
La corretta motivazione dell'avviso di accertamento

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 10 Ottobre 2014

l'avviso di accertamento deve contenere l'indicazione non soltanto degli estremi del titolo e della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituendone imprescindibile requisito di legittimità

La Corte di Cassazione, con la sentenza 24 luglio 2014, n. 16836, ha confermato che è giurisprudenza consolidata *“quella secondo cui l'avviso di accertamento deve contenere, ex art. 42 comma 2 Dpr 600/73, l'indicazione non soltanto degli estremi del titolo e della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituendone imprescindibile requisito di legittimità. Tali elementi devono sussistere al fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in modo 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' debeat; essi, inoltre, devono essere forniti non solo tempestivamente (e dunque contenuti ab origine nel provvedimento) ma anche con quel grado di determinatezza ed intellegibilità che permetta all'interessato un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (Cass. 23009/2009 e Cass. 15842/2006)”*, fermo restando che *“l'errata indicazione nell'atto impositivo della norma tributaria violata, non è, di per sé, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione”*.

Nota

La teoria dell'accertamento come procedimento trova ragion d'essere nella sua funzionalità di collegare fra loro la pluralità di atti dell'amministrazione e del contribuente, e in ragione della sua idoneità a tutelare lo stesso contribuente, consentendo l'impugnazione dell'atto finale anche per i vizi intermedi.

L'espressione *“procedimento d'accertamento”* sta ad indicare una sequenza di atti legislativamente imposti (il più importante è la dichiarazione del contribuente), cui segue l'attiva di controllo e si conclude con l'emanazione di un atto di accertamento (o con l'eventuale archiviazione).

Tale atto, secondo la dottrina maggioritaria, ha natura di provvedimento amministrativo, dotato del carattere dell'autoritatività, ovvero sia dell'idoneità ad incidere unilateralmente sulle situazioni giuridiche soggettive dei contribuenti.

L'atto (o avviso) di accertamento tributario può pertanto essere definito come l'atto emanato dall'Agenzia delle Entrate, in rettifica della dichiarazione del contribuente o d'ufficio (nel caso di mancanza di

quest'ultima), col quale l'Amministrazione finanziaria civile determina l'effettiva capacità contributiva del contribuente, sulla base degli elementi in proprio possesso, fissandola in via autoritativa.

Terminata l'attività di controllo, che ha permesso di acquisire gli elementi che dimostrino l'infedeltà della dichiarazione, ha inizio la vera e propria procedura dell'accertamento, che consiste nella determinazione autoritativa della base imponibile e dell'imposta corrispondente, che sfocia nella emissione di un avviso di accertamento (nell'ipotesi di assenza di dichiarazione) o di rettifica (in presenza di dichiarazione), che, ove non condiviso dal contribuente, va tempestivamente impugnato, in quanto, diversamente, il debito d'imposta indicato diviene definitivo, consentendone anche la riscossione coattiva.

Il procedimento amministrativo di accertamento si articola in quattro fasi principali:

- fase d'iniziativa (selezione dei soggetti da sottoporre a controllo e acquisizione degli elementi fiscalmente rilevanti);
- fase istruttoria (valutazione dei singoli dati rilevanti ai fini dell'emanazione del provvedimento finale);
- fase decisoria (determinazione del contenuto dell'atto da adottare e formazione ed emanazione dello stesso);
- fase integrativa dell'efficacia (notificazione dell'atto al contribuente, dato che l'avviso di accertamento è un atto recettizio, che deve essere portato a conoscenza dei destinatari per esplicitare i propri effetti giuridici).

L'art. 42 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, ai fini delle imposte dirette, prescrive, a pena di nullità, che gli avvisi di accertamento e rettifica, *“portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”*, devono recare le seguenti indicazioni:

- presupposti di fatto;
- imponibile o imponibili accertati;
- aliquote applicate e imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta;
- motivazione della pretesa e ragioni giuridiche che lo hanno determinato, in relazioni alle norme applicate, distintamente per i singoli redditi delle varie categorie, con la specifica indicazione *“dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”*;
- sottoscrizione.

