

## PARTE PRIMA

### Il diritto a una buona amministrazione e l'obbligo di motivazione delle decisioni dell'Amministrazione finanziaria

di Stefano Fiorentino

Professore ordinario di Diritto tributario

Dipartimento di Scienze aziendali

Università degli Studi di Salerno

#### ABSTRACT

*The motivation, therefore, implying a burden of clarification of the assumptions and reasons behind an (administrative) decision, is intuitively and traditionally expressed as a "formal" procedural guarantee, according to the right of defense. The provision in question is peacefully applicable in the tax area, also due to the express reference in this sense contained in art. 7 of the Law no. 212/2000. This can be said to be currently undisputed. On the contrary, it is more complex to establish whether, and possibly how, there are reasons for further and specific purposes alongside this function. These difficulties have found particular confirmation in the troubled evolution of the motivation of tax acts.*

#### SINTESI

*La motivazione, quindi, implicando un onere di esplicitazione dei presupposti e delle ragioni alla base di una decisione (amministrativa), si esplica intuitivamente e tradizionalmente quale garanzia procedimentale di tipo "formale", in funzione del diritto di difesa. La disposizione in questione è pacificamente applicabile in ambito tributario, anche in ragione dell'espresso richiamo in tal senso contenuto nell'art. 7 della L. n. 212/2000. Ciò può dirsi attualmente incontestato. Più complesso è invece stabilire se, ed eventualmente come, accanto a tale funzione trovino ragion d'essere ulteriori e specifici scopi. Tali difficoltà hanno trovato peculiare conferma nella travagliata evoluzione della motivazione degli atti tributari.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa – 2. La motivazione degli atti tributari quale contemperamento tra esigenze difensive e corretta attuazione del tributo – 3. Insufficienza delle tradizionali formule legislative per la motivazione degli atti tributari – 4. Origine e superamento degli orientamenti fortemente svalutativi della motivazione dell'accertamento: dal sistema di attuazione (essenzialmente) processuale del tributo a quello procedimentale – 4.1. Conseguente diffusione e flessibilità delle esigenze motivazionali degli atti tributari: la risposta legislativa con l'art. 7 della L. n.212/2000 – 4.1.1. Criticità della motivazione degli atti di riscossione ex art. 7, comma 3, L. n.212/1990 – 4.1.2. Aspetti problematici della motivazione per relationem ex art. 7, comma 1, secondo periodo – 4.2. Ulteriori aspetti problematici della motivazione degli atti tributari nel sistema di

*attuazione procedimentale del tributo: la c.d. motivazione rafforzata* – 5.  
Conclusioni

### **1. Premessa**

L'art. 3 della L. n.241 del 1990, con portata generale in ambito di procedimenti amministrativi, sancisce l'obbligo di motivare i provvedimenti amministrativi indicando *"i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria"*. La motivazione, quindi, implicando un onere di esplicitazione dei presupposti e delle ragioni alla base di una decisione (amministrativa), si esplica intuitivamente e tradizionalmente quale garanzia procedimentale di tipo "formale", in funzione del diritto di difesa. La disposizione in questione è pacificamente applicabile in ambito tributario, anche in ragione dell'espresso richiamo in tal senso contenuto nell'art. 7 della L. n.212 del 2000.

Quanto appena detto può dirsi attualmente incontestato. Più complesso è invece stabilire se, ed eventualmente come, accanto a tale funzione trovino ragion d'essere ulteriori e specifici scopi. Tali difficoltà hanno trovato peculiare conferma nella travagliata evoluzione della motivazione degli atti tributari. Gli aspetti motivazionali degli atti tributari, infatti, in ragione della specificità e varietà funzionale degli stessi, ma prima ancora in virtù della fondamentale esigenza sistematica volta a garantire, in concreto e "sostanzialmente", il dovere di concorso alle spese pubbliche ex art. 53 Cost., è da sempre oggetto di acceso dibattito nella dottrina e nella giurisprudenza tributaria.

Tali profili, evidentemente, incidono di volta in volta sul contenuto minimo (o adeguato) della motivazione degli atti tributari, sugli eventuali effetti invalidanti, nonché sulla sindacabilità giudiziale di tali aspetti.

Il presente lavoro si propone di indagare tali aspetti problematici cercando, ove possibile, di ricondurre i molteplici spunti emergenti dalle diverse ipotesi applicative ad un coerente ordine sistematico.

## 2. La motivazione degli atti tributari quale contemperamento tra esigenze difensive e corretta attuazione del tributo

Come già accennato, l'esigenza di motivazione dei provvedimenti amministrativi è tradizionalmente riferita<sup>1</sup> al fine di garantire il "controllo democratico" da parte degli amministrati sul potere esercitato dalla Pubblica Amministrazione; in prima battuta, gli aspetti applicativi di tale finalità sono dunque naturalmente indirizzati a garantire il diritto di difesa dei cittadini innanzi al giudice ex art. 24 Cost..

Le esigenze di controllo e di piena esplicazione giudiziale del diritto di difesa rappresentano dunque, ancora oggi, un profilo primario della motivazione dei provvedimenti amministrativi, di rilevanza generale nell'ordinamento ivi compreso il settore tributario.

