

Il difetto di motivazione dell'atto impositivo tra riforma dello Statuto e inapplicabilità della sanatoria processuale (*)

The lack of grounds for the tax assessment between reform of the Statute and inapplicability of procedural amnesty

(commento a/notes to Cass., sez. trib., 28 aprile 2025, n. 11179)

di Antonio Colella - 5 maggio 2026

Abstract

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11179/2025, esclude l'applicabilità dell'art. 156 c.p.c. al vizio motivazionale degli atti impositivi, fondandosi sulla distinzione ontologica tra atti processuali e atti amministrativi sostanziali. La decisione consolida un orientamento garantista che configura la motivazione quale elemento costitutivo della pretesa tributaria, trovando rafforzamento nella riforma operata dal D.Lgs. n. 219/2023: il difetto motivazionale integra violazione del diritto di difesa ai sensi dell'art. 7-ter dello Statuto, precludendo ogni sanatoria per raggiungimento dello scopo; ma qualche dubbio non trascurabile rimane circa l'opportunità di distinguere tra vizi motivazionali radicali e vizi parziali, graduando le conseguenze in relazione alla gravità del difetto e all'effettivo pregiudizio arrecato alla possibilità di difesa del contribuente.

Parole chiave: motivazione, difetto di motivazione, Statuto dei diritti del contribuente, riforma fiscale

Abstract

The Court of Cassation, with order no. 11179/2025, excludes the applicability of article 156 c.p.c. to the defect of reasoning in tax assessment notices, based on the ontological distinction between procedural acts and substantive administrative acts. The decision consolidates a guarantee-based approach that considers reasoning to be a constituent element of tax claims, reinforced by the reform introduced by Legislative Decree 219/2023: the lack of reasoning constitutes a violation of the right of defence pursuant to article 7-ter of the Statute, precluding any remedy for achieving the purpose; however, some significant doubts remain as to the appropriateness of distinguishing between radical and partial defects in reasoning, grading the consequences in relation to the seriousness of the defect and the actual prejudice caused to the taxpayer's possibility of defence.

Keywords: reasoning, lack of reasoning, Italian Taxpayer's Bill of Rights, tax reform,

SOMMARIO: 1. Il caso e la questione controversa. - 2. La motivazione dell'atto impositivo nel quadro della riforma del D.Lgs. n. 219/2023. - 3. La distinzione tra atti

amministrativi e atti processuali e l'insanabilità del vizio motivazionale. - **4.** Motivazione e accesso agli atti: l'irrilevanza della conoscenza successiva. - **5.** Profili critici e prospettive di riforma.

1. La pronuncia in esame trae origine da una controversia relativa a contributi consortili di bonifica e irrigazione. Il Consorzio di Bonifica del Sannio Alifano aveva notificato al contribuente un sollecito di pagamento concernente i contributi dovuti per l'anno 2019, atto impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Caserta per difetto di motivazione.

La peculiarità della fattispecie – destinata ad assumere rilievo centrale nella decisione della Suprema Corte – risiede nella circostanza, testualmente dichiarata dal contribuente nel ricorso di primo grado, che questi, dopo la notifica del sollecito ma prima della scadenza del termine per proporre ricorso, aveva esercitato il diritto di accesso agli atti ai sensi della L. n. 241/1990, acquisendo copia del previo avviso di pagamento emesso dal Consorzio. Nel documento erano specificate le aliquote applicate, il Piano di Classifica vigente e il perimetro di contribuenza, elementi che non risultavano invece dal sollecito di pagamento impugnato. La questione si poneva dunque in questi termini: può considerarsi sanato il vizio motivazionale dell'atto impositivo qualora il contribuente, mediante accesso agli atti, abbia acquisito prima del termine impugnatorio piena conoscenza della pretesa e abbia potuto articolare una difesa tecnicamente informata?

Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso del contribuente rilevando che il sollecito di pagamento era privo degli elementi essenziali previsti dalla legge. In particolare, la Commissione tributaria provinciale evidenziava come l'atto impugnato non fornisse «*alcun elemento circa la natura del contributo richiesto e sul quantum debeatur*», risultando inoltre privo di qualsiasi riferimento al Piano di Classifica vigente e al perimetro di contribuenza in cui sarebbero inseriti i beni di proprietà del contribuente. Tale carenza – rilevava il giudice di prime cure – non poteva ritenersi sanata dalla successiva acquisizione documentale, in quanto la motivazione dell'atto deve essere completa e autosufficiente al momento della sua notificazione.

La Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 4602/16/2022, confermava la decisione di primo grado, aderendo alla tesi dell'insanabilità del vizio motivazionale. Il giudice di appello riteneva che l'obbligo di motivazione costituisse una garanzia sostanziale del diritto di difesa, non surrogabile mediante acquisizioni documentali successive alla notificazione dell'atto, e che la carenza motivazionale integrasse un vizio strutturale tale da inficiare la validità dell'atto fin dalla sua origine. Avverso la pronuncia il Consorzio proponeva ricorso per cassazione, articolando due motivi di particolare interesse sistematico. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., il ricorrente lamentava l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, costituito dalla circostanza – testualmente dichiarata dal contribuente nel ricorso di primo grado – di aver acquisito, dopo la notifica del sollecito ma prima della proposizione del ricorso, copia dell'avviso di pagamento mediante accesso agli atti. Tale acquisizione, secondo il Consorzio, avrebbe

consentito al contribuente di avere piena contezza della pretesa impositiva e di svolgere una difesa compiuta sia nell'*an* che nel *quantum*, rendendo irrilevante l'eventuale carenza motivazionale del sollecito. Con il secondo motivo, dedotto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denunciava la violazione e falsa applicazione dell'art. 156 c.p.c., ritenuto applicabile al processo tributario in virtù del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992. Il Consorzio assumeva che, anche a voler ritenere sussistente una carenza motivazionale del sollecito, questa sarebbe stata sanata in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo.

