

Motivazione nel procedimento e sue ricadute nel processo tributario (*)

Reasoning in administrative proceedings and its implications for tax litigation

di Clelia Buccico - 12 maggio 2026

Abstract

Il contributo analizza il ruolo della motivazione nel procedimento tributario, evidenziandone l'evoluzione da requisito formale a elemento sostanziale dell'atto impositivo. Attenzione è dedicata al rapporto tra motivazione e prova, alla luce delle recenti riforme che impongono l'indicazione dei mezzi di prova nella motivazione. L'indagine mette in evidenza il superamento della tradizionale distinzione tra fase procedimentale e processuale, sottolineando la centralità dell'istruttoria amministrativa nella formazione della pretesa tributaria. Il processo assume così una funzione prevalentemente verificatoria. Ne emerge un modello integrato in cui la motivazione rappresenta il principale strumento di garanzia del diritto di difesa e di controllo sull'azione amministrativa.

Parole chiave: motivazione, procedimento tributario, processo tributario, rapporto tra motivazione e prova

Abstract

This paper examines the role of reasoning in tax administrative proceedings, highlighting its evolution from a formal requirement to a substantive element of tax assessment acts. It focuses on the relationship between reasoning and evidence, in light of recent reforms requiring the explicit indication of evidentiary elements in tax acts. The study emphasizes the growing centrality of the administrative phase in shaping the tax claim, overcoming the traditional separation between procedure and judicial review. As a result, tax litigation increasingly performs a verificatory function. Within this framework, reasoning emerges as a key guarantee of the taxpayer's right of defense and as a tool for ensuring transparency and accountability in administrative action.

Keywords: *reasoning, tax administrative proceedings, tax litigation, relationship between reasoning and evidence*

SOMMARIO: 1. Premessa: fondamento, natura e finalità della motivazione nel diritto tributario. - 2. La disciplina normativa della motivazione degli atti impositivi prima e dopo la riforma. - 3. Il rapporto tra motivazione e prova: ricostruzioni dottrinali e orientamenti giurisprudenziali. - 4. L'evoluzione normativa recente: onere della prova e integrazione tra fase amministrativa e fase giurisdizionale. - 5. L'obbligo di indicazione dei mezzi di prova nella motivazione: contenuto e limiti. - 6. I riflessi nel processo tributario: *thema decidendum*, poteri del giudice e limiti all'integrazione probatoria. - 7. Conclusioni.

1. Nel diritto tributario, la motivazione dell'atto impositivo assume una posizione centrale, configurandosi non solo come requisito formale del provvedimento, ma come elemento essenziale della sua stessa legittimità. Essa rappresenta il punto di emersione dell'attività istruttoria e decisionale dell'Amministrazione finanziaria e costituisce il presupposto indefettibile per la comprensione, la verificabilità e la contestabilità della pretesa tributaria.

Il fondamento della motivazione va anzitutto rinvenuto nei principi costituzionali che regolano l'esercizio della funzione amministrativa e la tutela dei diritti del cittadino. In particolare, l'art. 97 Cost., nel sancire i principi di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, impone che l'azione amministrativa sia trasparente, coerente e razionalmente giustificata. La motivazione si pone, in questa prospettiva, come strumento di esplicitazione del percorso logico-giuridico seguito dall'Amministrazione, consentendo di verificare che il potere sia stato esercitato in modo non arbitrario, ma conforme ai criteri di legalità e ragionevolezza¹.

Al contempo, la motivazione trova un ulteriore e decisivo fondamento nell'art. 24 Cost., che garantisce il diritto di difesa in ogni stato e grado del procedimento. Senza una motivazione adeguata, infatti, il contribuente non sarebbe posto in condizione di conoscere le ragioni della pretesa fiscale e, conseguentemente, di esercitare in modo effettivo il proprio diritto di difesa. In tal senso, la motivazione si configura come strumento imprescindibile per la realizzazione del contraddittorio e per l'effettività delle tutele giurisdizionali².

A questi principi si affiancano quelli di matrice sovranazionale, in particolare derivanti dal diritto dell'Unione Europea e dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, che valorizzano il diritto a una buona amministrazione e a un equo processo³. In tale quadro multilivello, la motivazione assume una funzione di garanzia che travalica il piano interno, collocandosi al centro di un sistema di tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

Sotto il profilo della natura giuridica, la motivazione si qualifica tradizionalmente come elemento formale dell'atto amministrativo, in quanto attiene alle modalità di esternazione della decisione. Tuttavia, nel diritto tributario, tale qualificazione appare riduttiva. La motivazione, infatti, non si esaurisce in un adempimento meramente formale, ma assume una dimensione sostanziale, in quanto è strettamente connessa al contenuto e alla fondatezza dell'atto. L'assenza, l'inadeguatezza o la contraddittorietà della motivazione incidono direttamente sulla validità dell'atto impositivo, determinandone l'annullabilità e, in taluni casi, la nullità.

