

**ACCERTAMENTO**

## ***La “nuova” motivazione degli avvisi di accertamento***

di **Luigi Ferrajoli**

Master di specializzazione

### **Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso**

Scopri di più

Il **D.Lgs. 219/2023**, contenente le modifiche allo **Statuto del contribuente** in applicazione della **legge delega di riforma fiscale** (L. 111/2023), apporta diverse **modifiche all'[articolo 7, L. 212/2000](#)**, in tema di **motivazione degli atti tributari**.

L'intervento del legislatore della **riforma** sul **contenuto della motivazione** degli atti tributari appare assai rilevante. In primo luogo, viene esplicitato che il **requisito della motivazione** per gli atti dell'Amministrazione finanziaria **autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria è richiesto **a pena di annullabilità dell'atto**. Questa **specificazione**, in precedenza ricavabile dalle disposizioni in tema di accertamento delle singole imposte, è ora contenuta nello Statuto del contribuente e **si applica in generale a tutti gli atti autonomamente impugnabili** dell'Amministrazione finanziaria, **indipendentemente dalle previsioni specifiche** delle leggi che disciplinano i singoli tributi.

Sotto il profilo del **contenuto**, la motivazione post-riforma richiede l'**indicazione specifica** dei **presupposti** e dei **mezzi di prova** su cui si fonda **la decisione di adottare in concreto il provvedimento**. Con la nuova formulazione, l'indicazione dei **presupposti senza ulteriore specificazione** rappresenta una sintesi della precedente versione che **parlava invece di presupposti di fatto e ragioni giuridiche**. Quindi, per presupposti si devono intendere **sia quelli di fatto che quelli di diritto**.

Il riferimento, invece, ai **mezzi di prova**, può essere oggetto di **interpretazioni diverse**. Infatti, sul piano strettamente tecnico, per mezzi di prova si intendono **i tipi di prova** (documenti, testimonianze, atti, verbali). Se fosse questo il senso, assai **generico**, da attribuire all'espressione utilizzata, non servirebbe a circoscrivere esattamente il contenuto delle prove e, quindi, **non sarebbe in grado di assolvere alla funzione di dare maggiore consistenza conoscitiva al fondamento del provvedimento adottato**. Peraltro, la stessa legge delega esprime chiaramente l'intento **“di rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa”**. Il che induce a ritenere **prevalente un'interpretazione dell'espressione “mezzi di prova” che valorizzi il collegamento fra quanto deve essere indicato in motivazione e la sua attitudine a fondare la pretesa tributaria**. Quindi,

**non può trattarsi della mera indicazione** dei mezzi di prova, ma deve trattarsi dell'**indicazione, per quanto sintetica, degli elementi e argomenti di prova da cui si può comprendere quantomeno il *fumus* di un fondamento della pretesa**. Cosa che, evidentemente, può essere desunta solo se è nota non solo la natura, ma **anche la qualità delle prove** su cui si poggia la tesi dell'Ufficio.

Quanto alla **motivazione *per relationem***, l'intervento del riformatore è di sostanziale **adeguamento agli orientamenti giurisprudenziali** sviluppatisi intorno a questo tema. In particolare, viene previsto che, anzitutto, **l'allegazione dell'atto richiamato nel provvedimento tributario è prevista solo se si tratta di un atto che non sia già stato portato a conoscenza dell'interessato**; in secondo luogo, **in alternativa all'allegazione** dell'atto richiamato nel provvedimento tributario, **è possibile riprodurne il contenuto essenziale, a condizione che la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati**.

Peraltro, la disciplina della **motivazione *per relationem***, pur adeguandosi agli orientamenti giurisprudenziali sulla questione con riferimento alla precedente versione, **non si cura di coordinare** tale normativa con la **nuova disciplina in tema di contenuto della motivazione**, che ora richiede, fra gli **elementi strutturali**, anche l'indicazione dei **mezzi di prova**. Tuttavia, ancorché non espressamente precisato, si deve ritenere **implicitamente richiesto che l'atto richiamato** – sia esso già conosciuto dal contribuente, allegato o del quale venga riprodotto il contenuto essenziale – **quanto il contenuto necessario della motivazione dell'atto che lo richiama, soddisfi i requisiti dell'indicazione dei presupposti e dei mezzi di prova su cui si fonda la decisione**. Diversamente, questi devono comunque essere specificati nell'atto motivato *per relationem*.

Di particolare rilevanza è, poi, il nuovo [comma 1-bis, dell'articolo 7, Statuto del contribuente](#), nel quale è contenuta una **norma che si ricollega al principio del *ne bis in idem* procedimentale**, di cui al nuovo [articolo 9-bis, Statuto del contribuente](#). Si tratta del **divieto per l'Amministrazione finanziaria di integrare o modificare successivamente i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto, se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto**, ove ne ricorrano i **presupposti** e non siano maturate **decadenze**. La nuova norma specifica, quindi, espressamente che la **modificabilità dei fatti e dei mezzi di prova** di un atto potrà essere consentita mediante l'adozione di un **ulteriore atto**, a condizione che questo abbia i **requisiti (sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi)** previsti dall'[articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973](#), e, ovviamente, **non siano decorsi i termini di decadenza** dell'azione accertatrice.