V'è da dire, tuttavia, che accanto all'indubbio rilievo di tale aspetto, possono cogliersi ulteriori fondamentali funzioni che assumono rilievo preminente nella materia tributaria.

In effetti, già la medesima dottrina amministrativa ha osservato che l'art. 3, laddove estende l'obbligo di motivazione anche agli atti vincolati, costituisce la conferma che la motivazione non è funzionale solo a consentire un controllo, ma anche ad altri scopi tra i quali *in primis* quello della trasparenza del procedimento amministrativo.<sup>2</sup>

Nell'ordinamento tributario, in particolare, assume particolare rilievo il diversificato atteggiarsi dell'obbligo di motivazione in relazione ad un atto di natura vincolata o discrezionale: la diversa natura, cioè, comporta anche una necessaria diversità di contenuto della motivazione degli atti tributari.<sup>3</sup>

Ciò precisato, va ricordato che il potere "di imposizione" è da intendere quale

<sup>1</sup> In proposito A. ROMANO TASSONE, *Motivazione nel diritto amministrativo*, in *Dig. Disc. Publ.*, Torino, 1997, App., XIII, p. 685.

<sup>2</sup> In tal senso A. ROMANO TASSONE, *Legge sul procedimento e motivazione del provvedimento amministrativo. Prime osservazioni*, in *Scritti in onore di P. Virga*, II, Milano, 1994, p. 1591.

<sup>3</sup> G. VANZ, *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2000, 3, p. 766.

potere amministrativo essenzialmente “vincolato” *ex lege*.<sup>4</sup> L’amministrazione finanziaria, cioè, esplica i propri poteri amministrativi ed assume i consequenziali provvedimenti “decisori”, al fine primario di garantire la corretta attuazione del tributo in capo a ciascun contribuente, così come previsto dalle leggi d’imposta.

La precipua finalità del procedimento amministrativo di imposizione è, infatti, come è noto, quella di garantire, nell’esplicazione di poteri pubblicistici di controllo, la corretta attuazione del dovere di concorrere alle spese pubbliche in diretta osservanza dei principi costituzionali di cui agli articoli 53 e 23.

In una prospettiva costituzionalmente orientata, dunque, l’accertamento del presupposto del tributo, sia sul piano dei fatti materiali a tal fine considerati sia su quello della esatta rispondenza alla legge d’imposta, risponde dunque ad una fondamentale esigenza di “verità sostanziale”, costituzionalmente garantita.<sup>5</sup>

Alla stregua di ciò, la motivazione degli atti tributari, pur essendo in sé un requisito tipicamente “formale”, risente quindi in vario modo dello spiccato “sostanzialismo” sotteso alla finalità primaria del procedimento di imposizione. Anzi, è sistematicamente sostenibile che la “corretta attuazione del tributo” è valore da tenere, inevitabilmente, in primaria considerazione nell’applicare in ambito tributario i tradizionali aspetti funzionali della motivazione degli atti amministrativi (controllo e diritto di difesa, buon andamento e trasparenza amministrativa, partecipazione del destinatario e contraddittorio procedimentale).

### **3. Insufficienza delle tradizionali formule legislative per la motivazione degli atti tributari**

Gli aspetti motivazionali degli atti del procedimento tributario sono

---

<sup>4</sup> Pur non potendosi escludere nell’ambito tributario specifici profili di “discrezionalità”; non è possibile in questa sede soffermarsi su tali aspetti generalissimi della materia tributaria, per l’approfondimento dei quali si rinvia all’ampissima letteratura in argomento.

<sup>5</sup> M. VERSIGLIONI, *Impossibilità logiche e costituzionali delle attuali norme generali antiabuso*, in *Dir. e Proc. Trib. - Dialogo con le Corti*, 2, 2016, *passim* e p. 278, che sottolinea il profilo del diritto tributario quale diritto con verità, nel senso di un vincolo applicativo «geneticamente legato all’attuazione dell’art. 53 Cost.».

tradizionalmente riferiti agli “atti di accertamento” del tributo, quali tipica e tradizionale espressione del provvedimento/decisione che conclude il procedimento di controllo, con conseguente accertamento della pretesa tributaria dovuta ed irrogazione della sanzione.

Tant'è che le leggi disciplinanti i poteri di accertamento contengono proprie regolamentazioni sulla motivazione, ben prima dell'entrata in vigore della L. n.241 del 1990.<sup>6</sup>

Evitando una ricognizione analitica di tali norme, può dirsi sinteticamente che esse, da un lato continuano a declinare l'onere motivazionale quale mera esplicazione di tipologie e metodi di accertamento utilizzati così come avveniva sin dagli anni '70, dall'altro riecheggiano la struttura tradizionale della motivazione dei provvedimenti amministrativi, non offrendo un'adeguata ed evoluta indicazione sulla peculiare funzione di temperamento propria della motivazione degli atti tributari.

In tal senso, cioè, le diverse formule legislative sulla motivazione degli atti tributari di accertamento, attualmente vigenti, non offrono spunti o indicazioni applicative idonee a risolvere le peculiarità del procedimento di imposizione, con particolare riguardo alle scelte di temperamento tra finalità sostanziali di corretta attuazione del tributo ed esigenze difensive maggiormente legate agli aspetti formali della motivazione.

