

**La Suprema Corte apre alla possibilità di formazione frazionata della motivazione dell'atto nel corso del processo**

*The Supreme Court opens to the possibility of fractional formation of the motivation of the tax assessment during the trial*

di Christian Califano – 11 dicembre 2021

**Abstract**

In tema di obbligo di motivazione degli atti impositivi, è ammessa nel corso del giudizio tributario l'integrazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria succintamente motivato, qualora la successiva esternazione di una compiuta motivazione non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato o quando i fondamenti del provvedimento poi impugnato fossero già percepibili, in base al principio di leale collaborazione nella fase endoprocedimentale.

**Parole chiave:** motivazione, percepibilità dei fondamenti, integrazione nel corso del processo, condizioni di ammissibilità

**Abstract**

*Having regard to the obligation to give reasons which verification notices are issued and based on by domestic Tax Authority, it is permitted the incorporation, even if a tax trial is currently pending about the matter, of factual and juridical assumptions, which have determined the adoption of such a verification notice equipped with concise reasons, if the subsequent manifestation of such more well-defined reasons does not result in an unbearable breach of the right to defence whom taxpayer is entitled or whether factual and juridical reasons of the verification notice thereof might be already reasonably understood by the taxpayer during the procedural phase, according to the sincere cooperation principle.*

**Keywords:** obligation to give reasons, comprehension of factual and juridical reasons, incorporation during pending tax trial, admissibility conditions

**SOMMARIO:** **1.** L'ordinanza n. 28560/2021. – **2.** La distinzione tra mancanza di motivazione e sue carenze alla base dell'apertura alla possibilità di integrazione della motivazione in giudizio. – **3.** Gli insanabili profili di criticità del nuovo orientamento.

**1.** Un recente arresto della Corte di Cassazione (18/10/2021, n. 28560) ha ammesso, nel corso del giudizio tributario, l'integrazione dei presupposti di fatto e delle

ragioni giuridiche che hanno determinato un atto succintamente motivato, qualora la successiva esternazione di una compiuta motivazione non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato o quando i fondamenti del provvedimento poi impugnato fossero già percepibili nella fase procedimentale, in base al principio di leale collaborazione tra privato e pubblica amministrazione.

Il principio, inedito, stabilito dalla Cassazione enuncia precisamente che “*In tema di obbligo di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, primo periodo, è ammessa nel corso del giudizio tributario l'integrazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato una decisione dell'amministrazione succintamente motivata, qualora la successiva esternazione di una compiuta motivazione non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato o quando i fondamenti del provvedimento poi impugnato fossero già percepibili, in base al principio di leale collaborazione tra privato e p.a., nella fase endoprocedimentale*” (Cass., Sez. trib., 18.10.2021., n. 28560).

La motivazione del provvedimento amministrativo sarebbe pertanto, in materia tributaria, suscettibile di una “formazione frazionata” in sede di istruttoria processuale, con la conseguenza che, laddove la stessa fosse insufficiente o carente, potrebbe essere successivamente integrata. Il limite posto dalla Cassazione, a parte il riferimento generale (e piuttosto scontato) ad una lesione del diritto di difesa, viene poi identificato attraverso un indeterminato concetto di “percepibilità” dei fondamenti dell'atto impugnato, anche se successivamente esternati.

L'ingresso di una motivazione “postuma” nel processo tributario, a parte la vaghezza della formula circa la “percepibilità” dei fondamenti impositivi che lascia un sindacato interpretativo pericolosamente ampio, in realtà finisce per limitare la valenza della motivazione in un alveo alquanto circoscritto; va invece affermata, con risoluto vigore, la funzione fondamentale che la motivazione riveste ad ampio raggio nel diritto pubblico e, in maniera ancora più pregnante, nell'ordinamento tributario.

La motivazione degli atti rappresenta, infatti, lo strumento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria determina la pretesa tributaria e le ragioni in forza delle quali ha emesso l'atto, nonché il parametro di legittimità del corretto agire per l'interesse pubblico, in conformità ai principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 Cost. (si v. CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 110 ss., spec. § 1-4).

Il contenuto della motivazione fonda, pertanto, in sede amministrativa, il parametro di legittimità dell'atto che giustifica la sua emissione e, in sede processuale, il perimetro entro il quale il giudice è chiamato ad emettere la propria decisione. Per il contribuente, infatti, un'idonea attività difensiva sarà possibile solo ove l'Amministrazione finanziaria non possa addurre altri profili rispetto a quelli che hanno strutturato la motivazione dell'atto impugnato. A questa funzione deve poter obbedire la motivazione che costituisce, in sostanza, un parametro di legittimità nella misura in cui giustifica, anche alla stessa Amministrazione, la fondatezza dell'atto.

