

“Profili sostanziali della Riforma tributaria: implicazioni e applicazioni pratiche”

**Evento formativo per i Giudici tributari organizzato fra il CPGT e
l’Università degli Studi di Napoli “Federico II”**

Sessione I

Venerdì 17 aprile 2026 ore 10:00

“Motivazione e prova nell’accertamento tributario e processo”

Materiale a corredo della relazione orale

dott. Roberto De Matteis -Presidente Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Vicenza

SOMMARIO: 1. PREMESSA; 2. LA MOTIVAZIONE DEGLI ATTI; 3. IL NUOVO ART. 7 DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE; 4. IL DIVIETO DI MOTIVAZIONE POSTUMA ; 5. LA MOTIVAZIONE *PER RELATIONEM*; 6. LA MOTIVAZIONE RAFFORZATA; 7. LA MOTIVAZIONE DELL'ATTO SU ACCESSORI E SANZIONI; 8. CONCLUSIONI

1. PREMESSA

Il tema assegnato è quello della motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riferimento all'art. 7 dello statuto dei diritti del contribuente, novellato dal D.Lgs. n. 219/2023, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023. Quest'ultima ha posto all'art. 4 principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto, richiedendo - per quanto di interesse in questa sede - al Legislatore delegato di: *“a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa”*.

La portata del mutamento di prospettiva è stata evidenziata dai relatori che mi hanno preceduto, i quali ci hanno dimostrato come il nuovo disegno del procedimento tributario in materia di contraddittorio ed istruttoria procedimentale sia finalizzato al perseguimento del principio di parità tra le parti sin dalla fase pre-contenziosa (realizzando il cd. dialogo anticipato tra le parti).

Nell'affrontare ora la motivazione, dobbiamo partire dalla considerazione che essa costituisce un requisito formale e sostanziale dell'atto tributario, necessario per sorreggere la pretesa fiscale.

E' solo con l'esplicazione di una chiara motivazione che si ha contezza di come la tesi dell'ufficio sia stata sviluppata, nonché di quali siano gli elementi (e, come si vedrà, le prove) su cui la ripresa fiscale si basa; in definitiva, del perché sia stata accertata una determinata imposta.

A ben vedere, la motivazione esplica una funzione essenziale sia per il contribuente che per l'ente impositore, come evidenziato nella risalente affermazione secondo cui *“la*

*pubblica amministrazione, pur essendo titolare del potere tributario, deve dare a sé stessa la prova prima di adottare il provvedimento”*¹.

2. LA MOTIVAZIONE DEGLI ATTI

L’obbligo di motivazione degli atti dell’amministrazione finanziaria è stato previsto da specifiche disposizioni normative, che disciplinano presupposti e contenuti della parte motiva di alcune tipologie di atti.

Ricordiamo, ad esempio:

- in materia di imposte sui redditi, l’art. 42 del D.P.R. n. 600/1973;
- in ambito IVA, l’art. 56 del D.P.R. n. 633/1972²;
- in materia di imposta di registro, l’art. 54, comma 5, del D.P.R. n. 131/1986;
- in materia di sanzioni per violazione di disposizioni tributarie, l’art. 16, comma 2°, del D.Lgs. n. 472/1997³.

Tra le disposizioni generali è l’art. 3 della legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo (non direttamente applicabile al diritto tributario) a prevedere che *“Ogni provvedimento amministrativo [...] deve essere motivato. [...] La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione, in relazione alle risultanze dell’istruttoria”*.

Ma è solo con l’art. 7 della legge n. 212/2000 – rubricato *“Chiarezza e motivazione degli atti”* - che l’obbligo della motivazione viene generalizzato in materia tributaria, prevedendosi che *“Gli atti dell’amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’art. 3 della legge n 241/90... 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”*.

¹ Cfr. Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 377.

² *“Negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all’art. 54 devono essere indicati specificamente, 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”*.