La Corte di Cassazione rigettava il ricorso con l'ordinanza n. 11179/2025, fondata su due *rationes decidendi* di particolare rilievo sistematico. Quanto al primo motivo, la Suprema Corte riteneva che i giudici territoriali non avessero affatto omissso di esaminare il fatto dedotto dal ricorrente, ma avessero operato una valutazione giuridica circa l'irrilevanza di tale circostanza ai fini della validità dell'atto. Quanto al secondo motivo – di maggiore interesse – affermava che «*l'insufficienza motivazionale dell'atto impositivo, che ne giustifica l'annullamento, non può essere sanata, ex art. 156 c.p.c., per raggiungimento dello scopo, in quanto l'atto ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riferimento alla delimitazione del thema decidendum*».

2. Nel quadro della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente, attuata con il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, sulla base della legge delega n. 111/2023, merita qualche considerazione la disciplina della motivazione degli atti impositivi¹, anche perché, in parallelo alla riforma, la giurisprudenza di legittimità ha consolidato un orientamento rigoroso in tema di insanabilità del vizio motivazionale².

La motivazione degli atti impositivi ha assunto nel tempo una valenza sempre più qualificante, evolvendosi da mero adempimento formale a condizione sostanziale di legittimità dell'azione amministrativa tributaria. A stare al dato normativo previgente, l'art. 7 dello Statuto – nella sua originaria formulazione del 2000 – si limitava a prevedere che gli atti dell'Amministrazione finanziaria dovessero essere motivati «*indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione*». La formulazione, pur ponendo l'obbligo motivazionale quale requisito di validità dell'atto, lasciava margini di incertezza circa il contenuto minimo della motivazione e, soprattutto, circa il rapporto tra motivazione e prova. La giurisprudenza oscillava tra un orientamento formalistico – che riteneva sufficiente l'indicazione generica dei presupposti – e un orientamento sostanzialistico, che richiedeva invece una motivazione completa e autosufficiente.

L'evoluzione ha trovato consacrazione normativa nella riforma operata dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, entrata in vigore il 18 gennaio 2024 e quindi pienamente operativa alla data della pronuncia in commento. La nuova formulazione dell'art. 7 impone che ogni atto dell'Amministrazione finanziaria rechi «*l'esplicita indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche*» poste a fondamento della pretesa, nonché – e qui risiede l'aspetto più rilevante – «*dei mezzi di prova utilizzati*». Come ha rilevato parte della dottrina³, tale previsione non costituisce una concezione

radicalmente nuova, bensì la codificazione del miglior pregio sistematico di una tesi che si poteva già sostenere: l'obbligo di indicare i mezzi di prova preesisteva per le sanzioni amministrative – in forza dell'art. 7, comma 2, Statuto – e per le violazioni IVA. La vera innovazione del 2023 risiede nell'estensione di tale obbligo a tutti gli atti impositivi, indipendentemente dalla loro natura, nell'eliminazione del rinvio all'art. 3 L. n. 241/1990 (con ciò segnando la piena autonomia della disciplina tributaria rispetto a quella amministrativa generale), e nella specializzazione dell'istituto della motivazione tributaria che assume una propria spiccata autonomia.

Il legislatore delegato ha dunque abbandonato la logica dell'adempimento formale per abbracciare una prospettiva contenutistica e garantista, finalizzata ad assicurare al contribuente un'effettiva possibilità di comprendere, contestare e confutare la pretesa impositiva.

Ciò comporta che la motivazione debba essere autosufficiente, idonea a delimitare il *thema decidendum* e fondata su dati probatori accessibili e verificabili. La motivazione per *relationem*, pur ancora ammissibile, viene circoscritta ai soli casi in cui gli atti richiamati siano già nella disponibilità del contribuente o vengano allegati all'atto notificato. A riguardo, appare opportuno precisare che l'obbligo di allegazione materiale dei documenti su cui si fonda l'atto impositivo preesisteva alla riforma⁴.

La principale novità introdotta dal D.Lgs. n. 219/2023 risiede nell'obbligo — ove l'Amministrazione scelga di riprodurre il contenuto essenziale dei documenti anziché allegarli materialmente — di indicare espressamente «*le ragioni per le quali i dati e gli elementi ivi contenuti siano ritenuti sussistenti e fondati*». La previsione sembra mirare anche ad evitare che l'Amministrazione operi una selezione arbitraria degli elementi probatori, riportando soltanto quelli favorevoli alla pretesa e omettendo quelli contrari, visto che la motivazione sulla plausibilità complessiva del risultato implica logicamente anche il raffronto con gli elementi contrari (che peraltro, ove non evidenziati nella motivazione, dall'interessato potranno solo essere conosciuti mediante accesso) rafforzando così l'equivalenza informativa tra Amministrazione e contribuente.