In questo quadro, l'indagine sui fondamenti dell'atto assume valenza assorbente nell'ambito della domanda giudiziale del ricorrente teso alla verifica di correttezza (anche quantitativa) della pretesa impositiva; in tal senso, specificare o chiarire il "perimetro" della motivazione attraverso l'utilizzo di elementi inerenti alla fase procedimentale e successivamente esternati, significa anche esprimere una valutazione postuma di rilevanza probatoria inerente i dati fattuali e giuridici posti alla base dell'atto impugnato.

2. La vicenda processuale tra origine da un provvedimento di revoca dell'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie, con conseguente cancellazione della società contribuente dal sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA per i soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (c.d. VIES, di cui all'art. 17, Reg. UE n. 904/2010).

Il giudice di appello, riformando la sentenza di primo grado, aveva dichiarato la nullità del provvedimento di revoca per vizio di motivazione, in quanto nel contenuto motivazionale dell'atto impugnato non si faceva menzione ad operazioni commerciali con società non iscritte al VIES, circostanza che era emersa soltanto nel corso del giudizio e sulla quale la decisione di prima istanza si era unicamente basata. La CTR aveva, dunque, ritenuto inammissibile la motivazione integrata nel corso del giudizio ed avente la finalità di emendare le lacune del provvedimento amministrativo connotato da una carente esposizione delle ragioni e dei fatti su cui si fondava.

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso in Cassazione denunciando la violazione dell'art. 3 della L. 241/1990, per avere la CTR considerato la motivazione non idonea a fondare il provvedimento opposto relativamente alla "*presenza di elementi di rischio relativi all'attività esercitata*", che sono poi stati, successivamente, illustrati mediante integrazione nel corso del giudizio.

La Cassazione, partendo dal presupposto che il provvedimento carente di motivazione era, nel caso di specie, una revoca di iscrizione al VIES, ha ritenuto di non dover applicare direttamente il concetto di motivazione valido, più in generale, per gli atti impositivi e desumibile dall'art. 42 del D.PR 600/1973, disposizione, invece, ritenuta applicabile, solo per gli atti impositivi che portano una pretesa definita nell'*an* e nel *quantum*. Osserva infatti preliminarmente la S.C. che, che nella concreta fattispecie sottoposta al suo vaglio di legittimità "*non trova applicazione [...] il DPR 600/1973, art. 42, norma che impone un significativo obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento in vista di un suo immediato controllo ..... ma, piuttosto, la L. 212/2000, art. 7, comma 1, primo periodo ..... il quale stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*".

Operando il suddetto distinguo, la Cassazione pone alla base della sua statuizione la legge sul procedimento amministrativo che, secondo la Corte, "*consente di*

*esaminare l'obbligo di motivazione dei provvedimenti in materia tributaria - e, segnatamente, del provvedimento di revoca dell'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie e di cancellazione dal VIES - anche alla luce della giurisprudenza del Giudice Amministrativo (che principalmente si è occupato dell'applicazione della menzionata L. n. 241 del 1990), la quale tendenzialmente esclude la possibilità di una motivazione postuma del provvedimento che ne sia privo, perché non corrispondente al principio di parità tra P.A. e cittadino, dato che quest'ultimo verrebbe ad apprendere le ragioni dell'amministrazione soltanto nel giudizio: "E' infatti insegnamento tradizionale e consolidato quello in base al quale, nel processo amministrativo la motivazione deve precedere e non seguire il provvedimento, a tutela oltre che del buon andamento e dell'esigenza di delimitazione del controllo giudiziario degli stessi principi di parità delle parti e giusto processo e di pienezza della tutela secondo il diritto Europeo, i quali convergono nella centralità della motivazione quale presidio del diritto costituzionale di difesa....(Cons. Stato, Sez. IV, Sentenza n. 1018 del 4/3/2014)".*

Nel cogliere questi spunti, la Cassazione precisa che il principio del divieto di integrazione postuma della motivazione *"non è assoluto e perentorio e che le sue conseguenze debbono essere attenuate - in ragione della ratio dell'obbligo della l. 241/1990, ex art. 3 (garantire il diritto di difesa), del principio di leale collaborazione tra privato ed amministrazione e del ruolo di giudice del rapporto (e non solamente demolitorio dell'atto) assunto dal G.A. (al pari del giudice tributario; v., ex multis, Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 12597 del 25/06/2020, Rv. 658046-01) - nei casi in cui la successiva esternazione di una compiuta motivazione: - non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato; - nei casi in cui, in fase infraprocedimentale, risultano percepibili le ragioni sottese all'emissione del provvedimento gravato; - nei casi di atti vincolati"*.