La progressiva evoluzione normativa e giurisprudenziale ha, infatti, valorizzato la funzione sostanziale della motivazione, trasformandola in un vero e proprio presidio delle garanzie del contribuente. Essa non è più soltanto il "come" dell'atto, ma anche il luogo in cui si manifesta il "perché" della pretesa tributaria, attraverso l'indicazione dei presupposti, delle ragioni giuridiche e, sempre più, degli elementi probatori che la sorreggono.

Sotto il profilo funzionale, la motivazione assolve a una duplice e inscindibile funzione.

In primo luogo, essa costituisce garanzia del diritto di difesa del contribuente. Attraverso la motivazione, il destinatario dell'atto è posto in condizione di comprendere la natura, l'entità e le ragioni della pretesa fiscale, potendo così valutare l'opportunità di impugnare l'atto e predisporre le proprie difese in modo consapevole e mirato. La motivazione delimita, inoltre, l'oggetto del giudizio, individuando il *thema decidendum* e circoscrivendo l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Amministrazione in sede processuale⁴.

In secondo luogo, la motivazione svolge una funzione di controllo sull'azione amministrativa. Essa consente, infatti, non solo al giudice, ma anche al contribuente e, più in generale, alla collettività, di verificare la correttezza e la legittimità dell'operato dell'Amministrazione. In questa prospettiva, la motivazione si configura come strumento di autocontrollo, in quanto obbliga l'Amministrazione a esplicitare le ragioni della propria decisione e a confrontarsi con i dati acquisiti in sede istruttoria, riducendo il rischio di arbitrarietà e favorendo una più accurata ponderazione degli interessi coinvolti.

Le due funzioni – garantistica e di controllo – risultano strettamente interconnesse e si rafforzano reciprocamente. Una motivazione chiara, completa e coerente non solo consente al contribuente di difendersi efficacemente, ma rappresenta anche un indice della qualità e della correttezza dell'azione amministrativa.

Alla luce delle recenti evoluzioni normative, tale duplice funzione risulta ulteriormente rafforzata. L'obbligo di indicare i mezzi di prova nella motivazione degli atti impositivi accentua il carattere sostanziale dell'istituto e ne amplia la portata, trasformando la motivazione nel luogo di sintesi tra istruttoria, valutazione e decisione. Essa diviene, così, non solo strumento di comunicazione della pretesa, ma anche sede di verifica della sua fondatezza.

In conclusione, la motivazione degli atti tributari si configura oggi come un istituto complesso e polifunzionale, che assolve un ruolo fondamentale nel garantire la legittimità dell'azione amministrativa e l'effettività delle tutele del contribuente.

2. La disciplina della motivazione degli atti impositivi si è storicamente sviluppata lungo un percorso che, muovendo dal modello generale del procedimento amministrativo, è progressivamente approdato a una configurazione autonoma e specializzata, propria del diritto tributario. Tale evoluzione normativa riflette il crescente rilievo attribuito alla motivazione quale strumento di garanzia del contribuente e di legittimazione dell'azione amministrativa.

In una prima fase, il fondamento dell'obbligo di motivazione degli atti tributari è stato individuato nel rinvio alla disciplina generale contenuta nell'art. 3 L. n. 241/1990, secondo cui ogni provvedimento amministrativo deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Questo paradigma è stato recepito in ambito tributario attraverso l'art. 7 L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), che ha espressamente richiamato la

norma generale, adattandola alle peculiarità della materia fiscale e imponendo, tra l'altro, l'obbligo di allegazione degli atti richiamati nella motivazione.

Accanto a tale rinvio, il legislatore tributario aveva già previsto disposizioni specifiche in relazione ai singoli tributi, come l'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 per le imposte sui redditi e l'art. 56 D.P.R. n. 633/1972 per l'IVA, le quali richiedevano che l'avviso di accertamento fosse motivato con riferimento ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche della pretesa. Tuttavia, in questo assetto, la motivazione era prevalentemente intesa come esposizione delle ragioni dell'atto, senza un esplicito obbligo generalizzato di indicare i mezzi di prova a sostegno della pretesa, salvo specifiche ipotesi (come in materia di IVA o di sanzioni).

Il quadro normativo risultava, pertanto, caratterizzato da una certa eterogeneità e da una impostazione che, pur riconoscendo la centralità della motivazione, ne manteneva una dimensione tendenzialmente formale, lasciando spazio a interpretazioni che distinguevano nettamente tra il piano motivazionale e quello probatorio.

Tale impostazione è stata profondamente incisa dalle recenti riforme, attuate in attuazione della legge delega n. 111/2023 e concretizzatesi, in particolare, nel D.Lgs. n. 219/2023, che ha modificato in maniera significativa l'art. 7 Statuto dei diritti del contribuente. La nuova formulazione della norma segna un passaggio decisivo: gli atti dell'Amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili, devono essere motivati, a pena di annullabilità, mediante l'indicazione non solo dei presupposti e delle ragioni giuridiche, ma anche dei mezzi di prova su cui si fonda la decisione⁵.