L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione e ad esso non è allegata la predetta documentazione.

L'art. 56 del D.P.R. n. 633/1972, ai fini IVA, impone che nelle rettifiche analitiche delle dichiarazioni, di cui all'art. 54 del citato D.P.R. n. 633/1972, notificati ai contribuenti *“devono essere indicati, specificatamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori. Per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione”*.

Gli avvisi relativi ad accertamenti induttivi devono contenere, oltre all'imponibile determinato, l'aliquota e le detrazioni applicate, anche le ragioni per le quali sono state ritenute applicabili le norme che consentono *“l'induttivo”*.

In ogni caso, anche ai fini Iva, a pena di nullità, *“la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”*.

Mediante l'avviso di accertamento o avviso di rettifica l'attività di controllo svolta viene portata a conoscenza del contribuente, con l'indicazione dei maggiori imponibili e, conseguentemente, delle maggiori imposte accertate, nonché i presupposti (motivazione) che hanno determinato l'azione accertatrice.

La *ratio* di fondo della disciplina è quella di assicurare che l'atto impositivo contenga tutti gli elementi necessari perchè il contribuente possa conoscere non solo l'entità della pretesa erariale, ma anche tutti gli elementi in base ai quali essa è stata quantificata dagli uffici, potendo in tal modo concretamente valutarne l'operato e, se del caso, difendersi dalle argomentazioni addotte in sede contenziosa (o pre contenziosa).

In diritto amministrativo la motivazione, consistente nell'indicazione delle ragioni che stanno a base della scelta operata attraverso l'atto adottato, è richiesta nella generalità dei casi nei quali l'Amministrazione eserciti il proprio potere .

Sul punto, in primis, non possiamo non evidenziare che la legge 11 febbraio 2005, n. 15 – entrata in vigore l'8 marzo 2005 - ha proceduto ad una riforma della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativa al procedimento amministrativo; in particolare il nuovo art. 21-octies della legge n. 241/90 – riguardante l'annullabilità del provvedimento – prevede che *“ è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'Amministrazione dimostri in giudizio che*

il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato". Pertanto, in presenza di un provvedimento di accertamento corretto nella sostanza ma viziato nella forma, nel procedimento e nella motivazione, quest'ultimi vizi sarebbero irrilevanti. Si rileva che secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, in base al principio di autonomia procedurale, spetta in primis ai giudici nazionali la tutela delle situazioni giuridiche soggettive create dall'ordinamento comunitario.

La mancanza di discrezionalità nella determinazione dell'imposta, pone il diritto tributario, rispetto al diritto amministrativo in una posizione diversa.

Infatti, "l'assenza, da parte degli uffici finanziari, di valutazioni dispositive di interessi economico sostanziali, differenzia la motivazione degli atti impositivi da quella degli atti espressione di discrezionalità amministrativa. L'ufficio fiscale non deve infatti spiegare come ha temperato una pluralità di interessi contrattuali tra di loro, ma deve solo indicare le ragioni fattuali e giuridiche di un atto suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario, consentendo a questo di valutare se – e per quali motivi – proporre ricorso".

La motivazione dell'accertamento tributario, elemento necessario dell'atto, in funzione di tutela diritti costituzionalmente garantiti previsti dagli artt. 24 e 113 della Costituzione, assume una funzione di garanzia nei confronti del destinatario dell'atto, poiché è solo attraverso la motivazione che a quest'ultimo è consentito di reagire agli effetti negativi che produce l'atto, nelle forme consentite dalla legge.

E' nella fase decisoria del procedimento di accertamento che diviene essenziale l'articolazione della motivazione del provvedimento adottato, che consente di avere un atto perfetto, pur se ancora non efficace.

Come abbiamo già avuto modo di accennare, la motivazione degli atti impositivi e, in particolare, degli atti di accertamento, descrive l'insieme delle argomentazioni su cui si fonda la pretesa dell'ufficio, al fine di rendere edotto il contribuente delle ragioni di fatto e di diritto su cui gli atti medesimi si fondano, informando, altresì, il destinatario dell'atto sulle ragioni di un provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario.

