

ACCERTAMENTO

Maggiori tutele per il contribuente sull'obbligo di motivazione degli atti

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

Scopri di più

La recente **riforma** dello **Statuto dei diritti del contribuente** (L. 212/2000), operata dal **D.Lgs. 219/2023**, attuativo della delega fiscale (**L. 111/2023**) e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024, ha introdotto, con decorrenza dallo scorso 18.1.2024, rilevanti **modifiche**, anche in tema di **chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria**.

Nello specifico, mediante la **rielaborazione** dell'[articolo 7, L. 212/2000](#), il Legislatore delegato è intervenuto sulla disciplina concernente la **motivazione** dei provvedimenti amministrativi, al fine di **armonizzare** il testo normativo con gli approdi più recenti della **giurisprudenza interna, eurounitaria e internazionale**, nonché di **eliminare** alcune **aporie** indotte dal testo precedente.

La riforma ha operato, altresì, il **coordinamento** della disposizione citata con alcune **novità normative**, al fine di ottenere un **risultato sistematicamente coerente e adeguatamente bilanciato** tra l'esigenza di **efficienza dell'attività amministrativa**, da un lato, e il **diritto di azione e difesa in giudizio** dei contribuenti, dall'altro, tenendo conto, peraltro, dell'esigenza di **incentivare la definizione precontenziosa** delle controversie.

A tal fine, al **comma 1, dell'articolo 7, L. 212/2000**, è previsto che gli **atti dell'Amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, siano **motivati, a pena di annullabilità**, indicando specificamente **i presupposti, i mezzi di prova** e le **ragioni giuridiche** su cui si fonda la decisione. Inoltre, se nella **motivazione** si fa **riferimento ad un altro atto** che **non sia già stato portato a conoscenza dell'interessato**, lo stesso è **allegato all'atto che lo richiama**, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il **contenuto essenziale** e la **motivazione** indichi espressamente le **ragioni** per le quali i **dati** e gli **elementi** contenuti nell'atto richiamato si ritengono **sussistenti e fondati**.

Quindi, appare evidente come la novella, da un lato, integri i **mezzi di prova** quale **elemento cardine del fondamento dell'atto** e, dall'altro, agevoli la **motivazione per relationem**, eliminando la **non proporzionata necessità** di **allegare in ogni caso**, anche quando noto, l'**atto richiamato**, in un'ottica di **efficienza dell'azione amministrativa**. A ciò si aggiunga, però, che la

riforma ha specificato la necessità di un'**espressa spiegazione** nella parte motiva dell'atto delle **ragioni** per le quali **l'organo (o l'ente)** che emana il provvedimento **ritiene accertati i fatti di cui all'atto richiamato** o ne condivide le **valutazioni**, in armonia con la **giurisprudenza** della Corte di cassazione (sentenza n. 5913/2010; sentenza n. 10680/2009; sentenza n. 8690/2002).

La **novella**, poi, ha introdotto nell'[articolo 7, L. 212/2000](#), anche altre importanti previsioni, sempre in un'ottica di **tutela del contribuente**, mediante l'inserimento dei **commi 1-bis, 1-ter e 1-quater**.

In particolare, il **comma 1-bis** ha previsto che **i fatti e i mezzi di prova** a fondamento dell'atto **non** possano essere **successivamente modificati, integrati o sostituiti**, se non attraverso l'adozione di un **ulteriore atto**, ove ne ricorrano i **presupposti** e **non** siano maturate **decadenze**. Così facendo la norma ha inteso **vietare** la c.d. *mutatio libelli*, e cioè che il **fondamento dell'atto e della pretesa** venga "**stravolto**" rispetto al fondamento indicato in **motivazione**.

Invece, i **commi 1-ter e 1-quater**, hanno disciplinato il **rapporto** tra **atti della riscossione e atti impositivi** con specifico riferimento al profilo della **motivazione**. È stabilito che gli **atti della riscossione** che costituiscono il **primo atto** con il quale è comunicata una **pretesa** per tributi, interessi, sanzioni o accessori, **indichino, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta** in relazione alla quale sono stati calcolati, la **data di decorrenza** e i **tassi applicati** in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

Dunque la novella ha recepito il **principio di diritto** affermato dalle **Sezioni Unite** della Corte di Cassazione secondo cui: "*quando la **cartella esattoriale** non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il **primo ed unico atto** con il quale l'ente impositore esercita la **pretesa tributaria** (...), essa deve (...) contenere gli **elementi indispensabili** per consentire al contribuente di effettuare il necessario **controllo sulla correttezza dell'imposizione***" (sentenza n. 11722/2010).

Quanto indicato, come espressamente previsto, trova **applicazione anche agli atti della riscossione** emessi nei confronti dei **coobbligati solidali, paritetici e dipendenti**, fermo **l'obbligo di autonoma notificazione** della cartella di **pagamento nei loro confronti**. La finalità della norma, quindi, è quella di **estendere le garanzie** della motivazione, a maggior ragione, agli atti della riscossione emessi nei confronti dei soggetti così come sopra qualificati, dal momento che questi, pur **non avendo realizzato il presupposto** del tributo, vengono **coinvolti, a vario titolo, nella responsabilità** per fatto dell'obbligato principale.

Da ultimo, la novella ha abrogato il **comma 3, dell'articolo 7**, il quale prevedeva che sul **titolo esecutivo** va riportato il **riferimento** all'eventuale **precedente atto di accertamento** ovvero, **in mancanza, la motivazione** della **pretesa tributaria**. L'abrogazione si è resa necessaria poiché la norma è stata superata dalla **più organica e completa disciplina** introdotta in punto di obbligo di **motivazione**.