La previsione dell'obbligo di esplicitare i mezzi di prova costituisce un elemento di discontinuità rispetto al passato e sancisce normativamente l'ingresso della dimensione probatoria all'interno della motivazione, trasformandola da requisito prevalentemente formale a elemento sostanziale dell'atto. A ciò si aggiunge l'introduzione del principio di "immutabilità" del quadro fattuale e probatorio, secondo cui i fatti e i mezzi di prova posti a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati o integrati se non mediante l'adozione di un nuovo provvedimento, nei limiti temporali consentiti⁶.

Le modifiche normative incidono, inoltre, sul contenuto stesso della motivazione, sostituendo il riferimento ai "*presupposti di fatto*" con quello, più ampio, ai "*presupposti*", così estendendo l'oggetto della motivazione anche ai profili di legittimità dell'azione amministrativa e all'intero *iter* istruttorio che ha condotto all'adozione dell'atto.

Nel complesso, la riforma determina rilevanti effetti sistematici. In primo luogo, rafforza la funzione garantistica della motivazione, imponendo all'Amministrazione un obbligo di trasparenza e completezza che consente al contribuente di conoscere non solo le ragioni, ma anche le basi probatorie della pretesa. In secondo luogo, ridefinisce il rapporto tra procedimento e processo, anticipando nella fase amministrativa la formazione del materiale probatorio destinato a essere valutato in sede giurisdizionale. Infine, contribuisce a delimitare in modo più rigoroso il *thema decidendum* del giudizio tributario, vincolando l'Amministrazione al quadro fattuale e probatorio delineato nell'atto impugnato⁷.

In tale contesto, la motivazione degli atti impositivi si configura oggi come un istituto dotato di una marcata specialità rispetto al modello generale del procedimento amministrativo, esprimendo una sintesi tra esigenze di efficienza dell'azione amministrativa e tutela dei diritti del contribuente, in linea con i principi costituzionali e sovranazionali di buon andamento, trasparenza e giusto processo⁸.

3. È necessario indagare ora, seppur brevemente, il rapporto tra motivazione e prova nel diritto tributario, con specifico riguardo agli atti di accertamento e alle ricadute che tale relazione produce sul successivo processo tributario. L'analisi si colloca in un contesto normativo e sistematico profondamente innovato dalle recenti riforme, che hanno inciso tanto sul contenuto degli atti impositivi quanto sulla disciplina dell'onere della prova, contribuendo a ridefinire i confini tra fase amministrativa e fase giurisdizionale.

Il rapporto tra motivazione e prova negli atti impositivi ha rappresentato, nel tempo, uno dei nodi più problematici del diritto tributario, dando luogo a un articolato dibattito dottrinale e giurisprudenziale incentrato, principalmente, sulla possibilità di mantenere una netta distinzione tra il piano procedimentale e quello processuale.

Secondo un orientamento tradizionale, a lungo prevalente, motivazione e prova sarebbero riconducibili a due ambiti concettualmente distinti e funzionalmente autonomi. La motivazione, in tale prospettiva, assolverebbe alla funzione di rendere conoscibili le ragioni dell'atto e di delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso, consentendo al contribuente di individuare l'*an* e il *quantum* della pretesa tributaria e di approntare un'adeguata difesa. La prova, invece, attinente al fondamento sostanziale della pretesa, troverebbe la propria sede naturale nel processo, nel quale l'Amministrazione sarebbe chiamata a dimostrare, a fronte delle contestazioni del contribuente, la correttezza e la fondatezza dell'accertamento⁹.

Tale impostazione ha trovato ampio riscontro nella giurisprudenza di legittimità, la quale ha più volte affermato che l'obbligo di motivazione degli atti impositivi deve ritenersi soddisfatto mediante l'enunciazione degli elementi essenziali della pretesa, senza che sia necessario indicare o produrre i mezzi di prova a suo sostegno nella fase procedimentale. In questa prospettiva, si è sostenuto che la motivazione e la prova operano su piani distinti: la prima rileva ai fini della legittimità formale dell'atto, mentre la seconda incide sulla sua fondatezza sostanziale ed è destinata a emergere in sede giurisdizionale¹⁰.

A tale ricostruzione si è progressivamente contrapposto un diverso orientamento, sviluppatosi sia in dottrina¹¹ sia in giurisprudenza¹², volto a valorizzare una concezione sostanziale della motivazione e a evidenziare l'inscindibile connessione tra motivazione e prova. Secondo questa impostazione, la motivazione non può limitarsi a una mera enunciazione assertiva delle ragioni dell'atto, ma deve dare conto, sia pure in forma sintetica, degli elementi probatori che sorreggono la pretesa, al fine di garantire l'effettività del diritto di difesa e la trasparenza dell'azione amministrativa.

La dottrina maggioritaria ha, in tal senso, sottolineato come la distinzione tra motivazione e prova risulti difficilmente sostenibile in un sistema in cui l'atto

impositivo è idoneo a incidere immediatamente sulla sfera patrimoniale del contribuente e può divenire definitivo in assenza di impugnazione. In questa prospettiva, si è affermato che la prova non può essere relegata esclusivamente alla fase processuale, ma deve necessariamente accompagnare l'atto sin dalla sua formazione, costituendo parte integrante della motivazione¹³.