Tutto ciò ha dato luogo ad un complesso percorso di adattamento applicativo, in parte “guidato” dal legislatore, ma essenzialmente ed ampiamente di tipo interpretativo e legato agli orientamenti della giurisprudenza.

#### **4. Superamento degli orientamenti fortemente svalutativi della motivazione dell'accertamento: dal sistema di attuazione (essenzialmente) processuale del tributo a quello procedimentale**

Con il pacifico e acquisito superamento dell'orientamento che vedeva nella

---

<sup>6</sup> Ad es. si veda l'art. 42, comma 2, del D.P.R. n.600/1973, già nel testo originario in vigore dal 01-01-1974.

motivazione dell'accertamento una mera *provocatio ad opponendum*, si afferma oggi unanimemente, sia in dottrina che in giurisprudenza, che tutti gli elementi della motivazione devono sussistere sin dall'emanazione dell'avviso di accertamento, disconoscendosi fermamente la possibilità di integrare successivamente la motivazione in sede processuale.<sup>7</sup>

In particolare, l'accresciuta importanza della motivazione amministrativa risulta pienamente consolidata e affermata quale vincolo, per l'ufficio, di enunciare *ex ante* i motivi (e le prove) con cui sostenere la pretesa tributaria, coerentemente con la natura impugnatoria del processo tributario nonché con il nuovo assetto accusatorio del medesimo.<sup>8</sup>

Ma il superamento della *provocatio ad opponendum* non esaurisce i propri effetti sul piano processuale, laddove tale vicenda è il riflesso di un nuovo sistema di attuazione del tributo, nel quale l'attuazione giudiziale (del tributo) è divenuta sistematicamente residuale rispetto ad una fisiologica attuazione pregiudiziale e procedimentale dell'imposizione tributaria.<sup>9</sup> Ciò, evidentemente, si riflette in modo problematico sulla motivazione degli atti del procedimento tributario.

La rinnovata centralità di una fase amministrativa di giusta attuazione del dovere di concorso, cioè, ha anche inevitabilmente riproposto quei problemi di difficile contemperamento tra diritto individuale di difesa del contribuente e interesse pubblico alla corretta attuazione del tributo, non adeguatamente risolvibili con un mero rinvio alle norme sui metodi di accertamento ovvero alle generali garanzie del procedimento amministrativo.

---

<sup>7</sup> In proposito, *ex multis*, Cass., SS.UU., sentt. n.19854/2004, n.3414/2017, n.24024/2015. Quale corollario di tali orientamenti, può dirsi oggi opinione altrettanto consolidata quella che riconduce all'obbligo di motivazione dell'atto di imposizione l'onere di enunciazione (almeno tendenziale) delle prove, pur ammettendosi la concreta allegazione delle stesse anche in sede processuale.

<sup>8</sup> La giurisprudenza sottolinea l'impossibilità di integrare la motivazione dell'atto impugnato, valorizzando anche espressamente la natura impugnatoria del processo tributario: in tal senso, *ex multis*, Cass., sent. 30 marzo 2016, n.6103, e Cass., sent. 19 febbraio 2016, n.3315.

<sup>9</sup> L'attuazione del tributo innanzi al giudice, cioè, almeno nella astratta idealità del sistema attuale, andrebbe riservata alle questioni di attuazione del tributo più complesse, ovvero ai casi di "patologica" esplicazione della fase procedimentale.

Ciò detto, possono essere evidenziati numerosi profili, sia sul piano degli interventi legislativi sia su quello degli orientamenti interpretativi, in cui può cogliersi il travagliato percorso evolutivo della motivazione degli atti tributari nella attuale fase ordinamentale; quale delicato e “variegato” snodo, cioè, tra l’affermazione dell’esigenza fondamentale di verità sostanziale tributaria e quella di garantire, al contempo, che tale verità essa emerga nell’ambito di un giusto, collaborativo e trasparente procedimento “amministrativo” di controllo.<sup>10</sup>

#### *4.1. Conseguente diffusione e flessibilità delle esigenze motivazionali degli atti tributari: la risposta legislativa con l’art. 7 della L. n.212/2000*

Con le nuove esigenze di attuazione procedimentale del tributo, accanto all’atto di accertamento, che conserva ovviamente il ruolo centrale di provvedimento/decisione conclusivo del procedimento di controllo (atto di imposizione), hanno trovato via via attuazione ulteriori atti che realizzano tale funzione, sia pure in modo fortemente specifico e diversificato.<sup>11</sup>

Tali tendenze hanno implicato, per un verso, una (ancor maggiore) insufficienza delle pregresse formule legislative sulla motivazione degli atti tributari, sia sul piano quantitativo, essendo esse essenzialmente limitate agli atti accertamento, sia, per altro verso, rispetto all’esigenza di coniugare funzioni motivazionali più flessibili, non tutte pedissequamente sovrapponibili allo schema tradizionale dell’accertamento del tributo.

Una risposta legislativa a tali esigenze, auspicabilmente di tipo sistematico, è rappresentata dall’art. 7 della L. n.212 del 2000. La nota disposizione dello Statuto, infatti, pur richiamando espressamente (quanto pleonasticamente) l’art. 3 della L. n.241/1990, da un lato, riferisce l’obbligo di motivazione agli “atti” dell’Amministrazione finanziaria, suggerendone un’applicazione ampia e testualmente non limitata ai “provvedimenti” di accertamento, dall’altro

<sup>10</sup> Cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, *passim*.