Nondimeno, va segnalato che la lettera dell'art. 7, comma 1-bis, nella parte in cui impone di indicare «*le ragioni per le quali i dati e gli elementi ivi contenuti siano ritenuti sussistenti e fondati*», non contempla espressamente l'obbligo di esplicitare gli elementi probatori contrari alla pretesa. La disposizione, a stare al dato normativo, si riferisce ai dati posti a fondamento dell'atto e non a quelli che lo contraddicono. Tuttavia, una lettura sistematica della norma non può che condurre all'estensione dell'obbligo motivazionale anche agli elementi che l'Amministrazione abbia acquisito e non valorizzato a fondamento della propria pretesa. La ragione è di ordine logico-sistematico: se è vero che la motivazione deve rendere controllabile l'*iter* logico-giuridico dell'azione impositiva, non si vede come tale controllo possa essere effettivo ove il contribuente ignori l'esistenza di elementi potenzialmente favorevoli che l'Amministrazione ha acquisito e tacitamente scartato. In assenza di un obbligo esplicito di *disclosure*, il contribuente potrebbe venire a conoscenza di tali elementi

soltanto esercitando il diritto di accesso, con ciò trasformando un dovere pubblicistico di trasparenza in un onere privato di ricerca.

A riguardo, ha efficacemente osservato CAMINALE E.⁵ come l'atto motivato costituisca il perno attorno a cui ruotano i principi di partecipazione, trasparenza, proporzionalità e responsabilità dell'amministrazione tributaria. In questo quadro, la motivazione non è più configurabile come mera giustificazione *ex post*, ma rappresenta uno strumento imprescindibile di *accountability* pubblica. Da ciò consegue che la carenza motivazionale non incide soltanto sul singolo rapporto obbligatorio tributario, ma si proietta sulla stessa legittimazione dell'azione amministrativa, in quanto segna il punto di incontro tra la potestà impositiva e il diritto di difesa, ponendo un limite sostanziale all'esplorazione del potere.

Sul piano dottrinale, TESAURO F.⁶ ha osservato che la motivazione rappresenta oggi «*il punto di equilibrio tra autorità e libertà nel rapporto tributario, costituendo al contempo limite all'esercizio del potere impositivo e garanzia per il contribuente*». Anche FANTOZZI A.⁷ ha evidenziato come la motivazione assolva a una duplice funzione: garantire il diritto di difesa del contribuente e assicurare il controllo sulla legittimità dell'operato amministrativo. La sua carenza, pertanto, non può essere ridotta a mero vizio formale, pena lo svuotamento della stessa legalità tributaria.

Un aspetto meritevole di approfondimento attiene al rapporto tra la motivazione e il regime delle invalidità degli atti tributari, profondamente innovato dal D.Lgs. n. 219/2023. Il legislatore delegato ha introdotto negli artt. 7-*bis*, 7-*ter*, 7-*quater*, 7-*quinqies* e 7-*sexies*, L. n. 212/2000 una disciplina organica delle invalidità, superando la previgente distinzione tra nullità e annullabilità in favore di un sistema unitario imperniato sull'annullabilità come categoria generale. E la scelta sistematica riecheggia quanto già affermato nel diritto amministrativo generale con la riforma della L. n. 241/1990, operata dalla L. n. 15/2005, che aveva introdotto l'art. 21-*octies* dedicato all'annullabilità del provvedimento amministrativo.

L'art. 7-*bis* stabilisce che «*gli atti dell'amministrazione finanziaria sono annullabili per violazione di legge, incompetenza ed eccesso di potere*», mentre l'art. 7-*ter* prevede che «*l'annullabilità non può essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato, salvo che si tratti di violazione del diritto di difesa o di altre garanzie fondamentali del contribuente*». Leggendo in combinato disposto tali disposizioni con la disciplina della motivazione, pare potersi concludere che il legislatore abbia inteso tracciare una linea di demarcazione netta tra vizi sanabili – quelli che non incidono sulle garanzie fondamentali – e vizi insanabili, tra i quali rientra a pieno titolo il difetto di motivazione. Il secondo comma dell'art. 7-*ter* introduce difatti una clausola di salvaguardia che esclude la sanatoria per raggiungimento dello scopo quando il vizio integri «*violazione del diritto di difesa*». La motivazione dell'atto impositivo, in quanto strumento che consente al contribuente di conoscere i presupposti della pretesa, valutarne la fondatezza e predisporre un'adeguata strategia difensiva, attiene certamente al nucleo essenziale del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.

La questione, nell'impostazione adottata dall'ordinanza in commento, è stata risolta esclusivamente sul piano dell'inapplicabilità dell'art. 156 c.p.c., statuendo che il vizio motivazionale non può essere sanato attraverso il meccanismo processualciviltico del raggiungimento dello scopo, per l'ontologica incompatibilità tra atti processuali e atti amministrativi sostanziali. A parere di chi scrive, il fondamento normativo espresso che avrebbe potuto sorreggere – in modo, peraltro, più robusto e sistematicamente coerente – tale conclusione rimane dunque implicito ed è ravvisabile nel disposto dell'art. 7-ter, comma 2, L. n. 212/2000 che esclude la sanatoria per raggiungimento dello scopo «*salvo che si tratti di violazione del diritto di difesa o di altre garanzie fondamentali del contribuente*», categoria nella quale il difetto motivazionale rientra certamente.

Non è possibile affermare con certezza se il mancato richiamo alla nuova disciplina sia giustificato da ragioni di diritto intertemporale, ovvero riveli una scelta consapevole di limitare la decisione al piano strettamente processuale, o ancora denoti una lacuna argomentativa; in ogni caso, l'esito interpretativo appare pienamente coerente con la ratio della riforma, che ha inteso rafforzare le garanzie procedurali senza sacrificare la sostanza alla forma.