³ *“L’ufficio o l’ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché delle misure edittali previste dalla legge per le singole violazioni”*

Il riferimento all'art. 3 delimitato a due soli elementi (i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche, omettendo quello concernente le risultanze dell'istruttoria), ha fatto sorgere alcuni interrogativi ed ha consentito all'amministrazione focalizzare la motivazione sulla giustificazione della pretesa tributaria portata dall'atto, senza rappresentare gli elementi acquisiti nel corso dell'istruttoria .

Anche la giurisprudenza negava che *“l'Amministrazione sia tenuta a includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, ne' di riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto”* (cfr. Cass. 27800/2019; 10812/1996; 8685/1993). E si è consolidato l'orientamento in base al quale l'obbligo di motivazione, pur atteggiandosi diversamente a seconda della natura e della funzione che l'atto tributario ha in base alle norme, *“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”*.

Di fatto, l'obbligo di motivazione, attenendo alla sfera procedimentale, si ritiene assolto attraverso la mera enunciazione dei profili argomentativi della pretesa, quali la disamina della disciplina tributaria violata, l'interpretazione delle norme rilevanti, l'inquadramento dei fatti e delle circostanze, ecc...

Per converso, la dimostrazione degli elementi che fondano la pretesa avrà eventualmente rilevanza solo in sede processuale ⁴.

Soprattutto, la giurisprudenza distingue *“nettamente la questione relativa alla esistenza della motivazione dell'atto, quale "requisito formale di validità", da quella attinente alla indicazione ed alla sussistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria; “indicazione che non è richiesta quale elemento costitutivo della validità dell'atto impositivo, e che rimane disciplinata dalle regole processuali proprie della istruzione probatoria che trovano applicazione nello svolgimento dell'eventuale giudizio”*

Orientamento, questo, confermato di recente ⁵.

⁴ Tale ricostruzione è contestata dalla dottrina (cfr. Carinci A., *Revisione dello Statuto del contribuente tra ambizione e criticità*) secondo cui a diverse conclusioni bisogna giungere quantomeno in tema di IVA. Analogamente è a dirsi, invero, per la disciplina delle sanzioni.

⁵ Cfr. Cass. n. 16625/2025, secondo cui *“È netta la distinzione tra la motivazione dell'atto impositivo e la prova dei fatti posti a fondamento dello stesso: l'esistenza di una adeguata motivazione del primo non implica anche la prova*

In pratica, la motivazione degli atti tributari e la prova della pretesa fiscale azionata vengono collocate su due piani distinti, correlati, ma comunque autonomi.

Un atto impositivo non correttamente motivato sarà giudicato illegittimo; mentre una ripresa fiscale priva di adeguato supporto probatorio sarà considerata infondata, pur se correttamente motivata. Con la precisazione che *“l’insufficienza motivazionale dell’atto impositivo che ne giustifica l’annullamento, non esclude che il contribuente possa difendersi nel merito... poiché tale difetto non può essere sanato, ex art. 156 c.p.c., per il principio del raggiungimento dello scopo, in quanto l’atto ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riguardo alla delimitazione del thema decidendum”* (cfr. Cass. n. 21997/2014).

3. IL NUOVO ART. 7 DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

A partire dal 18.1.2024, il novellato art. 7 dello statuto, al comma 1, parte prima, dispone che:

“Gli atti dell’amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione”.

Dalla lettura della nuova formulazione balzano agli occhi:

- la limitazione dell’ambito di operatività agli atti *“autonomamente impugnabili”*;
- la espunzione del richiamo dell'art. 3 della legge n. 241/1990;
- la sostituzione del riferimento ai *“presupposti di fatto”* con quella ai *“presupposti” tout court* (il che ci fa interrogare se, ad esempio, sarà ancora possibile riqualificare una fattispecie da abuso del diritto-elusione ad evasione, con la motivazione che non sia stato leso il diritto di difesa in quanto visto che i fatti posti a base

dei fatti sui quali essa si regge: diverse ed entrambe essenziali essendo le funzioni che l’una (motivazione dell’atto) e l’altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere (da ultimo, Cass. 25/03/2024, n. 8016). Mentre la motivazione dell’avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall’art. 7, ha la funzione di delimitare l’ambito delle contestazioni proponibili dall’Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l’an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l’enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze; la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché in definitiva tra l’una e l’altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo”.

dell'accertamento sono intatti e muta solo la sussunzione giuridica (cfr. Cass. nn. 444/2025 e 580/2025);

- l'introduzione dell'obbligo di indicare i “*mezzi di prova*” che fondano la legittimità della pretesa tributaria, estendendo in via generale la regola prevista in materia di IVA e sanzioni.