Sulla base di tali premesse, la S.C. ha ritenuto necessario distinguere l'integrazione di un provvedimento privo di motivazione (per tale ragione invalido) dall'illustrazione e dimostrazione dei fondamenti di un atto che *"pur contenendo una succinta esposizione dei motivi (sufficiente a consentire l'esercizio del diritto di difesa), non li indichi espressamente"*.

Appare poi quantomeno singolare che la Corte, premurandosi di evidenziare che, sul punto, non viene formulato *"uno specifico principio di diritto"*, richiami poi alcuni insegnamenti giurisprudenziali ove si afferma che *"la motivazione può anche essere oggetto di un'illustrazione postuma che non costituisce integrazione della medesima, bensì applicazione di quanto dispone la L. n. 241 del 1990, art. 21 octies, comma 2, prima parte e che in particolare il vizio riscontrabile è un vizio solo formale in relazione alla mancanza della integrale applicazione dello schema legale della motivazione per relationem, ex art. 3 (così Consiglio di Stato, n. 4194/2013, richiamata da Cass., Sez. Un., n. 9282 del 9/5/2016)"*.

Corollario di questo iter argomentativo è che occorre distinguere, secondo la Corte, tra invalidità insanabile nel corso del giudizio di un provvedimento *"del tutto immotivato"*, dalla diversa ipotesi di *"insufficienza (o carenza) della motivazione"*.

*dell'atto che, pur omettendo di esplicitare tutti i suoi presupposti, contenga sufficienti elementi per rendere edotto il destinatario della sua ragione ultima e assicurargli il diritto di difesa, soprattutto quando le ragioni sottese all'emissione dell'atto gravato siano desumibili dagli atti inerenti la fase infraprocedimentale nei cui confronti, quindi, la motivazione postuma si attegga a semplice specificazione o chiarimento) alla quale può porsi rimedio nel contraddittorio processuale”.*

Alla luce di tali considerazioni è stata valutata erronea la motivazione della sentenza della CTR, la quale ha ritenuto, invece, sempre inammissibile l'integrazione della motivazione, giudicando non necessario indagare sulla completezza delle originarie indicazioni in essa contenute e senza ritenere di dover porre, sullo stesso piano, l'assoluta mancanza della motivazione con l'insufficienza o carenza della stessa.

**3.** Il principio di diritto affermato dalla S.C. contiene più rilievi di rilevanza sistematica: il principale aspetto attiene alle implicazioni che l'integrabilità della motivazione determina sull'assetto dell'istruttoria processuale.

Il piano della motivazione attiene all'indicazione dei fatti che poi devono essere provati in giudizio: la sua carenza, infatti, incide sulla prova indirettamente, nel senso che se i fatti sui quali l'Amministrazione finanziaria fonda il suo atto restano indeterminati, conseguentemente anche l'onere di contestazione che grava sul ricorrente viene distorto.

Nel processo tributario, caratterizzato dal principio dispositivo (TESAURO F., *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in Riv. dir. fin. Sc. fin., 1978, 2, 203 ss.; ID., *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in Aa.Vv. Diritto tributario e Corte Costituzionale, Napoli, 2006, 248), i fatti allegati dalle parti costituiscono l'oggetto della prova e dell'accertamento giudiziale. Le parti, infatti, hanno l'onere di far entrare nel giudizio gli elementi necessari di conoscenza e di giustificazione per le loro domande e le loro eccezioni, risultando in tal senso riservata alle stesse la determinazione e la delimitazione della questione di fatto, con la conseguenza che il giudice tributario non potrà fondare i propri convincimenti su elementi di fatto che non siano stati dedotti nel processo. Il recepimento dell'onere di allegazione dei fatti rappresenta il fondamentale valore della terzietà del giudice in coerenza con i principi del giusto processo.

L'onere delle parti di far entrare nel giudizio gli elementi necessari di conoscenza e di giustificazione delle loro domande ed eccezioni impone la necessità che tali elementi siano presenti ed esplicitati, attraverso la motivazione, nell'atto impositivo impugnato e nel ricorso del contribuente.

In questi termini tutto ciò che non è contenuto nella motivazione del provvedimento non risulta in nessun modo idoneo a rappresentare, di per sé, il fondamento di domande o eccezioni non espressamente formulate, poiché in tali casi il fatto non risulta dedotto.