<sup>11</sup> Si pensi, ad esempio, agli atti di iscrizione a ruolo ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n.600/1973.

conferma tale tendenza con alcune specifiche previsioni in tema di atti della riscossione coattiva.

Pur essendo apprezzabile e sistematicamente coerente l'enfasi che traspare dal testo dell'art. 7 sulle esigenze di peculiare ampiezza e garanzia della funzione motivazionale degli atti tributari, non può negarsi, tuttavia, come lo stesso si soffermi poco sugli aspetti di altrettanto necessaria flessibilità e concretezza funzionale, esponendosi al pericolo, da un lato, di un'applicazione "letterale" di tipo eccessivamente formalistico, dall'altro, di un'interpretazione specularmente opposta di tipo estremamente "riduttivo".

Ciò ha determinato, come in passato, accesi contrasti applicativi e reazioni giurisprudenziali tese a mitigare (se non a svilire) gli aspetti di garanzia formali letteralmente implicati dall'art. 7, ritenuti eccessivi rispetto al fine (sostanziale) di attuare il tributo.

#### *4.1.1. Criticità della motivazione degli atti di riscossione ex art. 7, comma 3, L. n.212/2000*

L'art. 7, comma 2, dopo una formulazione generale che accomuna nell'esigenza di motivazione "*gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione*", contiene una specificazione per gli atti della riscossione al successivo comma 3, ove si distingue tra atto di riscossione preceduto o meno da atto di accertamento.

Nel primo caso la norma degrada opportunamente gli aspetti motivazionali dell'atto di riscossione a mere esigenze informative della riscossione coattiva, laddove l'obbligo motivazionale dell'atto di imposizione va ricercato nel precedente atto di accertamento. Coerentemente, eventuali carenze motivazionali/informative del (mero) atto di riscossione assumono tendenzialmente e limitatamente rilievo sul piano della mera "regolarità" della riscossione coattiva, non inficiando il profilo sostanziale di fondo alla base della corretta attuazione del tributo.

Diversamente, nel caso di atto di riscossione non preceduto da atto di



accertamento, il comma 3 prevede, *sic et simpliciter*, che sul titolo esecutivo sia riportata “la motivazione della pretesa tributaria”. Un tale inciso normativo, per quanto dia evidentemente conto della natura di “atto di imposizione” di un atto della riscossione non preceduto da atto di accertamento (o da atto di liquidazione), pecca forse di eccessiva semplificazione nell’omologare le esigenze motivazionali degli atti della riscossione a quella degli atti di accertamento, anche quando i primi assumono la veste di atti di imposizione.

Una completa assimilazione del profilo motivazionale degli atti di riscossione non preceduti da accertamento, agli atti di accertamento in senso stretto, è sistematicamente giustificabile, anche sul piano funzionale e delle garanzie, solo laddove tali atti svolgano “effettivamente” un ruolo del tutto analogo all’atto di accertamento. Ma un tale profilo non è univocamente apprezzabile per gli atti della riscossione che danno in qualche modo esecuzione ad un’obbligazione tributaria già dichiarata dal contribuente (ad es. artt. 36-*bis* e 36-*ter*).

Come già detto, infatti, il ruolo della motivazione degli atti tributari richiede sempre un ragionevole bilanciamento tra gli aspetti tipici e formali della garanzia procedimentale e l’esigenza di attuare correttamente il tributo, ed è nell’ambito di tali coordinate sistematiche che vanno concretamente risolte le questioni applicative.

In tal ordine di idee, esasperare l’ampiezza delle garanzie procedurali della motivazione (ed i correlati effetti invalidanti) in ragione di quanto letteralmente indicato nel comma 3 dell’art. 7, non dà adeguatamente conto, a mio avviso, della fondamentale esigenza di corretta attuazione procedimentale del tributo.

Ciò si reputa ravvisabile, in particolare, in quei casi in cui l’atto di riscossione si limita ad una richiesta coattiva di quanto già linearmente dichiarato dal contribuente, pur se esso assume la veste formale di atto di imposizione; in simili circostanze, infatti, non paiono concretamente sussistenti le esigenze funzionali della motivazione dell’atto tributario di imposizione, ma al più mere esigenze informative, similmente ai meri atti della riscossione.

D’altro canto, neppure svilire ogni esigenza motivazionale degli atti di

riliquidazione amministrativa della dichiarazione del contribuente, pare corretta e ragionevole espressione di un tale temperamento.

Un conto è, infatti, chiedere coattivamente al contribuente, ex art. 36-*bis*, quanto da egli linearmente dichiarato e non versato, altro è riliquidare amministrativamente la dichiarazione, ai sensi della medesima norma, contestando acconti, crediti d'imposta riportati a nuovo, ecc..<sup>12</sup>

A mio avviso, cioè, le concrete esigenze motivazionali di un atto della riscossione (così come di tutti gli atti di imposizione), al di là di quanto indicato nell'art. 7 dello Statuto, vanno necessariamente valutate caso per caso, privilegiando gli aspetti invalidanti in modo funzionale ad una corretta attuazione del tributo nella fase procedimentale, così come sistematicamente rilevato in termini generali.