Quest'ultima necessità attribuisce alla motivazione la funzione di un effettivo controllo non solo sulla legittimità formale dell'atto, ma anche su quella sostanziale.

E' solo una specifica motivazione che consente di giustificare la fondatezza dell'atto, garantendo in sede giurisdizionale il controllo del rispetto delle regole per l'esercizio dell'azione amministrativa, in attuazione dei principi di cui agli artt. 24 e 111 della Costituzione e dall'art 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea di Nizza (sul “*diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale*”).

Non si tratta di un mero cambio lessicale, ma della precisa scelta legislativa di incidere su trasparenza, imparzialità ed efficienza dell'azione impositiva; in pratica, l'Amministrazione deve giustificare a sé stessa, al contribuente, eventualmente al giudice e, quindi, alla collettività le ragioni alla base del proprio agire.

La previsione dirompente della necessità di indicare nell'atto i mezzi di prova, completa l'impostazione già avviata dal Legislatore con la previsione di cui all'art. 7, comma 5-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 ⁶.

Non voglio anticipare nulla di quanto vorrà esporci la Prof.ssa Corrado Oliva, ma è evidente che l'annullabilità dell'atto qualora in giudizio non sia provata dall'ufficio la sua legittimità/fondatezza è conseguenza di una vera e propria compenetrazione tra motivazione e prova.

⁶ Norma di natura sostanziale e non processuale, che si applica ai giudizi introdotti successivamente al 16.9.2022, data di entrata in vigore della legge n. 130/2022, con riferimento alla quale si è consolidato l'orientamento per cui “*la nuova formulazione legislativa non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (tra le tante: Cass., Sez. Trib., nn. 31878 e 31880/2022; n. 17423/2023; nn. 19969, 19981, 19993 e 22565/2024). Si è voluto così porre in risalto che la norma in commento non ha fatto altro che confermare un principio immanente nell'ordinamento tributario, e cioè quello secondo cui spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare il fondamento della pretesa avanzata nei confronti del contribuente. Per cui, l'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, viene a configurarsi come una "speciale" declinazione dell'art. 2697 c.c. per il processo tributario*” (Cass. n. 7494/2025).

Le prove indicate nell'iter logico-giuridico a sostegno della pretesa impositiva divengono un requisito di validità dell'atto; e la mancata specificazione delle prove raccolte comporta l'annullamento dell'atto, la cui pretesa non sarà considerata né motivata, né provata ⁷.

Il che ci impone di rivalutare la distinzione operata dalla Suprema Corte tra motivazione e prova, essendo destinata ad affievolirsi quella ricostruzione secondo cui la prova tributaria attiene alla sola (eventuale) fase processuale dovendo, piuttosto, affermarsi che l'Amministrazione sia onerata di individuare le prove a sostegno della pretesa sin dalla emissione dell'atto impositivo, onde verificarne la tenuta.

In altri termini, con la inclusione dei mezzi di prova tra gli elementi fondamentali della motivazione si realizza una osmosi tra prova procedimentale e prova processuale, non passibile di successiva modifica, integrazione o sostituzione, poiché con il nuovo assetto *«ciò che fa prova nel processo deve far prova anche nel procedimento e viceversa. [...] Diventa anacronistico insistere sulla distinzione tra motivazione e prova, separando fase amministrativa da quella giudiziale»*⁸.