Anche sul piano giurisprudenziale si registrano segnali di evoluzione in questa direzione. Accanto agli orientamenti più rigorosamente distintivi, si sono affermate pronunce che richiedono una motivazione "rafforzata", capace di esplicitare non solo le ragioni giuridiche, ma anche il percorso logico-fattuale e gli elementi istruttori posti a fondamento dell'accertamento. In tali decisioni, la motivazione viene intesa non più come *provocatio ad opponendum*, ma come espressione di un'attività amministrativa già compiuta e strutturata, fondata su un'istruttoria adeguata e verificabile.

Un ulteriore impulso verso l'integrazione tra motivazione e prova è derivato dalla giurisprudenza sovranazionale, che ha posto l'accento sul diritto del contribuente a conoscere gli elementi su cui si fonda la pretesa tributaria già nella fase amministrativa, quale corollario del principio del contraddittorio e del diritto di difesa¹⁴. In questa prospettiva, la conoscibilità delle prove assume un rilievo centrale per garantire l'effettività delle tutele e per evitare che il contribuente sia costretto a difendersi "al buio".

Alla luce di tali sviluppi, il dibattito dottrinale e giurisprudenziale appare progressivamente orientato verso il superamento della rigida separazione tra motivazione e prova, in favore di una concezione integrata dei due elementi. Tale evoluzione trova oggi un significativo riscontro sul piano normativo, che, come si è visto, impone l'indicazione dei mezzi di prova nella motivazione degli atti impositivi, contribuendo a consolidare un modello in cui la legittimità dell'atto è strettamente connessa alla sua adeguata giustificazione probatoria.

4. Le più recenti innovazioni legislative in materia tributaria hanno inciso in modo significativo sul tema dell'onere della prova, contribuendo a ridefinire i rapporti tra fase amministrativa e fase giurisdizionale e a rafforzare una visione unitaria del sistema. In particolare, assumono rilievo, da un lato, l'introduzione del comma 5-*bis* all'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 e, dall'altro, le modifiche apportate allo Statuto dei diritti del contribuente dal D.Lgs. n. 219/2023, attuativo della legge delega n. 111/2023¹⁵.

L'inserimento del comma 5-*bis* ha formalizzato il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e che il giudice decide sulla base delle prove emerse nel processo. Tale disposizione, in una prima lettura, avrebbe potuto indurre a ritenere che la prova della pretesa tributaria potesse essere formata anche esclusivamente in sede giurisdizionale, con una conseguente marginalizzazione della fase procedimentale.

Tuttavia, un'interpretazione sistematica della norma conduce a escludere tale esito. La previsione secondo cui il giudice annulla l'atto in caso di mancanza o insufficienza della prova conferma, infatti, che il corredo probatorio costituisce un requisito di validità dell'atto stesso e non un elemento che possa essere liberamente integrato *ex*

post nel processo. L'onere probatorio dell'Amministrazione, pertanto, non si esaurisce nella fase giurisdizionale, ma trova il suo momento primario nella fase procedimentale, nella quale l'Amministrazione è chiamata a raccogliere e valutare gli elementi necessari a fondare la pretesa.

In questo senso, la disposizione in esame non introduce una cesura tra procedimento e processo, bensì rafforza il legame tra le due fasi, chiarendo che le prove poste a fondamento dell'atto devono essere non solo esistenti e conoscibili già al momento della sua emanazione, ma anche riversate nel giudizio affinché il giudice possa esercitare il proprio sindacato. Il processo tributario, dunque, non è sede di formazione originaria della prova, ma luogo di verifica e valutazione di un patrimonio probatorio che deve risultare già delineato nella fase amministrativa.

A tale assetto si affiancano le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, che hanno ulteriormente rafforzato l'integrazione tra procedimento e processo. L'obbligo di indicare i mezzi di prova nella motivazione degli atti impositivi e il divieto di successiva modifica o integrazione del quadro fattuale e probatorio, se non mediante l'adozione di un nuovo atto, segnano un passaggio decisivo verso la "crystallizzazione" della pretesa tributaria nella fase procedimentale. Ne deriva che l'Amministrazione, una volta adottato l'atto, rimane vincolata ai fatti e alle prove ivi indicati, con conseguente limitazione della possibilità di introdurre elementi nuovi in sede processuale.

Questa evoluzione normativa appare coerente con una concezione dinamica dell'onere della prova. Nella fase procedimentale, l'onere si traduce nell'obbligo, per l'Amministrazione, di attivare i propri poteri istruttori, acquisire le fonti di prova e verificare la fondatezza della pretesa prima dell'adozione dell'atto. Nel processo, invece, l'onere della prova assume la funzione tipica di regola di giudizio, operando nel caso in cui la prova risulti mancante o insufficiente e determinando l'esito della controversia¹⁶.