In altre parole, gli effetti invalidanti "letteralmente" implicabili ex art. 7, comma 3, possono essere ragionevolmente e sistematicamente esclusi, anche al cospetto di una motivazione formalmente carente, solo ove sia comunque ravvisabile:

per un verso, un utile ed adeguato coinvolgimento del contribuente nella fase istruttoria e pre-decisionale, tenendo quindi "concretamente" conto di quanto da egli eventualmente ivi dedotto e documentato (c.d. motivazione rafforzata);<sup>13</sup>

per altro verso, una oggettiva e ragionevole "conoscibilità" della pretesa tributaria già nella fase procedimentale; come tale, cioè, opportunamente e consapevolmente valutabile dal contribuente in funzione di tutte le diverse scelte ordinamentali previste prima di attivare la fase giudiziale.<sup>14</sup>

Non va dimenticato, infatti, che il diritto ad una adeguata valutazione della

---

<sup>12</sup> In proposito, Cass., ord. 2 aprile 2015, n.6800, ove i Giudici sottolineano come nel caso in cui l'art. 36-*bis* sia utilizzato in chiave non meramente liquidatoria, bensì rettificatoria (come è per il caso di recupero di un credito indebitamente compensato) vi è l'obbligo, a pena di nullità, di comunicare l'esito della liquidazione al contribuente, consentendo a quest'ultimo di conoscere (anche nel "contraddittorio procedimentale") i motivi del recupero. Tali esigenze motivazionali sono a maggior ragione rinvenibili nella più incisiva attività di controllo formale ex art. 36-*ter*.

<sup>13</sup> Profilo al quale sarà dedicata specifica attenzione nel paragrafo 4.1.2.

<sup>14</sup> Ad es. acquiescenza "qualificata" del tributo ex art. 15 del D.Lgs. n.218/1997, definizione delle sole sanzioni amministrative tributarie ex art. 17, comma 3, D.Lgs. n.472/1997, ecc..

pretesa nella fase procedimentale, essendo sistematicamente implicato dall'interesse pubblico di corretta attuazione (procedimentale) del tributo, assume appunto rilievo quale interesse collettivo,<sup>15</sup> oltre che come interesse individuale (diritto di difesa) del singolo contribuente.

Quanto appena rilevato sulla motivazione degli atti di riscossione, essendo espressione dei principi sistematici vigenti, si reputa possa rappresentare una prospettiva applicativa più generale per ciò che concerne la motivazione degli atti tributari.

#### 4.1.2. Aspetti problematici della motivazione per *relationem* ex art. 7, comma 1, secondo periodo

L'art. 3, comma, 3 della L. n.241 del 1990, dispone, in tema di motivazione per *relationem*, che: *"Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama"*.

Nella disciplina generale sui procedimenti amministrativi non è dunque sancita come indispensabile l'allegazione dell'atto cui la motivazione si richiama.

Diversamente, nell'art. 7, comma 1, dello Statuto è testualmente stabilito che: *"Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama"*.

Il testo della norma statutaria, anche in questo caso, nel privilegiare una

<sup>15</sup> Un tale profilo è, sia pure *incidenter dicta* e con primario riferimento all'art. 97 Cost., lucidamente evidenziato in alcune pronunce giurisprudenziali, ove si sottolinea che «... Il legislatore ha così chiaramente manifestato l'intento di costruire la motivazione, non come enunciazione mera di una pretesa soggetta a verifica processuale *id est*, quale *causa petendi* del futuro giudizio inteso a valutarla, come in sostanza ritenuto dall'amministrazione nel suo ricorso), ma come ratio di una decisione assunta all'esito di una istruttoria (potremmo dire) primaria, svolta nella fase procedimentale e finalizzata, per il principio di buona amministrazione, ad assicurare la realizzazione di un'azione (amministrativa) efficiente e congrua. Di un'istruttoria, cioè, che appunto in vista di tale obiettivo deve precedere l'emissione dell'atto, e di cui, quindi, l'atto finale deve dar conto, seppure in relazione agli esiti finali del procedimento, compendiabili nei presupposti di fatto riscontrati e nella enunciazione delle ragioni giuridiche da cui l'azione possa dirsi sostenuta»: così, Cass., sent. n.22003/2014.

maggior garanzia procedimentale in ambito tributario (obbligo di allegazione), non offre indicazioni sulle peculiari esigenze funzionali in tal modo perseguite, esponendo così il disposto letterale ad un'attuazione eccessivamente formalistica.

Se è vero, infatti, che in ambito tributario sono per certi versi limitate le possibilità di accesso agli atti e di partecipazione del contribuente al procedimento,<sup>16</sup> non si reputa che tali differenze possano giustificare, di per sé, una garanzia procedimentale così drastica rispetto all'esigenza di attuare correttamente il tributo nella fase procedimentale.

Come già rilevato in precedenza per gli atti della riscossione, una simile soluzione legislativa, pur se testualmente semplice e lineare, ha determinato le inevitabili reazioni interpretative volte a temperare la garanzia procedimentale letteralmente e "formalmente" sancita nell'art. 7, comma 1, con il principio di corretta attuazione del tributo.