4. IL DIVIETO DI MOTIVAZIONE POSTUMA

Il nuovo comma 1 bis (*“I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze”*) impedisce la cosiddetta motivazione postuma

La giurisprudenza, in generale, riconosce che *“non è consentito all'amministrazione finanziaria sopperire con integrazioni in sede processuale alle lacune dell'atto di classamento impugnato per difetto di motivazione”*.

Tuttavia, *“la preclusione ad una postuma integrazione sanante della motivazione carente o insufficiente non impedisce all'amministrazione di controdedurre alle censure del contribuente in sede processuale per difendere una motivazione ab origine adeguata anche con la prospettazione ad abundantiam di nuovi argomenti o la produzione di nuovi documenti, che non erano stati enunciati, riprodotti o menzionati nell'avviso di rettifica*

⁷ Cfr. Muleo S., *Il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto*, in Riv. tel. dir. trib., 2024, 1.

⁸ Deotto D. – Lovecchio L., *L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in *Il Fisco* 2022, 39, 3717.

catastale, ma che assumono rilevanza processuale sul piano della delimitazione del thema decidendum e del thema probandum” (Cass. n. 16573/2024).

Alla luce della nuova disposizione (che riecheggia la tradizionale distinzione tra *emendatio* e *mutatio libelli*) e pur negando ogni interpretazione formalistica (in contrasto con il principio che impone di dare alle norme procedurali una lettura che pur salvaguardando la funzione di garanzia loro propria, limita le cause d'invalidità), deve a maggior ragione ribadirsi l'orientamento rigoroso secondo cui *“La motivazione è un requisito intrinseco dell'atto, sicché l'avviso di liquidazione deve contenere ab origine la chiara esposizione delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda, con un grado di determinatezza ed intellegibilità che permetta al contribuente l'esercizio non difficoltoso del proprio diritto di difesa... Non è, dunque, ammessa la motivazione postuma, sicché eventuali lacune dell'atto non possono essere colmate dall'amministrazione finanziaria nel corso del giudizio”*. In tal senso depongono: *“l'art. 3 della legge n. 241/1990, che, facendo riferimento alle ragioni che "hanno determinato" la decisione dell'amministrazione, correla il dato temporale della motivazione al momento della emanazione dell'atto, l'art. 18 del d.lgs. n. 546/1992, che imponendo al contribuente di specificare nel ricorso introduttivo i motivi di impugnazione, presuppone che l'atto dia conto delle ragioni della pretesa fiscale; gli artt. 23 e 32 del d.lgs. n. 546/1992, che, consentendo all'amministrazione di produrre in giudizio gli elementi di prova richiamati nell'atto impositivo e di dedurre di nuovi nei limiti di quanto consequenziale ai motivi di ricorso, presuppongono che detti elementi siano compiutamente indicati nell'avviso”* (cfr. Cass. nn. 1862/2026 e 21875/2025).

A mio avviso va, quindi, respinta la tesi secondo cui era ritenuta ammissibile la motivazione postuma a condizione che non fosse stato leso il diritto di difesa del contribuente e che i fondamenti dell'atto impugnato fossero comunque percepibili nella fase endo -procedimentale (cfr. Cass. n. 28560/2021).

A ben vedere, che gli elementi di prova debbano essere acquisiti già durante la fase istruttoria e debbano essere puntualmente indicati nell'atto impositivo, porta giovamento sia all'ufficio che al contribuente. Il primo avrà modo di valutare il proprio interesse alla emanazione dell'atto, in ragione della sua convenienza e potenziale tenuta. Il secondo avrà piena contezza degli elementi probatori effettuando la scelta di coltivare o meno

l'impugnazione in maniera consapevole, senza temere sorprese durante la fase contenziosa.

È indiscutibile che l'Amministrazione debba ora prevedere la indicazione degli elementi probatori.

Tuttavia, dovrà esser chiarito se sia necessaria anche la allegazione all'atto impositivo dei mezzi di prova. Si dovrà, sul punto, trovare un ragionevole equilibrio: probabilmente la giurisprudenza, così come ammetterà che l'indicazione dei mezzi di prova possa essere fatta anche per categorie (es. *"fatture n... emesse dalla società, repertorio acquisito"*), così riterrà sufficiente che l'allegazione materiale possa essere soddisfatta con la messa a disposizione della documentazione, nel rispetto del diritto di accesso del contribuente.