L'integrazione tra fase amministrativa e fase giurisdizionale comporta rilevanti implicazioni sistematiche. In primo luogo, valorizza la centralità dell'istruttoria amministrativa, quale momento essenziale per la formazione di una pretesa legittima e sostenibile. In secondo luogo, rafforza le garanzie del contribuente, che può conoscere sin dall'origine gli elementi probatori posti a fondamento dell'atto e predisporre una difesa consapevole. Infine, contribuisce a una più efficiente allocazione delle risorse, evitando che il processo si trasformi in una sede surrogatoria dell'attività istruttoria dell'Amministrazione.

In definitiva, le recenti riforme delineano un sistema in cui l'onere della prova assume una funzione di raccordo tra procedimento e processo, imponendo una piena valorizzazione della fase amministrativa e configurando il giudizio tributario come momento di controllo e verifica, piuttosto che di costruzione *ex novo* della pretesa impositiva. Tale assetto appare coerente con i principi di buon andamento, imparzialità e proporzionalità, nonché con le esigenze di effettività del diritto di difesa e di razionalizzazione del contenzioso tributario.

5. Le recenti modifiche normative allo Statuto dei diritti del contribuente hanno introdotto un significativo rafforzamento dell'obbligo motivazionale degli atti impositivi, imponendo all'Amministrazione finanziaria di indicare espressamente, oltre ai presupposti e alle ragioni giuridiche, anche i mezzi di prova posti a fondamento della pretesa. Tale innovazione segna un punto di svolta nella configurazione della motivazione, che da requisito prevalentemente formale si trasforma in sede necessaria di esplicitazione del percorso istruttorio e valutativo dell'Amministrazione¹⁷.

Sotto il profilo del contenuto, l'obbligo di indicazione dei mezzi di prova implica che l'atto impositivo debba consentire al destinatario di individuare con sufficiente precisione le fonti probatorie su cui si fonda la decisione amministrativa. Ciò significa che la motivazione deve rendere conoscibili gli elementi documentali, fattuali o presuntivi utilizzati dall'Amministrazione, nonché il nesso logico che li collega alla ricostruzione dei fatti e alla qualificazione giuridica operata. Non appare sufficiente, quindi, un generico richiamo a risultanze istruttorie o a verifiche effettuate, ma occorre che l'atto espliciti quali specifici elementi siano stati valorizzati e per quali ragioni essi siano ritenuti idonei a sostenere la pretesa tributaria.

Tale obbligo si colloca in una prospettiva di rafforzamento della trasparenza e dell'effettività del diritto di difesa, in quanto consente al contribuente di conoscere non solo il contenuto della pretesa, ma anche le basi probatorie su cui essa si fonda, potendo così valutare la solidità dell'accertamento e articolare contestazioni mirate. Al contempo, esso impone all'Amministrazione un più elevato standard di diligenza istruttorio e di coerenza argomentativa, in linea con i principi di buon andamento e imparzialità.

Sotto il profilo applicativo, l'obbligo di indicazione dei mezzi di prova non deve tuttavia essere interpretato in senso eccessivamente formalistico o gravoso. Esso non implica la necessità di una integrale riproduzione o allegazione, all'interno dell'atto, di tutte le fonti probatorie utilizzate. Una simile interpretazione risulterebbe sproporzionata e, in molti casi, materialmente impraticabile, soprattutto in presenza di un elevato numero di documenti o di elementi istruttori complessi.

Ciò che la norma richiede è, piuttosto, che le fonti di prova siano adeguatamente identificate e rese conoscibili o comunque accessibili al contribuente. L'Amministrazione deve, dunque, indicare quali documenti, dati o elementi siano stati utilizzati (ad esempio, specifiche fatture, movimentazioni bancarie, risultanze di verifiche, studi di settore o presunzioni), senza che sia necessario trascriverne integralmente il contenuto. In caso di rinvio ad atti esterni, resta fermo l'obbligo di allegazione o di messa a disposizione degli stessi, qualora non siano già conosciuti dal destinatario, in modo da garantire la piena conoscibilità del materiale probatorio.

Un ulteriore profilo riguarda la necessità che la motivazione espliciti non solo le fonti di prova, ma anche le ragioni per le quali esse sono ritenute rilevanti e idonee a fondare la pretesa. Non è sufficiente, infatti, un elenco meramente descrittivo degli elementi acquisiti: la motivazione deve dar conto del percorso logico-argomentativo che conduce dai mezzi di prova alla conclusione circa la sussistenza della violazione e la

quantificazione del tributo. In tal senso, l'obbligo di indicazione dei mezzi di prova si intreccia con l'esigenza di una motivazione "effettiva", capace di rendere intelligibile il ragionamento dell'Amministrazione.

Quanto ai limiti dell'obbligo in esame, essi possono essere individuati, da un lato, nel principio di proporzionalità e, dall'altro, nella natura e complessità della fattispecie accertativa. L'ampiezza e il grado di dettaglio della motivazione devono essere calibrati in relazione alla tipologia di accertamento, alla quantità e qualità degli elementi istruttori disponibili, nonché all'incidenza dell'atto sulla sfera giuridica del contribuente. Ciò consente di evitare sia eccessi di formalismo, sia carenze motivazionali che compromettano le garanzie difensive.

