

Sull'obbligo di motivazione degli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria.

L'obbligo di motivazione degli atti impositivi è stato definitivamente previsto dalla **Legge 27.07.2000, n. 212**, recante le *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*, il quale al primo comma dell'art. 7, intitolato *Chiarezza e motivazione degli atti*, ha sancito che:

“Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.”

Dispone a sua volta il **D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2**, ultimo periodo, come modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1, comma 1, lett. c), nella versione vigente *ratione temporis*, che: *“Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.”*

Infine, come reso esplicito dalla su citata disposizione dello Statuto del Contribuente, la disciplina della motivazione viene in rilievo anche nell'**art. 3 della legge 241/90**, in base al quale: *“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”*.

La fermezza della posizione assunta dal legislatore in favore del principio del *clare loqui* non è mitigata dalla **possibilità di motivare l'atto impositivo per relationem**, attraverso cioè il rinvio ad un altro atto purché conoscibile, in quanto come insegna la Suprema Corte di Cassazione:

“Secondo un consolidato orientamento di questa Corte, anche recentemente ribadito (Cass. 13/02/2019, n. 4176, in motivazione), le norme appena citate consentono di adempiere

l'obbligo legale di motivazione degli atti tributari per relationem, tramite il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed 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 (Cass. 25/03/2011, n. 6914), o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione (Cass. 25/07/2012, n. 13110)” (Cass. civ., Sez. V, 15.01.2021, n. 593; cfr. tra tante, Cass. 6914/2011; Cass. 15348/2016).

Sul punto, peraltro, come insegna sempre la Corte di Cassazione:“... altro è l'onere di motivare (che questa Corte ha più volte affermato potersi soddisfare "mediante l'enunciazione del criterio astratto"...) ... altro è, quando la motivazione faccia riferimento ad un atto non conosciuto da parte del contribuente, l'onere di allegare quest'ultimo all'atto impositivo (o, alternativamente, di riprodurne il contenuto essenziale nell'atto impositivo...)” (Cass. civ., Sez. VI - 5, 11.02.2013, n. 3262).

Invero, anche la costante giurisprudenza di legittimità (*ex plurimis*, Cass. civ., Sez. V, 28.05.2020, n. 10102; Cass. civ., Sez. V, 03.03.2020, n. 5819) afferma che: “*ove afferma che in tema di atto amministrativo finale (in materia di atti di imposizione tributaria), è sufficiente una motivazione per relationem, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto in sede di P.V.C. che siano già noti al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2017, n. 30560), non essendo necessaria una espressa motivazione in relazione alle ragioni per le quali viene*

adottato il provvedimento, ma solo l'indicazione della fonte in base al quale il provvedimento viene adottato.

Se, pertanto, non è necessaria una espressa "valutazione" della motivazione contenuta nella fonte di innesco dal quale trae origine l'accertamento e che fonda il provvedimento impositivo, sempre che tale fonte sia nota al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32957; Cass., Sez. V, 21 marzo 2012, n. 4523; Cass., Sez. V, 13 ottobre 2011, n. 21119)".

Pertanto, allorché non sia nota ai contribuenti la fonte di innesco, è necessario fornire “una espressa motivazione in relazione alle ragioni per le quali viene adottato il provvedimento”, senza potersi limitare alla sola indicazione della fonte.

In conclusione, seppure è vero che l’obbligo di motivazione può essere adempiuto anche *per relationem*, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, è indispensabile che questi ultimi siano allegati all’atto notificato oppure che lo stesso ne riproduca integralmente il contenuto essenziale: dovendosi intendere per tale, per consolidato diritto vivente, l’insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell’atto o del documento che sono necessari per sostenere il contenuto del provvedimento adottato. Diversamente, che gli atti e documenti richiamati devono essere già legalmente ed integralmente conosciuti dal contribuente: “*ove non ricorrano tali condizioni l’avviso di accertamento è illegittimo in quanto privo di una congrua motivazione, senza che la stessa possa essere integrata in giudizio dall’Amministrazione finanziaria*” (Cass. civ., Sez. V, 13.02.2019, n. 4176).

Ne deriva l’illegittimità di avvisi di accertamento che non riproducano il “*contenuto essenziale*” di detti atti e documenti presupposti, per come inteso unanimemente dalla su citata giurisprudenza di legittimità.

Settembre 2021