Invero, il collegamento tra motivazione e diritto di difesa era già stato posto in luce dalla giurisprudenza costituzionale, che ha ripetutamente affermato come l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi costituisca «*una delle espressioni fondamentali del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.*»⁸. La motivazione consente difatti al destinatario dell'atto di conoscere le ragioni del provvedimento, di valutarne la fondatezza e di predisporre un'adeguata strategia difensiva; tuttavia, non può dirsi con sicurezza se ogni vizio motivazionale determini necessariamente una lesione irreversibile del diritto di difesa tale da escludere in radice ogni possibilità di sanatoria, ovvero se occorra distinguere tra vizi di diversa gravità.

3. Prima di valutare l'applicabilità dell'art. 156 c.p.c. ai vizi motivazionali dell'atto impositivo, occorre chiedersi se la disposizione – che disciplina la sanatoria degli atti del processo civile per raggiungimento dello scopo – possa estendersi agli atti amministrativi sostanziali, ovvero se si tratti di una norma esclusivamente processuale. La questione, lungi dall'essere meramente nominalistica, attiene alla natura ontologica e alla funzione degli atti, e costituisce il presupposto logico-giuridico per la soluzione del problema interpretativo affrontato dalla pronuncia in esame.

L'art. 156 c.p.c., al comma 3, stabilisce che «*la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato*». La disposizione – contenuta nel Libro I del codice di procedura civile, dedicato alle "*Disposizioni generali*" – trova applicazione agli atti del processo civile. La ratio della norma è evidente e si radica nel principio di strumentalità delle forme che permea il processo civile: un atto processuale viziato da nullità può essere sanato qualora abbia comunque conseguito la finalità per cui è previsto dall'ordinamento.

Il problema sorge quando si tenti di estendere il meccanismo sanatorio agli atti amministrativi tributari. L'avviso di accertamento, il sollecito di pagamento, l'intimazione di pagamento e, più in generale, tutti gli atti con cui l'Amministrazione finanziaria manifesta una pretesa impositiva, non sono atti processuali bensì atti amministrativi sostanziali. Essi sono adottati dall'Autorità amministrativa nell'esercizio della sua potestà autoritativa, al termine di un procedimento amministrativo disciplinato dalla L. n. 241/1990 e dalle norme tributarie speciali. L'atto impositivo si colloca dunque in una fase antecedente e logicamente distinta rispetto al processo tributario, costituendo, di fatto, l'esercizio unilaterale del potere impositivo, che si perfeziona e produce i suoi effetti giuridici prima ancora che il contribuente decida di impugnarlo.

Tale distinzione non è meramente formale ma attiene alla diversa natura funzionale degli atti. L'atto processuale è strumentale alla tutela giurisdizionale e si ritrova all'interno di un rapporto processuale tra parti formalmente paritetiche dinanzi al giudice; l'atto amministrativo tributario, invece, è espressione di un potere autoritativo che incide direttamente sulla sfera giuridica del contribuente, instaurando o modificando un rapporto obbligatorio di natura sostanziale. Come ha chiarito la giurisprudenza⁹, «l'avviso di accertamento tributario non è un atto processuale, bensì amministrativo», sicché ad esso non possono applicarsi le regole previste per gli atti del processo civile, salvo che non vi sia un'esplicita previsione normativa in tal senso o una compatibilità strutturale tra le due categorie di atti.

Ne consegue che l'art. 156 c.p.c. – quando parla di "atti" suscettibili di sanatoria – si riferisce agli atti processuali e non può essere esteso, in via analogica o interpretativa, agli atti amministrativi sostanziali. Questa conclusione trova del resto conferma nella stessa formulazione dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui «a tutte le controversie tributarie si applicano le disposizioni del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile». Il rinvio alle norme del codice di procedura civile è dunque limitato alle disposizioni "compatibili" e attiene esclusivamente al "rito" del processo tributario, ossia alle regole procedurali che disciplinano lo svolgimento del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie.

A stare al dato normativo, dunque, il rinvio non può riguardare la disciplina degli atti amministrativi tributari, che sono adottati prima e al di fuori del processo, in una fase procedimentale retta da principi e regole proprie del diritto amministrativo. La compatibilità richiesta dalla norma non sussiste, in quanto l'art. 156 c.p.c. presuppone un contesto processuale – caratterizzato dalla parità delle parti e dalla terzietà del giudice – che è del tutto assente nella fase di formazione dell'atto impositivo, ove l'Amministrazione esercita unilateralmente un potere autoritativo.

Come ha autorevolmente osservato CALIFANO C.¹⁰, la motivazione dell'atto amministrativo tributario non può essere equiparata alla motivazione di un atto processuale: la prima attiene al contenuto essenziale e costitutivo del provvedimento amministrativo, mentre la seconda costituisce un requisito formale dell'atto endoprocessuale. La carenza motivazionale dell'atto amministrativo determina

pertanto un vizio che inficia la validità sostanziale del provvedimento, non sanabile attraverso meccanismi processuali di sanatoria che presuppongono – per loro stessa natura – la preesistenza di un atto sostanzialmente valido ma formalmente viziato.