Un ulteriore limite attiene alla distinzione tra prova del fatto e prova della legittimità del procedimento di acquisizione degli elementi probatori. L'obbligo di indicazione dei mezzi di prova riguarda, in via principale, gli elementi che fondano in termini sostanziali la pretesa tributaria, ossia quelli idonei a dimostrare i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, non estendendosi, invece, necessariamente alla dimostrazione analitica della regolarità delle modalità con cui tali elementi sono stati acquisiti, salvo che ciò sia rilevante ai fini della validità dell'atto o sia oggetto di specifica contestazione.

Particolarmente rilevante è, infine, il collegamento tra l'obbligo di indicazione dei mezzi di prova e il principio di immutabilità del quadro fattuale e probatorio. La necessità di esplicitare le prove nella motivazione si accompagna, infatti, al divieto di successiva integrazione o modifica delle stesse in sede processuale, se non nei limiti consentiti dalla legge. Ne deriva che l'Amministrazione è chiamata a compiere una valutazione completa e consapevole del materiale probatorio già nella fase procedimentale, non potendo confidare in una successiva "integrazione" in giudizio. In conclusione, l'obbligo di indicazione dei mezzi di prova nella motivazione degli atti impositivi rappresenta un elemento qualificante del nuovo assetto normativo, in quanto rafforza la dimensione sostanziale della motivazione e consolida il legame tra procedimento e processo. Esso impone all'amministrazione un più elevato standard di trasparenza e rigore istruttorio, pur nel rispetto di criteri di proporzionalità e ragionevolezza, contribuendo a delineare un sistema in cui la legittimità dell'atto è strettamente connessa alla sua adeguata giustificazione probatoria.

6. Le innovazioni normative in tema di motivazione e prova incidono profondamente sulla struttura e sulla funzione del processo tributario, determinando una significativa ridefinizione tanto dell'oggetto del giudizio (*thema decidendum*) quanto dei poteri del giudice e dei limiti all'integrazione probatoria.

In primo luogo, l'obbligo di indicazione dei mezzi di prova nella motivazione dell'atto impositivo comporta una più rigorosa delimitazione del *thema decidendum*, che viene a essere ancorato, in modo tendenzialmente vincolante, ai fatti e agli elementi probatori esplicitati nell'atto impugnato. La motivazione non si limita più a individuare le ragioni della pretesa, ma ne cristallizza il fondamento fattuale e probatorio, circoscrivendo l'ambito della controversia e precludendo

all'Amministrazione la possibilità di introdurre in giudizio una pretesa diversa o fondata su elementi nuovi.

Si assiste, pertanto, ad una trasformazione della funzione del processo tributario, che da sede di accertamento originario dei fatti si configura sempre più come luogo di verifica della legittimità e fondatezza di una pretesa già compiutamente delineata nella fase amministrativa. In tale prospettiva, il giudizio assume una funzione di controllo, che si esercita sulla base del quadro fattuale e probatorio risultante dall'atto e dagli elementi ritualmente acquisiti al processo.

In questa rinnovata configurazione del rapporto tra procedimento e processo il giudice tributario è chiamato a svolgere un sindacato non meramente formale, ma sostanziale, verificando la coerenza, la completezza e l'attendibilità del percorso motivazionale e probatorio seguito dall'Amministrazione. Tuttavia, tale potere valutativo soggiace a limiti più stringenti rispetto al passato non potendo tradursi in una surrettizia sostituzione dell'attività istruttoria dell'Amministrazione.

Particolarmente rilevanti sono, in questo contesto, i limiti all'integrazione probatoria. Il principio, oggi espressamente valorizzato, secondo cui i fatti e i mezzi di prova posti a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati o integrati se non mediante l'adozione di un nuovo provvedimento, impedisce all'Amministrazione di colmare in giudizio eventuali carenze istruttorie dell'atto impugnato. Il processo non può, dunque, essere utilizzato come sede di "completamento" o "correzione" della pretesa, pena la violazione delle garanzie difensive del contribuente.

Resta ferma, però, la possibilità di una integrazione probatoria nei limiti del principio di consequenzialità, ossia in relazione alle specifiche contestazioni sollevate dal contribuente. In tal caso, l'Amministrazione può dedurre elementi ulteriori che si pongano in rapporto diretto con i motivi di ricorso, senza tuttavia alterare il nucleo essenziale della pretesa originaria. Tale possibilità deve, comunque, essere interpretata in modo restrittivo, al fine di evitare che essa si traduca in una indebita espansione del potere impositivo in sede processuale.

In definitiva, le recenti riforme conducono a una più netta distinzione tra il momento genetico della pretesa, che si colloca nella fase amministrativa, e il momento del suo controllo, proprio del processo, rafforzando la funzione garantistica di quest'ultimo e contribuendo a una maggiore certezza e stabilità del rapporto tributario.

7. Il rafforzamento dell'obbligo motivazionale e l'integrazione tra motivazione e prova determinano una rinnovata centralità dell'istruttoria amministrativa, che si configura come il fulcro dell'intero sistema di accertamento tributario. L'attività istruttoria non rappresenta più una fase meramente preparatoria, ma il momento decisivo in cui si forma la pretesa impositiva, attraverso la raccolta, la selezione e la valutazione degli elementi probatori.

