

**NULLO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO
CON MOTIVAZIONE CONTRADDITTORIA**

La Corte di Cassazione con la recente **ordinanza n. 13620 del 17 maggio 2023** è tornata ad occuparsi dell'annosa questione inerente la motivazione degli avvisi di accertamento, con particolare attenzione alla motivazione contraddittoria.

Sul punto, i giudici di legittimità hanno ribadito il proprio orientamento secondo cui l'avviso di accertamento non può essere supportato da motivazione contraddittoria, in quanto non consente al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa. Tale vizio, inoltre, si configura anche laddove vengano indicate ragioni concorrenti ma contraddistinte da assoluta eterogeneità e, in quanto tali, non idonee a fungere da complessivo presupposto della pretesa impositiva.

Si rammenta che la motivazione degli atti tributari, siano essi avvisi di accertamento, intimazioni di pagamento ovvero cartelle di pagamento, costituisce da sempre un elemento irrinunciabile del procedimento amministrativo, necessario per far comprendere al contribuente quali sono i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che sono poste a fondamento della pretesa tributaria e che, come tali, devono essere sempre illustrati in modo chiaro e puntuale ab origine dall'Ufficio al fine di rendere note le ragioni del provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera patrimoniale del contribuente.

In termini più generali, come diffusamente affermato in dottrina, la motivazione degli atti tributari costituisce lo strumento essenziale di garanzia del diritto di difesa del contribuente, diritto costituzionalmente garantito dall'art. 24 della Costituzione. All'interno della motivazione degli atti tributari, pertanto, devono sempre essere indicati gli elementi che l'Ufficio ha posto a base della propria pretesa, non potendo integrare le proprie ragioni in corso di giudizio (cfr. Cass. 11777/2016, 25879/2015).

Sul punto, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che 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* ed il *quantum debeatur*. Detti elementi conoscitivi devono 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 (ex plurimis: Cass., Sez. 5[^], 26 marzo 2014, n. 7056; Cass., Sez. 5[^], 9 luglio 2014, n. 15633; Cass., Sez. 5[^], 17 ottobre 2014, n. 22003).

Nel nostro ordinamento giuridico, la previsione dell'obbligo della motivazione degli atti tributari si inserisce, in particolare, nell'ambito delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212 del 2000, che assolvono all'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'informazione del contribuente nel più ampio quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono sempre improntare i rapporti tra fisco e contribuente.

La violazione di tali principi, ribaditi dall'art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente, comporta la nullità dell'atto in caso di impugnazione. A tal proposito, il ruolo fondamentale assunto dalla motivazione degli atti tributari, quale parte sostanziale e coesistente al provvedimento, è confermato anche dalla formulazione dell'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che il giudice debba annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva ai sensi dell'art. 7, comma 1, Legge n. 212/2000.

Ebbene, con la **recente ordinanza n. 13620/2023**, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui la motivazione dell'avviso di accertamento, come quella di ogni altro provvedimento amministrativo, è improntata alla salvaguardia dei principi di rango costituzionale di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità che governano l'agire amministrativo, commisurata alle esigenze di razionalità operativa e non arbitrarietà del potere discrezionale. Peraltro, nell'ottica del destinatario dell'atto impositivo, la motivazione è finalizzata alla cognizione del processo decisionale dell'autorità al fine dell'eventuale opposizione in aderenza ai dettami costituzionali.

Alla luce di quanto sopra esposto, la Corte di Cassazione con l'ordinanza in commento ha accolto la tesi del contribuente che ha lamentato la motivazione contraddittoria dell'avviso di accertamento, disponendo che l'apparato motivazionale assume un aspetto rilevante anche per l'organo giurisdizionale poiché costituisce il principale, se non il solo elemento utilizzabile per il relativo vaglio.

In particolare, la fattispecie in esame origina da una verifica fiscale all'esito della quale l'Amministrazione finanziaria ha contestato ad una società contribuente la rappresentazione di componenti passive di reddito, ritenute non deducibili da parte dell'Ufficio, mediante la contabilizzazione di fatture per prestazioni inesistenti, non inerenti e non obiettivamente determinabili. La società ricorrente ha impugnato gli avvisi di accertamento articolando diversi motivi di ricorso in diritto ed in merito, tra i quali quello di nullità degli stessi per essere i rilievi dell'Ufficio sorretti da plurime ragioni, anche apparentemente **contraddittorie fra loro**.