La conoscenza dell'iter logico seguito dall'ufficio e formalizzate nell'atto legittima la difesa, sia in fase amministrativa, davanti lo stesso ufficio attraverso l'autotutela, sia in fase giurisdizionale, davanti al giudice, attraverso il ricorso.

La motivazione è, pertanto, uno strumento di controllo della legalità dell'azione amministrativa, oltre che mezzo attraverso il quale il contribuente, *causa cognita*, si difende di fronte alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

La motivazione spiega, quindi, una funzione di "cerniera della legalità", consentendo il sindacato giurisdizionale della legittimità e correttezza dell'operato dell'amministrazione finanziaria, costituendo una sorta di barriera contro possibili abusi.

Tale obbligo, sancito legislativamente, sin dalla riforma fiscale degli anni settanta, a presidio del diritto di difesa del contribuente, deve permettere al contribuente di decidere se impugnare o meno l'atto: l'assenza di indicazioni in ordine ai passaggi logici seguiti per rettificare la dichiarazione non consente, altresì, al

contribuente di capire su quali argomentazioni fondare il ricorso.

Se la funzione dell'avviso di accertamento, dunque, è quella di informare ciò si realizza a mezzo della motivazione.

E' ovvio che, quando l'avviso di accertamento o rettifica contiene una pluralità di rilievi, la presenza di una motivazione generica non *salva* l'accertamento, essendo necessaria una motivazione distinta per ogni rilievo, così che le questioni carenti di motivazione potranno essere annullate, senza recare pregiudizio alle altre.

La decisione sulla motivazione, infatti, non investe l'atto nel suo complesso, ma i singoli recuperi a tassazione.

L'obbligo di motivazione non può essere assolutamente generico e deve possedere un contenuto minimo, che *“ consiste più specificatamente nella circostanza che l'esposizione in motivazione dei presupposti di fatto su cui si fonda l'accertamento deve essere integrata dalla indicazione delle risultanze dell'istruttoria precedentemente svolta e, beninteso, dalla illustrazione delle ragioni giuridiche ”* .

Se gli esiti finali della procedura di accertamento devono consentire l'emissione di atti impositivi, formalmente legittimi e sostanzialmente fondati, occorre verificare, di volta in volta, se la motivazione riportata nell'atto sia idonea a permettere il sindacato giurisdizionale.

Se nella motivazione l'ufficio si limita a recuperare a tassazione costi non deducibili, senza indicare gli estremi della fattura che si intende recuperare e il numero progressivo che ne permette l'identificazione, senza altresì evidenziare nessun motivo, la motivazione si può ritenere apparente. Diversamente, nei casi in cui l'ufficio, attraverso un ragionamento logico – induttivo, procede ad una ricostruzione indiretta dei ricavi, sulla base, per esempio, dei consumi, in questi casi non si può parlare di motivazione apparente: la motivazione c'è, e può essere più o meno condivisibile.

Così come se si recuperano a tassazione costi non inerenti, la motivazione deve indicare il numero della fattura, e l'indicazione dei motivi (i.e. si recupera tassazione la fattura, reg. n... del... dell'importo di 100 euro, non inerente ai sensi dell'art. 109 del T. U. n.917/86, perché trattasi di merce destinata al consumo personale e/o familiare).

A rigore di diritto, anche la motivazione *a stampone* può essere ritenuta valida: il problema vero, infatti, è verificare se tale motivazione tuteli le fondamentali esigenze di difesa del contribuente nel caso concreto.

Si evidenzia che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 6065 del 18 giugno 1998 (in senso conforme Cass. Sent. n. 12520 del 26 agosto 2002), nel rilevare che l'obbligo di motivazione mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa, ha affermato che se il giudice ritiene il provvedimento carente di motivazione deve annullare l'atto, senza sostituirsi all'Amministrazione finanziaria correggendo e modificando le procedure di accertamento adottate, dal momento che il giudizio *“ è segnato dai limiti che lo stesso ufficio ha fissato con l'avviso di accertamento ”*.