In tale contesto, l'Amministrazione finanziaria è chiamata a esercitare i propri poteri di indagine e verifica in modo pieno, diligente e responsabile, acquisendo tutti gli elementi necessari a dimostrare la fondatezza della pretesa prima dell'adozione dell'atto. L'istruttoria deve essere orientata non solo all'individuazione di elementi a

carico del contribuente, ma anche alla valutazione complessiva della situazione, in un'ottica di imparzialità e completezza.

La centralità dell'istruttoria si collega strettamente al principio di proporzionalità, oggi espressamente valorizzato nell'ambito del procedimento tributario, che impone di bilanciare l'interesse erariale alla corretta percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, evitando che l'esercizio del potere impositivo si traduca in un sacrificio eccessivo o ingiustificato delle posizioni soggettive coinvolte. Sotto questo profilo, una istruttoria adeguata e completa costituisce uno strumento essenziale per garantire la proporzionalità dell'azione amministrativa. Solo attraverso una corretta acquisizione e valutazione degli elementi probatori, infatti, è possibile evitare l'emissione di atti infondati o sproporzionati e favorire, al contempo, la definizione anticipata delle controversie, anche in via amministrativa.

La valorizzazione dell'istruttoria amministrativa risponde, inoltre, a esigenze di efficienza e razionalizzazione del sistema. Un'attività istruttoria accurata consente di ridurre il contenzioso, evitando che il processo venga utilizzato come sede surrogatoria dell'accertamento, e contribuisce a una migliore allocazione delle risorse pubbliche. In questa prospettiva, il procedimento tributario riacquista una funzione centrale e autonoma, non più subordinata al momento giurisdizionale, ma dotata di una propria compiutezza e rilevanza.

Alla luce dell'indagine condotta, il tema della motivazione nel procedimento tributario si rivela come uno dei punti nevralgici del processo di trasformazione dell'azione amministrativa in senso garantistico e costituzionalmente orientato.

Appare immediatamente evidente come la motivazione abbia ormai definitivamente abbandonato la sua originaria configurazione di elemento meramente formale dell'atto impositivo, per assumere una funzione strutturale e sostanziale, non limitandosi più a rappresentare l'esternazione di una decisione già assunta, ma configurandosi come luogo di sintesi dell'intero *iter* amministrativo, nel quale confluiscono istruttoria, qualificazione giuridica e valutazione probatoria. In tal senso, la motivazione diviene indice della stessa legittimità sostanziale dell'atto, oltre che della sua correttezza formale.

Tale evoluzione trova il suo punto di emersione più significativo nella recente valorizzazione normativa dell'obbligo di indicazione dei mezzi di prova, che segna il definitivo superamento della tradizionale dicotomia tra motivazione e prova. La distinzione, funzionale in un modello processuale rigidamente separato dal procedimento, appare oggi difficilmente sostenibile alla luce di un sistema in cui la pretesa tributaria deve presentarsi sin dall'origine come compiutamente giustificata sotto il profilo fattuale e giuridico. La motivazione, pertanto, non può più essere concepita come una mera *provocatio ad opponendum*, ma deve riflettere una decisione amministrativa già "provata", ossia fondata su un adeguato e verificabile supporto istruttorio.

In questa prospettiva, le recenti riforme contribuiscono a delineare un modello nel quale il procedimento amministrativo assume una centralità rinnovata, divenendo il luogo primario di formazione della pretesa tributaria. Il processo, conseguentemente,

perde la sua tradizionale funzione integrativa e si configura sempre più come sede di controllo, destinata a verificare la coerenza e la tenuta del quadro motivazionale e probatorio già cristallizzato nell'atto impugnato. Tale mutamento implica una ridefinizione dell'equilibrio tra le fasi, che si traduce in una più netta responsabilizzazione dell'Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria.

Particolarmente significativa, in tale contesto, è l'introduzione del principio di immutabilità del quadro fattuale e probatorio, che rappresenta uno degli snodi più innovativi del sistema. Esso non solo limita la possibilità di integrazione postuma della pretesa in sede processuale, ma incide profondamente sulla stessa concezione dell'atto impositivo, che deve presentarsi sin dall'origine come completo e autosufficiente. Ne deriva un rafforzamento della funzione conformativa della motivazione, la quale delimita rigidamente il *thema decidendum* e circoscrive i margini del sindacato giurisdizionale.

Sotto il profilo delle garanzie, la nuova configurazione della motivazione si pone in linea con una lettura evolutiva degli artt. 24 e 97 Cost., nonché con i principi sovranazionali di buona amministrazione e giusto processo. La conoscibilità non solo delle ragioni, ma anche delle basi probatorie della pretesa, costituisce infatti condizione imprescindibile per l'effettività del diritto di difesa, contribuendo a ridurre le asimmetrie informative tra Amministrazione e contribuente e a prevenire forme di contenzioso "al buio".