I giudici di secondo grado hanno respinto tale eccezione, osservando che la contraddittorietà della motivazione, in mancanza di una norma di legge che la preveda come vizio degli atti impositivi, non ne comporta la nullità e che nel caso di specie non si sarebbe trattato di motivazione contraddittoria, bensì di “scarsa rigorosità motivazionale”.

La società ricorrente avverso tale sentenza ha presentato tempestivo di ricorso in Cassazione che, con l’ordinanza in commento ha ribaltato la decisione dei giudici di secondo grado, osservando come la motivazione degli atti impositivi assolva ad una triplice funzione:

1. è funzionale alla salvaguardia delle garanzie di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità che devono connotare l’azione dell’Amministrazione da ricondurre, a loro volta, alle esigenze di razionalità e non arbitrarietà del potere discrezionale, di cui all’art. 97, comma secondo, della Costituzione;
2. è strumentale alla comprensione, da parte del destinatario dell’atto, del percorso decisionale dell’Amministrazione finanziaria, in vista della possibile impugnazione dell’atto, in termini riconducibili ai diritti riconosciuti dagli artt. 24 e 103 della Costituzione;
3. è rilevante nell’eventuale contenzioso instaurato avverso l’atto impositivo, poiché costituisce il principale, se non l’unico, elemento utilizzabile ai fini del relativo sindacato.

Di conseguenza, seppur sia possibile che un atto impositivo sia fondato su motivazioni concorrenti, tuttavia è **necessario che la pluralità di ragioni non risulti inidonea a consentire al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa, in quanto contraddistinte da assoluta eterogeneità.**

Pertanto, i giudici, ribadendo quanto già in precedenza statuito, hanno affermato quanto segue:

"Questa Corte, in proposito, ha più volte evidenziato che l'avviso di accertamento non può essere supportato da motivazione contraddittoria, poiché in tal caso esso non consente al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa; e ha specificato che tale vizio si configura anche laddove vengano indicate ragioni concorrenti ma contraddistinte da assoluta eterogeneità e, come tali, inidonee a fungere da complessivo presupposto della pretesa.....L'avviso di accertamento è affetto da nullità laddove sia fondato su motivi d'imposizione distinti ed inconciliabili, in quanto, rispondendo la motivazione alla duplice esigenza di rispettare i principi d'informazione e collaborazione, già fissati dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e, specificamente in materia fiscale, dall'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, non è legittimo l'intento dell'Amministrazione di formulare una motivazione

contraddittoria con funzione di "riserva", sia perché la pretesa impositiva per essere conforme a legge può basarsi su elementi concorrenti, ma non su presupposti fattuali contrastanti, sia perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'Amministrazione arbitra di scegliere nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile".

I giudici di legittimità sul punto richiamano altri precedenti conformi (Cass. 18767/2020, 6104/2020 e 22003/2014) che evidenziano come **l'atto non possa recare un impianto motivazionale contraddittorio, poiché è precluso al contribuente di avere certezza degli elementi costituenti le ragioni della pretesa. Siffatto vizio è configurabile anche quando sono esposte motivazioni concorrenti ma assolutamente discordanti tra di loro e, perciò, inidonee a rappresentare il fulcro della pretesa.**

In conclusione, ritengo corretto l'orientamento ormai costate della Corte di Cassazione secondo cui l'obbligo della motivazione degli atti tributari è soddisfatto solo quando il contribuente viene posto nella concrete condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva dell'Ufficio, non limitandosi ad una mera motivazione incoerente e/o contraddittoria con funzione di riserva, posto che l'alternatività delle ragioni della pretesa fiscale espongono il ricorrente ad una difesa difficile o talvolta impossibile. Pertanto, la carenza di motivazione di un atto tributario costituisce un'eccezione tipica di molti ricorsi tributari alla quale ciascun difensore tributario deve prestare particolare attenzione. Infatti, se un atto è realmente carente di motivazione e non se ne comprendono le ragioni di fatto e di diritto, il ricorrente deve sempre eccepire nel proprio ricorso introduttivo il vizio di motivazione prestando particolare attenzione al successivo comportamento dell'Ufficio che, con le proprie controdeduzioni, potrebbe integrare l'eccepita carenza di motivazione ponendo in essere un comportamento già più volte censurato dalla giurisprudenza di merito e legittimità.

Lecce, 20 luglio 2023

Avv. Alessandro Villani

Studio Tributario Villani

www.studiotributariovillani.it

e-mail avvocato@studiotributariovillani.it