Pertanto, come osservato da MARCHESELLI A.¹¹, l'obbligo motivazionale costituisce l'espressione formale del principio di trasparenza e del diritto alla difesa del contribuente, assumendo una funzione sostanziale che si esplica nella doverosa esplicitazione dell'*iter* logico-giuridico che sorregge la pretesa fiscale. La motivazione assolve a una pluralità di funzioni che trascendono la mera intelligibilità della pretesa: essa delimita l'oggetto del contendere, cristallizza i presupposti fattuali e giuridici dell'imposizione, garantisce la trasparenza dell'azione amministrativa e consente il controllo giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento.

In questa prospettiva – come ha rilevato SALVATI A.¹² – certezza diviene non più mera prevedibilità derivante da una deduzione sillogistica, bensì controllabilità della decisione a partire dalle argomentazioni in essa contenute: la motivazione è fonte di conoscenza e il controllo è un'arte, inteso come discernimento ed attribuzione del giusto e dell'ingiusto¹³. La stessa impostazione emerge nelle riflessioni di BASILAVECCHIA M.¹⁴, secondo cui la motivazione costituisce lo strumento attraverso il quale si realizza la trasparenza dell'azione amministrativa e si garantisce l'*accountability* dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente.

Sul piano normativo, la dottrina ha evidenziato come l'art. 7 dello Statuto imponga all'Amministrazione un onere istruttorio non surrogabile e non sanabile *a posteriori*, pena la frustrazione del principio del giusto procedimento e del diritto di difesa¹⁵. Trattasi, in altri termini, di un vincolo sostanziale che costringe l'organo impositivo a costruire l'atto come sintesi coerente di presupposti, argomentazioni e fonti probatorie, pena l'annullabilità del provvedimento come manifestazione compiuta di volontà amministrativa.

La Corte di Cassazione, nell'ordinanza in esame, ha fatto propria questa impostazione, affermando che «l'art. 156 c.p.c. – che riguarda la sanatoria degli atti del processo civile – non può certamente riguardare la sanatoria delle nullità motivazionali dell'atto tributario», precisando che il rinvio operato dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 concerne «un generale rinvio materiale alle norme del c.p.c. compatibili con riferimento al “solo” rito del processo tributario». Tale affermazione segna un punto fermo nella distinzione tra vizi processuali e vizi sostanziali dell'atto tributario, escludendo definitivamente l'applicabilità del meccanismo sanatorio previsto dall'art. 156 c.p.c. ai vizi motivazionali dell'atto impositivo.

Un ulteriore profilo di interesse riguarda il rapporto tra l'art. 156 c.p.c. e l'art. 21-*octies* L. n. 241/1990, che disciplina l'annullabilità del provvedimento amministrativo. Quest'ultima disposizione prevede un regime di invalidità proprio degli atti amministrativi, caratterizzato da termini di impugnazione e da specifiche cause di annullabilità. La giurisprudenza amministrativa ha chiarito che la motivazione costituisce elemento essenziale del provvedimento ai sensi dell'art. 3 L. n. 241/1990 e che il suo difetto determina l'annullabilità dell'atto ai sensi dell'art. 21-*octies*, senza

possibilità di sanatoria se non attraverso l'eventuale rinnovazione dell'atto viziato entro i termini di decadenza.

Anche nel diritto tributario, a seguito della riforma fiscale, è stato introdotto un sistema organico delle invalidità che individua nell'annullabilità la categoria generale (art. 7-bis, comma 1), ferma restando la nullità per i vizi strutturali come il difetto di motivazione (art. 7-bis, commi 3 e 4). Tale annullabilità – e *a fortiori* la nullità – non è suscettibile di sanatoria attraverso il meccanismo del raggiungimento dello scopo quando il vizio attiene alla validità sostanziale dell'atto amministrativo e non alla regolarità formale di un atto processuale. La statuizione ha dunque il merito di chiarire in modo inequivocabile che l'art. 156 c.p.c. non può essere invocato per sanare i vizi motivazionali dell'atto tributario, in quanto tale disposizione si riferisce agli atti processuali e non agli atti amministrativi sostanziali.

La distinzione, fondata sulla diversa natura ontologica e funzionale degli atti, costituisce un presidio fondamentale delle garanzie del contribuente e assicura che l'obbligo di motivazione non sia svuotato di significato attraverso interpretazioni elusive della sua portata precettiva.

4. La conoscenza della pretesa impositiva acquisita dal contribuente mediante accesso agli atti non sana il difetto motivazionale dell'atto notificato, né vale a rendere irrilevante la carenza che lo inficia *ab origine*: non è la conoscenza effettiva della pretesa a legittimare l'atto, bensì la sua autosufficienza logico-giuridica al momento della notificazione, che costituisce il solo parametro normativo di riferimento. La funzione della motivazione trascende, invero, la mera conoscibilità della pretesa. Essa assolve ad una pluralità di compiti strutturali che non possono essere surrogati mediante acquisizioni conoscitive successive: delimita l'oggetto del contendere, cristallizza i presupposti fattuali e giuridici dell'imposizione al momento della notificazione, consente al destinatario di valutare l'opportunità dell'impugnazione, rende trasparente e controllabile l'azione amministrativa, fonda il giudicato tributario. Ritenere che l'accesso agli atti sia idoneo a colmare il vizio di motivazione significherebbe invertire il dovere di manifestazione preventiva che grava sull'Amministrazione, trasformandolo in un onere di attivazione a carico del contribuente, costretto a sollecitare la produzione di elementi che avrebbero dovuto essere già contenuti nell'atto impositivo.