La giurisprudenza, investita da decenni della questione, ha sempre affermato che l'avviso di accertamento ha carattere di *provocatio ad opponendum* e, pertanto, soddisfa l'obbligo della motivazione, ai sensi

dell'art. 42 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, tutte le volte che il suo contenuto sia tale da mettere il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria ad esso sottesa nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* ed il *quantum*, e la censura deve ritenersi infondata quando il contribuente ha svolto le sue difese di merito contro gli elementi indicati nell'atto impositivo (Cass. sent. n. 14200 del 10 maggio 2000, dep. il 27 ottobre 2000; Cass. sent. n. 8859 del 29 gennaio 2008, dep. il 7 aprile 2008, che ha fra l'altro, negato l'obbligo per l'A.F. di includere nell'avviso di accertamento "*notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né di riportarne, sia pur sinteticamente il contenuto – Cass. n.6232/03*").

Il giudizio tributario è costruito formalmente, come giudizio di impugnazione dell'atto, ma tende all'accertamento sostanziale del rapporto, nel senso che l'atto è il veicolo di accesso al giudizio di merito, al quale si perviene per il tramite dell'impugnazione dell'atto.

Anche la Corte Costituzionale si è attestata sulle posizioni della Cassazione, affermando, nella sentenza 27.7.94, n. 365 che "*... in termini di generale orientamento, la Corte potrebbe limitarsi a ricordare come essa stessa abbia avuto occasione, già da tempo, di prendere posizione sul tema affermando che il ricorso del contribuente, ancorché formalmente diretto all'atto impositivo, investe in realtà la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, sicché la pronunzia del giudice consiste fondamentalmente nell'accertamento dell'obbligazione della stessa e, in via consequenziale della legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria per provvedere alla riscossione coattiva delle imposte (sentenze n. 63 del 1982 e n. 313 del 1985)*".

La Cassazione nega, ai fini reddituali, l'obbligo di indicare in motivazione gli elementi probatori, essendo sufficienti che vengano forniti in sede processuale. Infatti, l'art. 42 del D.P.R. n. 600/73 non prevede che l'amministrazione debba includere nell'avviso di accertamento l'indicazione delle prove suscettibili di dimostrare la bontà delle ragioni vantate, dovendo ritenersi, al riguardo, che solo a seguito dell'impugnazione giudiziaria dell'atto, esperita dal contribuente, la Pubblica amministrazione sia tenuta ad allegare, ed a fornire, in sede giurisdizionale la prova del credito tributario azionato (Cass. 27.10.00, n. 14200), non ritenendosi necessaria la produzione delle prove nei casi in cui una esauriente difesa dimostri che il contribuente ne era a conoscenza (Cass. 22.12.99, n. 14427).

10 ottobre 2014

Gianfranco Antico

1 Cfr. SANDULLI, *Manuale di diritto Amministrativo*, XV Edizione, pag. 693; FERLAZZO NATOLI, *La motivazione degli atti*, in "*Rivista della Guardia di Finanza*", n. 6/2002; VOGLINO, *Lineamenti definitivi dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in "*Bollettino Tributario*", n. 1/2001, pag. 5; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*; GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in "*Rassegna Tributaria*", 2001, pagg. 1088; LUPI, *Diritto Tributario. Parte generale*; LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle Imposte dirette e all'Iva*, in "*Rivista di diritto finanziario*", I, 1987, pag. 274; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*; ANTICO, *Avviso di accertamento: la giurisprudenza favorevole all'ufficio*, in "*Consulenza*", n. 3/2010, pag. 35.

2 L'eccesso di potere non riguarda il potere impositivo. Sul punto cfr. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in "*Bollettino Tributario*", n. 19/2005, pag. 1447.

