

STUDIO LEGALE  
TRIBUTARIO VILLANI



**LA MOTIVAZIONE  
DEGLI ATTI  
FISCALI**

*di Maurizio Villani e Alessandro Villani*

# LA MOTIVAZIONE DEGLI ATTI FISCALI

La Corte di Cassazione ha affermato il principio secondo il quale la cartella esattoriale, ove non preceduta da un avviso di accertamento, deve sempre essere motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile, tale obbligo derivando dai principi di carattere generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, dalla L. n. 241 del 1990, art. 3, e recepiti, per la materia tributaria, dalla L. n. 212 del 2000, art. 7 (Cass. n. 9799/2017; 31270/2018; Cass. n. 20784/2020).

**L**a mancanza di adeguata informazione del contribuente trova ulteriore conferma nel mancato invio di una previa comunicazione di irregolarità. Tale strumento avente funzione di garanzia può realizzare compiutamente la necessaria interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente e chiarire ogni aspetto legato alla singolarità della emissione, per esempio, di due atti di recupero per la stessa imposta e la medesima annualità.

Trattandosi di vizio originario dell'atto, di per sè stesso idoneo a determinarne l'invalidità, a nulla rileva che l'ufficio abbia esplicitato in sede di controdeduzioni quali fossero in concreto le ragioni delle pretese oggetto delle singole cartelle. **La Corte di Cassazione ha ripetutamente espresso il principio secondo il quale la motivazione dell'atto tributario costituisce sempre lo strumento essenziale di garanzia del diritto di difesa del contribuente.**

All'interno della motivazione, pertanto, devono sempre essere indicati gli elementi che l'ufficio ha posto a base della pretesa, non potendo l'amministrazione integrare le proprie ragioni in corso di giudizio (cfr. **Cass. 11777/2016, 25879/2015**).

**Inoltre, mancando l'indicazione del tasso e della decorrenza degli interessi, i contribuenti non sono posti nella condizione di calcolare la correttezza del calcolo degli interessi operato dall'agenzia sulla base della somma dovuta.**

Anche in questo caso, a nulla rileva, dunque, che l'ufficio solo in sede di controdeduzioni abbia esplicitato i criteri applicati e neppure che l'agenzia avesse inviato un fax con cui aveva preannunciato l'iscrizione a ruolo degli interessi, posto che nemmeno con tale atto aveva illustrato gli elementi su cui il calcolo era basato (Corte di Cassazione n. 9799/2017; Corte di Cassazione n. 31270/2018).

Nel procedimento tributario, la motivazione dell'avviso di accertamento assolve

ad una pluralità di funzioni atteso che deve garantire sempre il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa, che non possono riguardare fatti nuovi e diversi, perché, in tal caso, si amplierebbe di fatto il termine per l'accertamento ove si dovesse ritenere che l'ufficio può modificare le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo (**Corte di Cassazione n. 25879/2015**).

L'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono sempre essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (**Cass. 25 marzo 2014 n. 7056; Cass. 20 settembre 2013 n. 21564**).

**In sede contenziosa, i contribuenti devono sollevare, in modo chiaro e preciso, tutte le eccezioni sopra esposte, più volte chiarite dalla Corte di Cassazione.**

Lecce, 12 dicembre 2020

**Avv. Maurizio Villani**  
**Avv. Alessandro Villani**

---

**STUDIO LEGALE  
TRIBUTARIO VILLANI**

---