Ci si chiede, allora, quale spazio residui per l'istruttoria processuale di cui all'art. 32 del d.lgs 546/1992, ed alla luce della nuova formulazione dell'art. 58 del d.lgs. n. 546/1992 sulle nuove prove in appello.

5. LA MOTIVAZIONE *PER RELATIONEM*

Dobbiamo, a questo punto, esaminare la motivazione *per relationem*, considerata validamente assolta qualora sia realizzato un temperamento tra le esigenze di buon andamento dell'amministrazione (*ex art. 97 Cost*) ed esercizio del diritto di difesa del contribuente (rilevante *ex artt. 24 e 111 Cost*); quest'ultimo è illegittimamente compresso qualora la conoscibilità dell'atto richiamato non sia agevole, ma richieda un'attività di ricerca complessa.

Secondo la giurisprudenza della Suprema Corte *"L'avviso di accertamento non è nullo se motivato per relationem, anche se non risultano allegati i documenti richiamati purché la parte ne abbia conoscenza e sia in grado di apprestare compiuta difesa. E', infatti, necessario distinguere il piano della motivazione dell'avviso di accertamento da quello della prova della pretesa punitiva e, corrispondentemente, l'atto a cui l'avviso si riferisce dal documento che ne costituisce mezzo di prova"* Detti documenti possono essere depositati anche in appello e, ove prodotti in primo grado, anche se tardivamente, all'atto della costituzione nel secondo grado di giudizio possono essere semplicemente richiamati non essendo necessario provvedere a depositarli nuovamente, essendo già agli atti del giudizio" (cfr. Cass. n. 3974/2026; Cass. n. 16625/2025; Cass. n. 8016/2024).

L'art. 7, comma 1, modificato dispone che *«se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato, lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati»*.

E' evidente che il grado di tutela del contribuente sia stato incrementato, posto che l'Amministrazione dovrà non solo allegarlo o riprodurne il contenuto, ma anche specificarne la rilevanza in relazione alla posizione fiscale del "secondo" contribuente.

L'elemento probatorio diventa, ancora una volta, parte integrante della motivazione e viene superato quell'impasse per cui, a fronte di atti motivati per rinvio, il contribuente poteva rimanere "spiazzato" laddove non fosse comprensibile il nesso tra l'atto impositivo notificato e quello richiamato.

Va segnalato anche un orientamento più restrittivo circa la portata probatoria della motivazione *per relationem*.

In tal senso è la pronuncia della Suprema Corte n. 6325/2023 ⁹ secondo cui *«la mancata completa allegazione del PVC e degli allegati non ha consentito all'Agenzia delle Entrate di esercitare adeguatamente il proprio onere di prova»*.

Nello stesso senso anche parte della giurisprudenza di merito.

Dall'esame di alcune pronunce emerge che ove gli atti impugnati siano motivati per rinvio e manchi la completa riproduzione degli atti cui si rinvia ovvero essi non siano allegati e prodotti, l'atto impugnato debba essere annullato per violazione dell'onere probatorio in capo all'Amministrazione. Quindi, l'allegazione degli atti richiamati rappresenta un elemento fondamentale al fine di ritenere provata una pretesa impositiva motivata per rinvio: tant'è che laddove non sia stato prodotto il PVC redatto dalla Guardia di Finanza, la pretesa è stata considerata non provata¹⁰.