Un primo importante segnale di "limitazione" della portata applicativa della norma si può cogliere già nelle norme delegate di attuazione (D.Lgs. n.32/2001), ove si stabilisce che *"se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale"*.

Indubbiamente la previsione di cui al D.Lgs. n.32/2001 va oltre una mera "attuazione" di quanto indicato nello Statuto, offrendo peraltro indicazioni funzionali all'onere motivazionale, certamente problematiche sul piano applicativo,<sup>17</sup> ma a mio avviso inevitabili.

Le questioni successivamente sorte sul piano applicativo riguardano essenzialmente gli elementi idonei ad evitare l'onere di allegazione in caso di motivazione *per relationem*: e cioè il significato concreto di "contenuto

<sup>16</sup> Profilo questo evidenziato da L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 3/2011, p. 563.

<sup>17</sup> Segnala criticamente tali aspetti L. SALVINI, *La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, n.2/2002, p. 848.

essenziale” da riprodurre ed “effettiva conoscenza” dell’atto richiamato da parte del contribuente.

Così come chiarito in termini generali, ferma la necessità e la difficoltà di una valutazione caso per caso, si reputa che le questioni vadano risolte nell’ambito delle coordinate sistematiche già individuate, volte ad assicurare cioè, al di là del diritto di difesa azionabile giudizialmente, una corretta e ragionevole “attuazione” della pretesa tributaria già nella fase procedimentale; come tale, garantista di una opportuna partecipazione del contribuente nella fase istruttoria, nonché concretamente idonea ad una utile valutazione (del contribuente) prima ed a prescindere dall’attivazione della fase giudiziale.

Nei limiti di quanto detto,<sup>18</sup> si ritengono condivisibili quegli orientamenti che ribadiscono l’esigenza di interpretare l’obbligo di motivazione degli atti impositivi avendo riguardo ai canoni di leale collaborazione e buona fede, ricostruendone la concreta portata alla luce dei principi costituzionali di solidarietà economica e sociale nonché di ragionevolezza.<sup>19</sup>

Negli stessi termini può condividersi anche quell’orientamento che intende per “contenuto essenziale”, “...*quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell’atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per consentire al contribuente – e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell’atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento*”.<sup>20</sup>

Un’attuazione sistematicamente coerente della motivazione *per relationem* induce altresì a negare automatici effetti invalidanti nel caso di rinvio ad un processo verbale di constatazione, non allegato né riprodotto nel contenuto essenziale dell’accertamento ma con mera indicazione degli estremi, ma purtuttavia direttamente notificato o comunicato al contribuente nei modi di

---

<sup>18</sup> Sempreché, quindi, risulti “concretamente” salvaguardato il diritto (collettivo ed individuale) di partecipazione del contribuente e di “piena” valutabilità della pretesa tributaria, così come in precedenza descritto.

<sup>19</sup> In tal senso, Cass., sent. 9 maggio 2018, n.11052.

<sup>20</sup> Così Cass., sent. 25 luglio 2016, n.15348.

legge.<sup>21</sup>

Diversamente, quando gli atti oggetto di *relatio* riguardano un soggetto diverso (ad es. società), non si reputa sistematicamente accettabile, per escludere gli effetti invalidanti di una motivazione (*per relationem*) carente, far leva sulla mera circostanza che il contribuente (socio) può “astrattamente” procurarsi la conoscenza dell’atto richiamato, ad esempio potendo consultare la documentazione relativa alla società ex art. 2261 c.c., e quindi, potendo prendere visione dell’accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi.<sup>22</sup>

L’astratta conoscibilità da parte del contribuente, cioè, similmente ad un approccio eccessivamente formalistico e garantista sull’obbligo di motivazione, non offre adeguata e concreta attuazione al diritto (anche collettivo) ad una oggettiva “partecipazione e valutabilità” della pretesa tributaria già nella fase procedimentale.<sup>23</sup>

Come ampiamente e storicamente dimostrato, infatti, la violazione o meno di un tale diritto, sistematicamente primario, è soluzione che non può essere esclusivamente rimessa a canoni astratti, ma richiede necessariamente una ponderazione, funzionalmente orientata, tra interessi difensivi e corretta attuazione “procedimentale” del tributo, da verificare caso per caso.

Se, dunque, l’attuazione procedimentale del tributo è stata “concretamente” inidonea ad assolvere i propri scopi funzionali, gli effetti invalidanti sono la coerente conseguenza della violazione del diritto collettivo ad una corretta

---

<sup>21</sup> In proposito, *ex multis*, Cass., sent. 14 maggio 2010, n.11722. Anche in tal caso la “semplificazione” della motivazione *per relationem* è sistematicamente accettabile solo se, ovviamente, dalla lettura del processo verbale siano compiutamente e concretamente soddisfatti gli aspetti funzionali della motivazione tributaria, come già delineati.

<sup>22</sup> In tale non condivisibile accezione, si veda Cass., ord. 4 giugno 2018, n.14275.