Nondimeno, va operata una netta distinzione tra il vizio di notifica e il vizio di motivazione. Nel primo caso – ove l'atto sia completo e adeguatamente motivato ma la notificazione sia affetta da irregolarità – la conoscenza effettiva dell'atto da parte del destinatario può sanare il vizio, in quanto la notificazione è strumento procedimentale diretto a garantire la conoscenza dell'atto. Nel secondo caso – ove l'atto sia lacunoso o privo di motivazione – la conoscenza successiva degli elementi omessi non sana il vizio, in quanto la motivazione non è strumento di conoscenza ma elemento costitutivo del provvedimento stesso. La Corte di Cassazione ha più volte sottolineato tale distinzione, affermando che «*la notifica è uno strumento, non un contenuto: può*

essere viziata e sanata; la motivazione è un contenuto, non uno strumento: se è assente, l'atto è nullo»¹⁶.

Ammettere che l'accesso agli atti possa sanare il difetto motivazionale comporterebbe conseguenze sistemiche di non scarso rilievo. In primo luogo, si determinerebbe la mortificazione del contraddittorio endoprocedimentale, dal momento che l'Amministrazione non avrebbe più interesse a motivare adeguatamente gli atti in fase amministrativa, potendo rimediare alle carenze mediante produzione documentale successiva. In secondo luogo, si imporrebbe al contribuente un onere di attivazione – attraverso l'istanza di accesso – che non trova fondamento normativo e che si risolverebbe in un'ingiustificata inversione del dovere di trasparenza gravante sull'Amministrazione. In terzo luogo, si consentirebbe all'Amministrazione di cristallizzare tardivamente i presupposti della pretesa, mediante produzione di elementi che – pur esistenti al momento della notificazione – non erano stati esplicitati nell'atto impositivo.

Peraltro, il nuovo art. 7, comma 1-*bis*, Statuto – introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023 – ha codificato espressamente il principio secondo cui «*i fatti, le circostanze e gli elementi probatori allegati dall'amministrazione finanziaria a fondamento della pretesa tributaria non possono essere modificati o integrati rispetto a quelli indicati nell'atto*», salvo che la modifica avvenga «*mediante l'adozione di un nuovo atto non viziato*». Tale disposizione cristallizza il contenuto dell'atto al momento della sua notificazione, impedendo all'Amministrazione di porre rimedio alle carenze motivazionali mediante integrazione documentale successiva, sia essa spontanea o sollecitata dal contribuente mediante accesso agli atti. Donde l'impossibilità di sanare il vizio mediante produzione documentale *ex post*, restando ferma la sola possibilità per l'Amministrazione di emanare un nuovo atto – entro i termini decadenziali – che sia completo sotto il profilo motivazionale.

Sul punto merita tuttavia una riflessione autonoma la questione dell'autotutela sostitutiva, sollevata dall'interrogativo se essa possa operare per correggere un vizio motivazionale dell'atto impositivo. Va premesso che il difetto motivazionale, nell'impostazione adottata dall'ordinanza in commento, non è qualificabile come vizio formale, giacché la motivazione costituisce elemento costitutivo dell'atto impositivo e il suo difetto integra una violazione del diritto di difesa, categoria strutturalmente sottratta alla sanatoria. Non è casuale, del resto, che l'art. 9-*bis* Statuto, nel sancire il divieto di *bis in idem* procedimentale, faccia espressamente salva l'emendabilità dei soli vizi formali e procedurali. La sua qualificazione come vizio sostanziale è dunque premessa necessaria dell'intero ragionamento.

Occorre tuttavia distinguere, sul piano analitico, almeno tre dimensioni che il discorso sull'autotutela sostitutiva tende a sovrapporre e che vanno invece tenute rigorosamente separate. La prima attiene alla motivazione come mera esplicitazione: l'Amministrazione dispone già degli elementi probatori che sorreggono la pretesa, ma non li ha dichiarati nell'atto ovvero li ha dichiarati in modo lacunoso. Il vizio, in questa ipotesi, è di trasparenza e non di sostanza. Rinnovare l'atto esplicitando ciò che già costituiva il fondamento della pretesa non modifica la realtà probatoria sottostante,

poiché le stesse prove vengono finalmente rese conoscibili al contribuente. La seconda dimensione concerne il mutamento del fondamento probatorio: l'Amministrazione intende fondarsi su prove nuove o diverse da quelle originariamente poste a base dell'atto, vale a dire su nuovi documenti, nuovi accertamenti o elementi acquisiti successivamente alla notificazione. La terza dimensione, infine, riguarda il mutamento della valutazione degli stessi fatti e delle stesse prove, nell'ipotesi in cui il fondamento probatorio rimanga invariato ma l'Amministrazione ne muti la qualificazione giuridica o il peso argomentativo.

La distinzione non è nominalistica, in quanto determina conseguenze radicalmente diverse sul piano della sanabilità del vizio. Il difetto motivazionale inteso come lacuna esplicativa è in linea di principio compatibile con la rinnovazione dell'atto mediante autotutela sostitutiva, poiché il nuovo atto si limita a rendere trasparente ciò che già sorreggeva la pretesa, senza alterarne la sostanza. In questa ipotesi, l'art. 7, comma 1-bis, L. n. 212/2000 non osta alla rinnovazione, in quanto la disposizione vieta la modifica o l'integrazione del fondamento probatorio rispetto a quello indicato nell'atto, ma non impedisce all'Amministrazione di esplicitare per la prima volta, in sede di rinnovazione, le prove sulle quali già si fondava, purché esse non vengano mutate né integrate.