3 Cfr. CTR, sentenza n.12/04/08 del 14 marzo 2008. Sul punto cfr. il pregevole intervento di BUSCEMA-D'ANGELO, *La carenza di motivazione non determina l'annullabilità dell'atto vincolato se non vengono lesi gli interessi sostanziali*, in "Fiscooggi", edizione del 30 aprile 2008, dove gli autori, dopo aver preliminarmente riconosciuto applicabile l'art. 21-octies anche al procedimento tributario, evidenziano che "sembreerebbe, allora, che l'articolo 21-octies sia stato introdotto dalla novella del 2005 per superare una visione giusformalistica dei vizi del provvedimento amministrativo che non porta alcuna utilità sostanziale per il privato ma semplicemente una duplicazione di attività per l'Amministrazione. Anzi, si può concludere con la considerazione che la novella del 2005 ha introdotto maggiori tutele per il contribuente portatore di un interesse oppositivo, che sottintende un diritto soggettivo, nei confronti delle pretese impositive. Infatti, qualora sia accertata una illegittimità sostanziale dell'atto impositivo, il suo annullamento in sede giurisdizionale vincolerebbe l'Amministrazione a non reiterarlo".

4 Cfr. Corte UE 15 maggio 1986, C-222/84, Johnston. Per approfondimenti della tematica si rinvia ad ATTARDI, *Avviso di accertamento contrario al diritto comunitario. Invalidità e rimedi*, in "Bollettino Tributario", n. 11/2007, pag. 938.

5 LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione, pag. 94.

6 GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in "fisconline".

7 Tale sentenza va sulla scia di un principio più volte espresso, fra le altre, Cass. 6.3.80, n. 1503; Cass. 19.6.80, n. 3898, secondo cui "... come precisato da dottrina e giurisprudenza, l'avviso di accertamento tributario presenta due aspetti tra loro interdipendenti; l'uno sostanziale, in quanto esso pone in essere i presupposti per l'applicazione dell'applicazione dell'imposta, l'altro processuale, in quanto è diretto ad affermare, ai fini della sua definitività, la pretesa tributaria, come nel medesimo determinata, affinché il contribuente possa consapevolmente scegliere tra l'accettarla anche tacitamente o impugnarla, se ritenuta illegittima, in seguito a tale provocatio ad opponendum. In relazione a tale seconda funzione, l'obbligo di motivazione dell'accertamento deve ritenersi adempiuto quando il contribuente vi è posto in grado di conoscere la pretesa tributaria in tutti i suoi elementi essenziali al fine di una efficace eventuale contestazione sull'an e sul quantum debeat. La motivazione richiesta per tali avvisi non corrisponde a quella prescritta per la sentenza dell'art. 132, n. 4, Cod. proc. Civ., quale fondamento della decisione, presentando, invece, analogia, per quella funzione di provocatio ad opponendum, con le ragioni della domanda da esporsi nella citazione, ai sensi dell'art. 163, n. 4, Cod. proc. Civ...; Cass. 16.12.81, n. 6653, in cui è affermato che "... la giurisprudenza di questa Corte ha costantemente ritenuto (da ultimo, sent. 19 giugno e 4 giugno 1980 nn. 3898 e 3640; 3 marzo 1980 n. 1403) che l'obbligo della motivazione prescritto dall'art. 37 del D. P. R. 29 gennaio 1958 n. 645 (nel caso di specie applicabile), è adempiuto quando il contribuente sia posto in grado, ai fini di una efficace contestazione sull'an e sul quantum, di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, cioè quando l'atto contenga, sia pure sinteticamente, l'indicazione dei fatti sui quali l'accertamento si fonda..."; Cass. 2.9.96, n. 7991, secondo cui "... Più in generale si è precisato che l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento deve ritenersi soddisfatto, in via di principio, quando la motivazione sia in grado di esternare, ancorché in forma estremamente contratta e semplificata, le ragioni del provvedimento, evidenziandone i motivi ricognitivi e logico deduttivi essenziali, in modo da consentire al destinatario di svolgere efficacemente la propria difesa attraverso la motivata e tempestiva impugnazione dell'atto, e al giudice di verificare gli aspetti materiali e giuridici della pretesa fiscale...".