozione del contraddittorio tra amministrazione e contribuente anche nella «fase precontenziosa» o «endoprocedimentale», al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili.

Come già esposto in precedenza, il rispetto del diritto di difesa ovvero del diritto di ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce *ab origine* un principio fondamentale del diritto dell'Unione europea. Da tutto ciò la conseguenza che, in assenza di tale preventivo contraddittorio, l'atto deve ritenersi nullo.

Questa interpretazione fornita con la sentenza 19667/2014 non può che essere condivisa in quanto il diritto al contraddittorio deve essere oltre che “processuale” anche “procedimentale” poiché questa è l'interpretazione più corretta in quanto più uniforme al diritto di azione e di difesa riconosciuto al contribuente, cui deve necessariamente tendere anche l'interpretazione costituzionale. Questa è l'unica interpretazione che può essere fondata sulla base dei precetti costituzionali di *ragionevolezza, legalità ed imparzialità* dell'azione amministrativa. Dopo quanto statuito dalle SS.UU della Cassazione, non è più possibile subordinare l'applicazione del principio del contraddittorio preventivo, ad una mera facoltà dell'amministrazione finanziaria, e ciò non solo per palese violazione di diritti costituzionalmente garantiti, ma altresì dei principi comunitari (cui peraltro la normativa in tema di IVA deve sottostare), ma anche perché ciò significa privare il diritto al contraddittorio del suo contenuto essenziale.

In ultimo, occorre evidenziare che la Sesta Sezione Civile della Corte di Cassazione, al fine di dirimere la annosa questione dell'obbligo di contraddittorio per gli accertamenti a tavolino, con recentissima ordinanza n. 527 del 14.01.2015, ha rimesso la decisione alle Sezioni Unite, e si attende in tal senso una pronuncia definitiva.

Inoltre si vogliono portare all'attenzione le seguenti sentenze di merito pronunciate delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali che si stanno via via uniformando ai principi fondamentali sopra enunciati.

Si vedano in proposito: Ctr Lombardia n. 4517/38/14 che afferma la nullità dell'avviso di accertamento conseguente al questionario, se l'ufficio non ha emesso il Pvc:

*“E' illegittimo per difetto di motivazione l'atto impositivo emesso senza l'instaurazione del contraddittorio procedimentale, in quanto l'impedita enunciazione delle ragioni difensive da parte del contribuente determina il mancato perfezionamento dell'adeguata replica dell'ente impositore in grado di conferire fondatezza alla pretesa (Nel caso di specie il contribuente risultava destinatario di un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2008. L'ente impositore, che pure invocava la fondatezza della pretesa, non aveva considerato che la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente aveva determinato l'impedita enunciazione delle sue ragioni difensive e il mancato perfezionamento di un'adeguata replica in grado di conferire fondatezza alla pretesa)”.*

Ctp di Vicenza, sentenza n 688/69/14, per cui nel caso di accertamenti bancari, l'amministrazione finanziaria è tenuta a formalizzare al contribuente la chiusura dell'attività di controllo per evitare la nullità dell'atto impositivo per violazione del principio del contraddittorio procedimentale:

*“La inosservanza del contraddittorio procedimentale prima della notificazione di un atto impositivo, con violazione di un principio fondamentale del diritto comunitario e nazionale, determina la invalidità dell'atto stesso. Il principio dell'obbligo del contraddittorio, invero, costituisce primaria espressione dei principi di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. La violazione del principio di cui innanzi, in particolare, trova verifica nell'ipotesi in cui l'atto impositivo sia emanato prima della conclusione dell'attività ispettiva.*

*E' illegittima, per impedito esercizio del diritto di difesa, la pretesa riferita all'atto impositivo formato sulla base di un'attività ispettiva al termine della quale non sia stato formato il Processo Verbale di Constatazione e l'ente impositore non abbia poi neppure provveduto ad instaurare preventivamente il contraddittorio procedimentale con il contribuente (Nel caso di specie il contribuente risultava destinatario di un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2008.*

*L'ente impositore, che pure invocava la fondatezza della pretesa, non aveva considerato che al termine dell'attività ispettiva non era stato formato il PVC e che preliminarmente alla formazione dell'atto impositivo non era neppure stato instaurato il contraddittorio con il contribuente)".*

Ctp di Parma, sentenza n 535/01/14 che afferma l'obbligo del rispetto dei 60 gg previsto dallo Statuto del contribuente anche a seguito di indagini finanziarie e l'obbligo di Pvc anche in questo caso; Ctp di Perugia, sentenza n 550/01/14, relativa all'obbligo di emissione del Pvc nel caso di attività istruttoria, cui segue avviso di accertamento, per la cessione di un terreno.

#### **4. Conclusioni**

Alla luce della sopracitata evoluzione interpretativa non è più possibile considerare il contraddittorio preventivo una “mera” facoltà dell’amministrazione finanziaria bensì un obbligo.

La “mera” facoltà oltre che svilire il contenuto del contraddittorio stesso, non trova oramai fondamento giuridico nella rilettura del principio di legalità previsto dall’art. 23 della Costituzione e del principio di imparzialità e buon andamento dell’amministrazione finanziaria di cui all’art. 97 della Costituzione.

Ed ancora, si fa rilevare che in forza delle “giustificazioni” sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio sarà compito dell’Ufficio motivare adeguatamente in merito alle ragioni dell’accertamento e/o del mancato accoglimento delle spiegazioni di parte.

Ai fini dell’adeguata motivazione, infatti, l’avviso di accertamento dovrà necessariamente contenere un’adeguata replica in grado di superare le deduzioni formulate dal contribuente: in mancanza, l’atto dovrà essere considerato radicalmente nullo per difetto di motivazione (*ex multis*, Cassazione, sentenza n.26638/09). In termini sostanziali, ciò implica che se l’accertamento nulla adduce, limitandosi a un mero rinvio ai dati astratti e/o usando frasi standardizzate quali “*ritenuto di non condividere le osservazioni di parte*”, la motivazione non può dirsi compiuta: invero, essa dovrà esporre le ragioni che hanno indotto l’ufficio a disattendere le argomentazioni di parte il cui rifiuto, dunque, deve essere spiegato.