⁹ La decisione continua affermando che «il fatto che l'accertamento sia stato basato sugli elementi del processo verbale di constatazione e che questo sia stato precedentemente reso noto al contribuente, circostanza valorizzata dalla ricorrente, vale a renderlo "perfetto" sotto il profilo della sua motivazione, ma non è sufficiente a dare dimostrazione dei fatti costitutivi della pretesa tributaria che "non può prescindere dalla produzione in giudizio del processo verbale di constatazione" (Cass. civ., 30 dicembre 2020, n. 29878)»

¹⁰ Cfr. Corte di Giustizia tributaria di secondo grado Lazio n. 331 del 16.1.2025, in cui si legge *"viene da chiedersi quale convincimento abbia potuto creare nei primi Giudici l'esame di un documento che non hanno potuto esaminare in quanto non prodotto in giudizio"*. Cfr. Corte di Giustizia tributaria di primo grado Emilia-Romagna Reggio Emilia, sez. I, sent., 31 ottobre 2023, n. 208: *"posto che il pvc della G. di F. a sua volta richiamato dagli atti impugnati non riproduce né riporta in allegato i documenti a supporto degli elementi d'indagine richiamati nello stesso e negli stessi, ciò in palese violazione del disposto dello Statuto del Contribuente come interpretato dalla*

6. LA MOTIVAZIONE RAFFORZATA

Altro aspetto rilevante del rapporto tra motivazione degli atti impositivi e prova della pretesa tributaria concerne l'obbligo di motivazione rafforzata.

Con tale locuzione ci si riferisce ad un onere motivazionale più pregnante per l'Amministrazione, alla quale è richiesto di specificare le ragioni per cui le difese svolte dal contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento non siano state ritenute idonee a superare le contestazioni che l'ufficio intende sollevare.

Nel confezionare l'atto successivo al contraddittorio, l'ufficio deve argomentare e dimostrare l'inconsistenza della tesi del contribuente, pena la sua illegittimità, posto che l'art 6 bis, comma 4, dello statuto dispone che *“L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere”*.

Prima di tale previsione, si era consolidato in giurisprudenza l'orientamento per cui, da un lato, non sussiste un obbligo generalizzato di "motivazione rafforzata" in ordine alle deduzioni del contribuente, essendo sufficiente che l'atto sia motivato, salvo le specifiche ipotesi in cui la legge espressamente richiede una motivazione analitica (cfr. Cass. n. 2805/2026);

Dall'altro, che l'obbligo di motivazione rafforzata non si traduce nell'obbligo di confutare espressamente ogni singola argomentazione del contribuente, potendo emergere implicitamente dalle ragioni su cui si fonda l'atto impositivo, purché risulti che le osservazioni del contribuente siano state prese in esame¹¹.

L'ambito di operatività della motivazione rafforzata, previsto in singole fattispecie¹², è generalizzato ogni qual volta vi sia stato un contraddittorio preventivo.

costante giurisprudenza della Suprema Corte ne consegue l'illegittimità degli atti impugnati; conseguenze tanto più condivisibili dopo il forte monito che è giunto a questo Giudice dal Legislatore, in punto di corretta applicazione dell'onere della prova; infatti con la novella introdotta dall'art. 6 L. n. 130 del 2022 è stato aggiunto all'articolo 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il comma 5 bis».

¹¹ Segnalo la recente ordinanza con cui la Suprema Corte ha chiarito che *“in tema di accertamento fondato su indagini bancarie ex art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, l'onere di motivazione, nel caso in cui l'Amministrazione non intenda accogliere le giustificazioni del contribuente, non può essere altrettanto stringente come nel caso dell'accertamento basato su presunzioni semplici, essendo sufficiente che emerga anche implicitamente come nel caso di riduzione del reddito ripreso a tassazione disposta in accoglimento solo di alcune delle giustificazioni rese dal contribuente in sede di contraddittorio”* (Cass. 34493/2025)

¹² Si pensi all'art. 37-bis, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 600/1973 in tema d'imposte sui redditi, che secondo lo ius receptum della Suprema Corte, prevede un rigoroso procedimento d'instaurazione del contraddittorio, caratterizzato

Ragion per cui la interpretazione giurisprudenziale non sembra in linea con il nuovo dettato.

Evidentemente, anche la portata di questa parte della novella è di estrema rilevanza, poiché viene posto uno specifico onere in capo all'amministrazione di esporre in maniera chiara e precisa le considerazioni che ha effettuato e che l'hanno portata a rigettare gli argomenti del contribuente.