<sup>23</sup> In termini più garantisti per il contribuente si veda Cass., sent. 23 gennaio 2008, n.1418, «quando i verbali oggetto di *relatio* riguardano un soggetto diverso, l’Amministrazione deve dimostrare – sia pure, eventualmente, tramite presunzioni – l’effettiva e tempestiva conoscenza dei documenti da parte del contribuente, non essendo sufficiente il riferimento ad un atto del quale il contribuente stesso possa semplicemente “procurarsi la conoscenza”, poiché ciò comporterebbe una più o meno accentuata e non giustificata riduzione del lasso di tempo a lui concesso per valutare la fondatezza dell’atto impositivo, con indebita menomazione del diritto di difesa».

attuazione procedimentale della pretesa tributaria, oltre che della violazione del diritto individuale di difesa del contribuente.

#### 4.2. Ulteriori aspetti problematici della motivazione degli atti tributari nel sistema di attuazione procedimentale del tributo: la c.d. motivazione rafforzata

Sussistono specifiche implicazioni tra contraddittorio procedimentale e motivazione degli atti tributari, già accennate nonché ampiamente oggetto di specifico dibattito dottrinale e giurisprudenziale, che è utile descrivere brevemente, anche al fine di un opportuno raffronto con la ricostruzione sistematica assunta.

In particolare, ove il contraddittorio preventivo è stato instaurato ed il contribuente ha effettivamente prodotto memorie e/o documentazione difensiva, è opinione diffusa che l'amministrazione debba tener conto di ciò nella motivazione della successiva decisione amministrativa (c.d. motivazione rafforzata).

Un tale profilo è in primo luogo affermato dalla giurisprudenza europea.<sup>24</sup> La Corte di giustizia, peraltro, nel propendere per una valenza generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale, ne valorizza un'applicazione non meramente automatica e formalistica, quanto piuttosto di concreto presidio sia per il diritto di difesa che per un corretto e "vero" accertamento del tributo.<sup>25</sup>

Tant'è che il mancato contraddittorio dà luogo ad invalidità solo se il contribuente dimostra che, «... in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso».<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Quale conseguenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale, laddove instaurato, la giurisprudenza europea e nazionale oramai da tempo sottolineano la necessità che l'amministrazione «esami, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta»: *ex multis* Corte di giustizia, sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, punto 50.

<sup>25</sup> Sul punto si consenta di rinviare a S. FIORENTINO, *Le condizioni di efficacia del contraddittorio endoprocedimentale*, in AA.VV., *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia*, a cura di F. AMATUCCI e R. ALFANO, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 140, anche per ulteriori indicazioni bibliografiche.

<sup>26</sup> Sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV*. Il profilo è noto, anche se di applicazione estremamente problematica nel diritto interno.

L'impostazione europea nel senso sostanzialistico appena indicato, si reputa altresì desumibile e coerente con le coordinate sistematiche già assunte nel presente lavoro per gli aspetti motivazionali.

Quindi, da un lato l'onere della motivazione rafforzata, aiutando l'interessato a comprendere le ragioni del diniego opposto alla sua domanda, costituisce un corollario del principio del rispetto dei diritti della difesa<sup>27</sup> la cui violazione determina l'invalidità dell'atto.

Dall'altro, essendo la motivazione rafforzata diretta implicazione del contraddittorio procedimentale, la mera presenza o assenza di motivazione rafforzata, così come il mancato contraddittorio, non dovrebbe produrre rispettivamente la validità e l'invalidità dell'atto amministrativo, in modo automatico; gli effetti invalidanti, cioè, andrebbero desunti sempre in virtù di una valutazione sostanziale, sia di quanto effettivamente motivato dall'ufficio rispetto alle memorie già prodotte dal contribuente, sia della concreta idoneità di quest'ultime a produrre un risultato diverso in termini di corretta attuazione del tributo. Coniugando in tal modo e "sostanzialmente", sia l'aspetto strettamente difensivo che quello di un'utile e concreta partecipazione del contribuente nella corretta determinazione della pretesa,<sup>28</sup> la motivazione rafforzata si reputa pienamente coerente con l'attuale impostazione sistematica che privilegia un'attuazione procedimentale del tributo.

Nei termini indicati, sono quindi condivisibili quegli orientamenti che, in materia di accertamento antiabuso, hanno negato la valenza di una motivazione rafforzata meramente apparente (o di mero stile),<sup>29</sup> ovvero la possibilità per l'amministrazione di integrare tali aspetti direttamente in giudizio.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> Corte di giustizia, sent. 22 novembre 2012, causa C-277/11, M., punto 88; Corte di giustizia, sent. 5 novembre 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*, punti 42 e ss..

<sup>28</sup> La centralità dell'obbligo di motivazione rafforzata, quale strumento che, da un lato, consente al contribuente di concorrere alla determinazione del contenuto dell'atto, e, dall'altro, induce la pubblica amministrazione a scoprire le proprie carte, prendendo posizione su temi e argomenti che ne contraddicono le tesi prospettate nell'avviso di accertamento, è sottolineata da G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, pp. 77 e ss..

<sup>29</sup> In tal senso si veda Cass., sentt. nn. 2239 e 2396 del 2018.