Diversamente stanno le cose per la seconda e la terza dimensione. Nondimeno, la questione non è del tutto risolta sul piano positivo. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione¹⁷ si sono pronunciate con riferimento specifico alla terza dimensione, vale a dire al mutamento della valutazione dei medesimi fatti e delle medesime prove, affermando la legittimità dell'autotutela sostitutiva in *malam partem* purché non siano decorsi i termini decadenziali e sull'atto non sia intervenuto giudicato. Tuttavia, tale orientamento non può essere letto come una liberalizzazione generalizzata, in quanto esso riguarda il potere di annullare l'atto viziato e sostituirlo con uno fondato sui medesimi elementi già in possesso dell'Amministrazione, anche per una maggiore pretesa, senza autorizzare il mutamento del fondamento probatorio.

La reale garanzia contro tale ultima ipotesi va invece individuata nell'art. 7, comma 1-bis, L. n. 212/2000, il quale cristallizza il contenuto probatorio dell'atto al momento della notificazione, consentendo la modifica degli elementi fattuali e probatori soltanto mediante l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze. Calata sulla seconda dimensione, quella del mutamento del fondamento probatorio, tale disposizione preclude in modo assoluto che il nuovo atto si fondi su prove diverse o ulteriori rispetto a quelle già disponibili al momento della prima notificazione. Diversamente opinando, l'autotutela sostitutiva si trasformerebbe in uno strumento mediante il quale l'Amministrazione, acquisita contezza delle contestazioni del contribuente, riformula la propria pretesa su basi probatorie nuove, eludendo il principio di immodificabilità nel rapporto tributario.

Il *vulnus* del sistema risiede, peraltro, nella difficoltà pratica di distinguere, in sede di controllo giurisdizionale, tra la mera esplicitazione di ciò che già sorreggeva la pretesa e il mutamento surrettizio del fondamento o della valutazione. Il giudice tributario è chiamato a governare caso per caso, verificando se la rinnovazione dell'atto si limiti a

colmare la lacuna esplicativa ovvero dissimuli una riformulazione sostanziale della pretesa.

L'impostazione della Corte è pienamente coerente con la riforma del 2023, che impone all'Amministrazione un onere istruttorio non surrogabile e vieta qualsiasi mutamento del fondamento probatorio successivo alla notificazione.

5. L'orientamento affermato dalla Suprema Corte, pur condivisibile sul piano dei principi, solleva alcuni profili problematici che meritano una riflessione critica, specie in una prospettiva *de iure condendo* volta a bilanciare rigore formale ed esigenze di concretezza nella protezione del contribuente.

Sul piano sistematico, il rigore formale imposto dalla Suprema Corte appare giustificato dalla necessità di preservare la *rule of law* tributaria e di garantire la simmetria informativa tra Amministrazione e contribuente. L'obbligo di motivazione non costituisce orpello formalistico, bensì presidio essenziale del diritto di difesa e dell'*accountability* dell'azione amministrativa. Attribuire al vizio dell'apparato giustificativo una valenza sanabile mediante acquisizioni conoscitive successive significherebbe, *de facto*, incentivare l'Amministrazione a trascurare l'obbligo motivazionale, nella consapevolezza che eventuali lacune potranno essere colmate in sede processuale o mediante accesso del contribuente. Si determinerebbe, in altri termini, un fenomeno di *moral hazard*, ove l'operatore pubblico – esentato dalle conseguenze dell'inadempimento – non ha più incentivo a conformarsi agli obblighi normativi¹⁸.

Inoltre, l'orientamento rigoroso svolge una funzione deterrente nei confronti di comportamenti amministrativi scorretti o negligenti. L'annullamento dell'atto impositivo per difetto di motivazione non comporta, peraltro, l'estinzione della pretesa fiscale: l'Amministrazione conserva la facoltà di emanare un nuovo atto – entro i termini decadenziali – che sia completo sotto il profilo motivazionale. Ne deriva l'assenza di pregiudizio per l'interesse erariale, restando ferma la sola sanzione dell'annullamento dell'atto viziato. La tutela accordata al contribuente, pertanto, non si risolve in una vanificazione della pretesa tributaria, bensì nella garanzia che tale pretesa sia esercitata nel rispetto delle forme e delle garanzie procedurali prescritte dalla legge.

Nondimeno, va osservato che la motivazione assolve a funzioni che trascendono la mera dimensione patrimoniale del rapporto tributario. L'atto impositivo non si limita a quantificare una pretesa pecuniaria, ma stigmatizza un comportamento – spesso qualificato come evasivo o fraudolento – con conseguenze che si proiettano sulla sfera personale del destinatario. In questa prospettiva, la motivazione assume una funzione garantistica essenziale, imponendo all'Amministrazione di esplicitare le ragioni fattuali e giuridiche che sorreggono l'addebito, onde consentire al contribuente di difendersi non soltanto sotto il profilo patrimoniale ma anche sotto il profilo reputazionale.

Sul piano dell'opportunità politico-legislativa, peraltro, può osservarsi come l'orientamento rigoroso della Suprema Corte sollevi il problema della graduazione dei

vizi motivazionali. Non tutti i difetti di motivazione, invero, presentano la medesima gravità: può distinguersi tra vizi radicali – quali la totale assenza di motivazione o la contraddittorietà manifesta – e vizi parziali, quali l'incompletezza o la genericità di singoli passaggi argomentativi. Ci si può interrogare, quindi, se sia opportuno applicare la medesima conseguenza sanzionatoria – l'annullamento dell'atto – a fattispecie caratterizzate da diverso grado di offensività rispetto al diritto di difesa.