Ancora una volta, motivazione e prova si saldano, in quanto un difetto di motivazione si tradurrà nella mancata dimostrazione della fondatezza dell'atto ¹³.

7. LA MOTIVAZIONE DELL'ATTO SU ACCESSORI E SANZIONI

Nell'avviarmi alle conclusioni, segnalo lo specifico obbligo motivazionale introdotto con riferimento ad accessori e sanzioni del credito tributario

Come è noto, Cass. SSUU n. 22281/2022 aveva statuito che *“La cartella di pagamento, allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il "quantum" del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori, indicazione che soddisfa l'obbligo di motivazione prescritto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990. Se, invece, la cartella costituisce il primo atto riguardante la pretesa per interessi, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione essa deve indicare, oltre all'importo monetario, la base normativa relativa agli interessi - la quale può anche essere implicitamente desunta dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi oggetto della pretesa ovvero del tipo di tributo a cui questi accedono - e la decorrenza dalla quale gli accessori sono dovuti, senza che sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati o delle modalità di calcolo”*

da scansioni predeterminate, in cui, a pena di nullità, l'avviso di accertamento deve essere emanato previa richiesta di chiarimenti al contribuente e deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite (cfr. da ultimo Cass. n. 10872/2025).

¹³ In definitiva, anche il difetto di motivazione rafforzata, per assenza della stessa ovvero per mancato esame delle deduzioni difensive del contribuente ed esposizione delle relative controdeduzioni, si traduce in una violazione dell'onere probatorio di cui agli artt. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 e 7, comma 1, L. n. 212/2000.

L'art. 7 novellato al comma 1-ter dispone: *“Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione”*.

Lo Statuto del contribuente positivizza ed estende il principio di matrice giurisprudenziale, confermando che il primo atto della riscossione con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori deve indicare, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza ma anche i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione ¹⁴.

8. CONCLUSIONI

Nel concludere, ringraziandovi per l'attenzione, a mio avviso, la strada corretta per ritenere osservato l'obbligo di anticipata *disclosure* imposto all'amministrazione al fine di prevenire la fase contenziosa è quella riassunta e confermata dalla Suprema Corte con l'ordinanza n. 1179/2026, ossia che: *“l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo della motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel suo "petitum e nella causa petendi", attraverso una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, senza che l'atto possa esaurirsi nell'enunciazione di un'imposizione fiscale di per sé, il cui fondamento sia soggetto a verifica processuale eventuale “ex post”, dovendo la motivazione dare conto degli elementi di fatto e istruttori del procedimento, e del fondamento di legalità, i quali rendono, da un lato, trasparente il buon andamento (art. 97 Cost.) e, dall'altro, pienamente controllabile l'operato della Pubblica*

¹⁴ Una recente sentenza della CPGT Roma n. 1646/2026 afferma che in caso di impugnativa di cartella emessa ex art. 54 bis D.P.R. 633/1972 sulla base del riconoscimento di un “minor credito” IVA, laddove l'ufficio non abbia provato e depositato l'atto prodromico richiamato fa sì che la cartella priva di motivazione e di documentazione ad essa riferibile deve essere annullata.

Amministrazione. La motivazione deve permettere al contribuente di capire la pretesa fiscale e di difendersi. Se non è necessario che contenga tutti i documenti a supporto della pretesa, l'avviso di accertamento deve fornire gli elementi essenziali per comprendere le ragioni dell'accertamento” (conformi, Cass. 28722/2025, 30039/2018; 22003/2014).

Nel dare applicazione ai principi espressi con riferimento ad atti emessi prima dell’entrata in vigore della novella, oggi a maggior ragione è chiesto al Giudice di merito di esaminare con particolare attenzione e valutare con il dovuto rigore, ma senza eccedere in formalismi, il motivo di ricorso consistente nel difetto di motivazione dell’atto, tenendo conto che quest’ultimo dovrà risultare autosufficiente.

Dott. Roberto De Matteis