

## ACCERTAMENTO

---

### ***Motivi di buon senso***

di **Massimiliano Tasini**

Scambiando qualche parola con amici e colleghi, emerge in più di qualche occasione un senso di **insoddisfazione** nel modo in cui talvolta il fisco **motiva gli accertamenti impositivi**. Nondimeno, è diffusa una certa delusione pure nel modo in cui i giudici talora **motivano le istanze** sul punto sollevate dai ricorrenti.

Ed allora, forse è bene ricordare alcune regole.

#### **Primo concetto**

L'avviso di accertamento deve indicare i **presupposti di fatto** e le **ragioni giuridiche** ad esso sottese.

La motivazione dovrebbe, salvo casi particolari, fondarsi su **una ed una sola norma** esistente nell'ordinamento giuridico: solo se si conosce la norma che l'Amministrazione ha ritenuto applicabile alla concreta fattispecie sarà possibile garantire un esercizio puntuale del **diritto di difesa** (Cass. 30 novembre 2009 sent. 25197).

Perciò, un contribuente non può **contemporaneamente** aver "eluso" ed "evaso". Oggi, stante il nuovo art. 10 *bis* della legge 212/2000 ciò è espressamente vietato, ma in vigenza della pregressa disciplina le cose non potevano stare diversamente; è **buon senso** prima ancora che diritto positivo.

Ancora, **una fattura non può essere genericamente inesistente**: o è inesistente oggettivamente, o lo è soggettivamente. La mancata specificazione frustra in modo inaccettabile il diritto di difesa del contribuente, e la contraria tesi dell'Agenzia delle entrate non può essere accettata.

#### **Secondo concetto**

La **motivazione è essenziale**, non potendosi ritenere che l'avviso di accertamento realizzi una mera "*provocatio ad opponendum*" (Cass. 9 ottobre 2015 n. 20251), l'atto infatti deve consentire il controllo interno e quello giurisdizionale sulla **correttezza** dell'operato della pubblica Amministrazione.

In altri termini, la motivazione deve essere “costruita” non come mera enunciazione di una pretesa soggetta a verifica, bensì come *ratio* di una decisione assunta all’esito di una **istruttoria primaria**, svolta nella fase procedimentale, e finalizzata, al rispetto del principio di **buona amministrazione**, precisamente allo scopo di assicurare la realizzazione di una azione amministrativa **efficiente e congrua**.

Quest’ultima affermazione, resa nella pronuncia **Cass. 17 ottobre 2014 n. 22003**, si completa con l’ulteriore principio, pure affermato nella medesima sentenza, secondo cui **è nel processo tributario che l’Amministrazione deve riversare gli elementi di prova richiamati nell’atto impositivo** (di talchè, questo ben può non allegarli), e può dedurne di nuovi solo e soltanto nei limiti del **principio di consequenzialità** in rapporto agli avversi motivi di ricorso.

Da questa affermazione deriva che è allora irrilevante che il contribuente si sia comunque difeso, perché **l’eventuale impugnazione non sana il difetto di motivazione (Cass. 25164/2013)**.