<sup>30</sup> Cfr. A. CONTRINO e A. MARCHESELLI, *L'obbligo di motivazione rafforzata e il riassetto degli*



Allo stesso modo, e quindi ferma l'esigenza di una "concreta" ponderazione dei profili più volte indicati, si reputa condivisibile quanto analogamente detto con riferimento alla motivazione rafforzata in ambito di accertamento fondato su studi di settore,<sup>31</sup> accertamento sintetico<sup>32</sup> ovvero in caso di memorie presentate dal contribuente ex art. 12, comma 7, L. n.212/2000.<sup>33</sup>

## 5. Conclusioni

Sin dalle premesse si è rilevato che la motivazione degli atti tributari sconta un difficile contemperamento tra tipiche garanzie procedimentali del diritto amministrativo generale e la peculiare esigenza di corretta attuazione del tributo.

Tant'è che, laddove l'esigenza del dovere di concorso non è adeguatamente tutelata nelle formule legislative sulla motivazione, c'è una puntuale reazione interpretativa volta a ridimensionare approcci applicativi eccessivamente formalistici se non a svilire *tout court* le garanzie procedimentali, pur se letteralmente previste per legge.

Essendo tra l'altro oggi sistematicamente superato, in virtù di plurime ragioni, lo schema che realizzava la corretta attuazione innanzi al giudice, spostando tale profilo alla fase pregiudiziale, è attualmente ancor più delicato sia il tema motivazionale degli atti tributari che quello procedimentale in generale.

In tal senso la funzione motivazionale degli atti tributari non può ridursi a quello di piena e tempestiva enunciazione delle ragioni erariali, pena la loro mancata integrabilità nella successiva fase giudiziale.

È evidente cioè che oggi, ancor più che in passato, sulla motivazione degli atti tributari ricade primariamente l'onere di un adeguato contemperamento tra

---

*oneri probatori nel nuovo abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2016, p. 15.

<sup>31</sup> Di recente Cass., ord. 31 maggio 2018, n.13908. Il principio è pacifico: *ex multis*, si veda anche Cass., sent. 21 dicembre 2016, n.26504.

<sup>32</sup> Cass., sent. n.4624/2008: l'accertamento emanato successivamente al contraddittorio dovrà tener conto delle deduzioni difensive esposte dal contribuente nel contraddittorio, perché solo così il contraddittorio acquista un reale contenuto.

<sup>33</sup> Sul punto si veda di recente Cass., ord. 2 luglio 2018, n.17210, ove è sancita la nullità dell'accertamento nel caso sia «mancato l'obbligo di (almeno) valutare le osservazioni del contribuente, pur senza esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo».

esigenze difensive e corretta attuazione “procedimentale” del tributo. Come tale espressione di un interesse pubblico generale (ex artt. 53 e 97 Cost.), oltre che del diritto individuale di difesa.

A tal proposito non sono apparse pienamente soddisfacenti le vigenti formulazioni legislative in ambito tributario, né tantomeno si rivela utile, data la spiccata specificità dei profili implicati, il mero rinvio alle tradizionali categorie del diritto amministrativo in ambito motivazionale.

L’art. 7 dello Statuto ha indubbiamente rappresentato un passo avanti, in particolare enfatizzando l’ampiezza delle esigenze motivazionali degli atti tributari, espressamente estesa agli atti della riscossione; ma anche l’applicazione di tale norma ha manifestato criticità, in particolare per l’assenza di indicazioni o parametri idonei a delimitare, in concreto e flessibilmente, la concreta funzionalità della motivazione degli atti tributari.

La funzione motivazionale degli atti tributari, quindi, una volta implicata sul piano sistematico, richiede una valutazione flessibile, in ragione delle concrete dinamiche procedimentali in questione.

A mio avviso, cioè, le concrete esigenze motivazionali di un atto tributario, al di là di quanto indicato nella normativa in termini generali (nell’art. 7 della L. n.212/2000 o nell’art. 3 della L. n.241/1990) o specifici (art. 42 D.P.R. n.600/1973), vanno necessariamente valutate caso per caso, privilegiando gli aspetti invalidanti in modo funzionale ad una corretta attuazione del tributo nella concreta dinamica procedimentale in esame.

In altre parole, gli effetti invalidanti letteralmente implicati ovvero esclusi, in base alla lettera *legis*, possono essere ragionevolmente negati ovvero ammessi, valutando la concreta idoneità della motivazione ad assolvere le esigenze sistematiche ad essa assegnate.

E quindi, per un verso, nell’ambito di un utile ed adeguato coinvolgimento del contribuente nella fase istruttoria e pre-decisionale, tenendo “concretamente” conto, nella motivazione di quanto da egli eventualmente dedotto e documentato; per altro verso, garantendo sempre un’oggettiva e ragionevole

“conoscibilità” della pretesa tributaria già nella fase procedimentale, ed evitando formalismi nell’applicazione della motivazione *per relationem*, sia a favore del contribuente che a favore dell’amministrazione.

Tutto ciò al fine di assicurare che la pretesa tributaria sia opportunamente e pienamente valutabile dal contribuente nella fase pre-giudiziale, così da assicurare una consapevole attuazione delle diverse soluzioni di definizione della pretesa tributaria, al di là del rimedio processuale.

Solo in tal modo, accanto alla funzione di garanzia difensiva per il contribuente, in ogni caso garantita nella sede processuale, sarà effettivamente assicurata quell’autonoma funzione della motivazione, sistematicamente implicata e spiccatamente riferibile alla fase procedimentale di imposizione, oggi primario strumento di corretta attuazione del tributo.