De iure condito, peraltro, il margine per una graduazione dei vizi motivazionali appare estremamente ridotto. Il nuovo art. 7, comma 1-*bis*, Statuto – nella parte in cui vieta la modifica o l'integrazione degli elementi probatori "rispetto a quelli indicati nell'atto" – cristallizza il contenuto motivazionale al momento della notificazione, impedendo all'Amministrazione di porre rimedio a lacune o incompletezze mediante produzione documentale successiva. La disposizione non opera alcuna distinzione tra vizi radicali e vizi parziali, sancendo un principio di immodificabilità che si applica a qualsiasi forma di carenza motivazionale. Da qui l'impossibilità, per l'interprete, di introdurre distinzioni che il legislatore non ha previsto.

De iure condendo, nondimeno, potrebbe ipotizzarsi una disciplina differenziata che, pur mantenendo l'insanabilità dei vizi radicali – quali la totale assenza di motivazione, la sua palese contraddittorietà o l'omessa indicazione dei mezzi di prova – consenta forme circoscritte di integrazione per i vizi parziali, a condizione che l'integrazione avvenga mediante un atto formale dell'Amministrazione, nel rispetto del contraddittorio con il contribuente, e prima dell'instaurazione del giudizio. Tale soluzione richiederebbe, peraltro, un intervento legislativo espresso, non potendo l'interprete derogare al principio di immodificabilità sancito dall'art. 7, comma 1-*bis*. Una riforma in tal senso dovrebbe, peraltro, definire con precisione i confini tra vizi radicali – insanabili in ogni caso – e vizi parziali – sanabili mediante integrazione formale –, onde evitare che la distinzione si risolva in un fattore di incertezza applicativa e di contenzioso interpretativo.

In definitiva, il rigore motivazionale non rappresenta un mero adempimento procedurale, bensì una garanzia sostanziale a tutela della legalità dell'azione impositiva. In un sistema in cui il potere si esercita attraverso atti unilaterali e autoritativi, la motivazione costituisce l'unico argine al possibile arbitrio amministrativo. La decisione, lungi dal configurarsi come mero formalismo, risponde all'esigenza di trasparenza e di parità conoscitiva nel rapporto tributario, opponendosi a pratiche amministrative che, demandando al contribuente la ricostruzione delle ragioni dell'imposizione, finiscono per alterare l'equilibrio informativo tra Fisco e contribuente e per comprimere l'effettività del diritto di difesa.

Il *dictum* imposto dalla Suprema Corte appare, pertanto, coerente con il quadro normativo delineato dalla riforma del 2023 e risponde all'esigenza di garantire l'effettività dei diritti procedurali del contribuente, senza con ciò pregiudicare l'interesse erariale, che resta tutelato mediante la possibilità di rinnovazione del potere impositivo entro i termini decadenziali.

() Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Art. 7 L. n. 212/2000, disposizione sulla quale la novella ha inciso in modo non trascurabile.

² Cass., 2 dicembre 2024, n. 30824; Cass., 21 luglio 2022, n. 22918.

³ SCANU G.G., *Il legislatore delegato positivizza l'osmosi tra motivazione e prova della fondatezza dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 1, 34 ss.; VILLANI G. - ZIZZARI M., *Motivazione degli atti impositivi prima e dopo la delega fiscale*, in *il fisco*, 2023, 48, 4512-4525.

⁴ Si pensi all'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 già imponeva che all'avviso fossero allegati «*i documenti non conosciuti né ricevuti dal contribuente*», o all'art. 7 dello Statuto nella formulazione ante riforma confermava tale obbligo nell'ambito della motivazione per *relationem*.

⁵ CAMINALE E., *La (doppia) motivazione per relationem dell'avviso di accertamento e la mancata allegazione di atti e documenti non conosciuti dal contribuente: brevi riflessioni sulla normativa e la giurisprudenza nazionale ed euounitaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, 133 ss.

⁶ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2024, 198.

⁷ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2023, 567.

⁸ Corte cost., 24 marzo 2017, n. 63.

⁹ Cass., sez. V, 30 giugno 2009, n. 15241.

¹⁰ CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari*, II ed., Bologna, 2012, 295.

¹¹ MARCHESELLI A., *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, 220 ss.

¹² SALVATI A., *Certezza, prevedibilità e controllo della motivazione negli atti di accertamento*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, 140 ss.

¹³ PERELMAN C., *Logica giuridica. Nuova retorica*, Milano, 1979, 136.

¹⁴ BASILAVECCHIA M., *La motivazione degli atti impositivi dopo il D.Lgs. 219/2023*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2024, 3, 234-251.

¹⁵ CIPOLLA C., *Motivazione e principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2005, 12, 969-975; SANTORO R., *La motivazione dell'atto di accertamento tributario e la legge 18 giugno 2009, n. 69*, in *Riv. dir. fin.*, 2013, 4, 567.

¹⁶ Cass., 21 luglio 2022, n. 22918.

¹⁷ Cass. Sez. Un., 21 novembre 2024, n. 30051.

¹⁸ MARCHESELLI A., *Motivazione e prova, nel procedimento e nel processo tributario. Il giudice tributario come garante della funzione tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 228 ss.