

La motivazione per relationem nell'avviso di accertamento: garanzie difensive e legittimità formale

di [Martina Di Giacomo](#)

Pubblicato il 15 Aprile 2025

La motivazione dell'avviso di accertamento è centrale per garantire il diritto di difesa del contribuente. Ma cosa succede se l'atto si fonda su altri documenti, richiamati ma non allegati? È sufficiente il rinvio per relationem o serve un accesso pieno agli atti? Una recente vicenda chiarisce i confini del problema.

Accertamento motivato per relationem

L'obbligo di motivazione è strumentale all'esercizio del diritto di difesa del contribuente e risulta violato ove questo illustri come ed in che termini la tempestiva ostensione dei documenti indicati negli atti impositivi impugnati, e ad essi non allegati, avrebbe potuto influenzare l'esito dell'accertamento. **È valido l'avviso di accertamento, anche se motivato per relationem ad altri atti, non rilevando l'omessa allegazione di un documento o la mancata ostensione dello stesso al contribuente, purché la motivazione sia comunque sufficiente** (Corte di Cassazione).



L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento

L'obbligo di motivazione degli atti impositivi, e relative prove della pretesa impositiva, è stato rivisto dal legislatore con l'art. 4 legge delega n. 111/2023 che ha introdotte modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212/2000. Gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge n. 241/1990, indicando "i presupposti di fatto e le

ragioni giuridiche sui si fonda la decisione”, non potendosi mai ricorrere ad affermazioni generiche, di stile, poiché costituisce non solo imprescindibile requisito di legittimità dell’atto impositivo, ma anche strumento di garanzia delle posizioni soggettive di cui è portatore il destinatario (art. 7 legge n. 212/2000, modificato dalla l. n. 219/2023). La motivazione, che deve risultare chiara e rendere comprensibile l’iter logico-giuridico su cui si fonda la pretesa impositiva, riveste una funzione importante per il contribuente che deve comprendere la tesi

Abbonati per poter continuare a leggere questo articolo

Progettato e realizzato da professionisti, per i professionisti, ogni piano di abbonamento comprende:

- contenuti autorevoli, puntuali, chiari per aiutarti nel tuo lavoro di tutti i giorni
- videoconferenza, per aggiornarti e ottenere crediti formativi
- una serie di prodotti gratuiti, sconti e offerte riservate agli abbonati
- due newsletter giornaliere

A partire da 15€ al mese

Scegli il tuo abbonamento