L'alveo all'interno del quale devono essere ricondotti i poteri istruttori del giudice, pertanto, non è quello della di rimediare a deficienze probatorie delle parti (in questo caso l'Amministrazione finanziaria), ma quello di operare un'integrazione in tutti

quei casi in cui la situazione probatoria non consente al Giudice di pronunciarsi. Su tali basi è stato evidenziato il divieto per il Giudice tributario di promuovere iniziative istruttorie del tutto autonome ed avulse dal quadro probatorio fornito dalle parti (RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 383 ss.; PISTOLESI F., *Note sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.* 2003, 964).

Questo tipo di assetto delinea, dunque, l'iniziativa istruttoria della Commissione come integrativa, ma non suppletiva (FICARI V., *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, in Della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 161 ss. e, recentemente, PROCOPIO M., *Il sistema tributario italiano*, II, Milano, 2018, 1439 ss.); al giudice tributario viene consentita un'iniziativa istruttoria solo nelle ipotesi in cui il quadro probatorio non risulti sufficiente ai fini della decisione della vertenza e, al contempo, si possano rinvenire negli atti del giudizio elementi probatori idonei a completare l'istruttoria processuale in modo da rendere la controversia matura per la decisione (GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11 ss.; RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 1 ss.; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; D'AYALA VALVA F., *L'interpretazione creativa delle Supreme Corti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 413 ss.).

Il divieto di integrazione della motivazione nel corso del giudizio, infatti, è sempre stato considerato un'acquisizione stabile anche nel diritto amministrativo, tant'è che il Consiglio di Stato ha poi riaffermato il generale divieto di integrazione postuma della motivazione (Cons. St., sez. VI, 03/03/2010, n. 1241; Cons. St., sez. VI, 07/06/2012, n. 3376; Cons. St., Sez. IV, 4/3/2014, n. 1018).

L'impossibilità di eludere i termini decadenziali non consentono all'Amministrazione finanziaria di integrare la motivazione in corso di giudizio, che sarebbe ammissibile soltanto laddove l'Ufficio fosse ancora in termini per emendare il provvedimento impositivo carente di motivazione, potendo a ciò dare seguito mediante l'emanazione di un nuovo atto, ma mai mediante le argomentazioni espresse nei propri scritti difensivi, se non altro per la preclusione per il contribuente di divieto di integrazione dei motivi di ricorso, salvi i motivi aggiunti (BASILAVECCHIA M., *La piena conoscenza dell'atto impositivo*, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 14 ss.; DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 315, spec. nota 304).

Nel caso di specie, la particolare natura dell'atto originariamente carente di motivazione, ovvero una revoca di iscrizione al VIES, che ha indotto la Corte a non ritenere applicabile al caso concreto l'art. 42 del DPR 600/73, desta ulteriori e profonde perplessità, in quanto una revoca con effetti di carattere "sanzionatorio", a maggior ragione dovrebbe richiedere una puntuale indicazione dei presupposti di fatto sui cui si fonda e giustifica.

E' auspicabile che, tuttavia, la prospettiva che la S.C. di Cassazione ha ammesso, secondo cui, "l'integrazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che

*hanno determinato una decisione dell'amministrazione succintamente motivata, qualora la successiva esternazione di una compiuta motivazione non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato o quando i fondamenti del provvedimento poi impugnato fossero già percepibili, in base al principio di leale collaborazione tra privato e p.a. nella fase procedimentale", non si consolidi.*

Ciò sulla base di due ordini di motivi: in primo luogo, la Cassazione continua a considerare la motivazione dell'atto unicamente solo il profilo della garanzia di difesa del contribuente, trascurando ingiustificatamente quello ulteriore di elemento di vaglio della correttezza e della legittimità della funzione impositiva. In secondo luogo, identificare i fondamenti del provvedimento in base al vago concetto di "percepibilità", autorizza un sindacato soggettivo relativo alla fase endoprocedimentale e permette la formulazione di un successivo "giudizio" di rilevanza probatoria, teso alla conferma degli elementi posti alla base del provvedimento impugnato.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BASILAVECCHIA M., *La piena conoscenza dell'atto impositivo*, in Riv. giur. trib., 2005, 14 ss.

CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

FICARI V., *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, in Della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, 161 ss.

GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. trib., 2003, 11 ss.

RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in Rass. trib., 2000, 383 ss.

RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in Rass. trib., 2004, 1 ss.

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. trib., 2006, 11 ss.

TESAURO F., *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in Aa.Vv. *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 248