Tale evoluzione, tuttavia, non è priva di criticità. Il rafforzamento dell'obbligo motivazionale e la correlata rigidità del quadro probatorio, in particolare, pongono interrogativi in ordine al rischio di un eccesso di formalizzazione dell'azione amministrativa, nonché alla possibile compressione di esigenze di flessibilità e adattabilità dell'accertamento. Il bilanciamento tra completezza motivazionale e principio di proporzionalità si configura, pertanto, come uno dei principali terreni di futura elaborazione dottrinale e giurisprudenziale.

Inoltre, la progressiva "processualizzazione" del procedimento amministrativo – evidente nella crescente rilevanza della prova già nella fase genetica della pretesa – solleva la questione del confine tra funzione amministrativa e funzione giurisdizionale, imponendo una riflessione sulla natura e sui limiti del sindacato del giudice tributario in un sistema in cui la decisione amministrativa tende a presentarsi come già compiuta e strutturata.

In conclusione, il quadro che emerge è quello di un sistema in evoluzione verso un modello unitario, integrato e fortemente garantista, nel quale la motivazione assume il ruolo di fulcro dell'intero assetto, quale punto di raccordo tra esercizio del potere, formazione della prova e controllo giurisdizionale. Essa si configura, in definitiva, non solo come requisito dell'atto, ma come strumento di legittimazione democratica dell'azione amministrativa, capace di assicurare trasparenza, razionalità e tutela effettiva dei diritti del contribuente.

() Il presente contributo riproduce con inserimento di note l'intervento alla tavola rotonda Procedimento e processo tributario: un rapporto in evoluzione? 1° dicembre 2025, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna - Dipartimento di Sociologia e diritto dell'economia.

¹ Cass., 17 maggio 2023, n.13620 e Cass., 11 gennaio 2024, n.1126.

² Corte cost., 5 novembre 2010, n.310.

³ Corte di Giustizia UE, 7 febbraio 1990, causa C-213/87; 1° aprile 1993, cause riunite C-260/91 e C-261/91.

⁴ In particolare, per la tutela del diritto di difesa la Cass., 23 aprile 2021, n. 10860.

⁵ GIOVANARDI A., *La motivazione degli atti impositivi tra legge e giudizio*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 1, 251 ss.; GALLO F., *Brevi considerazioni in materia di onere della prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria e dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Tax News*, 2024, 2, 516; FICARI V., *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, 603.

⁶ Come già espresso in giurisprudenza cfr. Cass., 18 febbraio 2020, n. 4070.

⁷ Cass., 17 ottobre 2014, n. 21997. Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1998, n. 6065.

⁸ LUPI R., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, 2, 274 ss., per cui «la motivazione degli accertamenti costituisce [...] la principale esternazione del giudizio che ha condotto all'esistenza e alla misura del presupposto. Tale giudizio [...] dev'essere [...] suffragato da dimostrazioni adeguate».

⁹ In dottrina, sulla distinzione tra piano motivazione e piano probatorio degli atti, cfr. tra gli altri LUPI R., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, cit., 289 ss., il quale peraltro evidenzia la «funzione probatoria della motivazione», alludendo alla «necessità che essa contenga ogni prova di cui l'ufficio intende avvalersi»; in precedenza, cfr. MOSCHETTI A., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 917 e GAFFURI G.F., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 551.

¹⁰ Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26635, Cass., 2 luglio 2014, n. 22003. Vedasi anche VANZ G., *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. impr.*, 2000, 757 ss.; RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 379-380; GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1088 ss., per cui «non si vede come possa essere verificata l'esistenza di tali condizioni (motivazione completa dell'atto) se non mediante una motivazione che dia conto delle pregresse risultanze istruttorie e perciò sia formulata anche in termini di specifica evidenziazione probatoria»; in precedenza, cfr. D'AMATI N., voce *Accertamento tributario (avviso di)*, *Noviss. Dig. It., Appendice*, I, Torino, 1980.

¹¹ Non dimentichiamoci che la dottrina ha sempre attribuito all'art. 7 uno spessore fondamentale nella tutela del contribuente, in quanto esso incarna l'esigenza di un'Amministrazione finanziaria responsabile e trasparente, cfr. BASILAVECCHIA M., *Accertamento unitario e motivazione per relationem*, in *Giur. Trib.* 2002, 1121.

¹² Nel dettaglio, è stato sostenuto che la motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria «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» mentre 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». Tra la giurisprudenza più recente, Cass. civ., sez. V, ord., 2 marzo 2023, n. 6325 e, tra la giurisprudenza di merito, Corte di Giustizia tributaria di primo grado Puglia Lecce, sez. I, sent., 27 luglio 2023, n. 1283. Vedasi anche Cass., 6 febbraio 2004, n. 2268, Cass., 5 agosto 2002, n. 11669 e Cass., 12 gennaio 2000, n. 260.

¹³ MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.

¹⁴ C-419/2014, 17 dicembre 2015 e CGUE, C-189/18, 16 ottobre 2019.

¹⁵ TUNDO F., *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte seconda)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, 755 ss.; GOLISANO M., *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 173 ss.; TOSI L., *L'onere della prova nel diritto tributario*, in ANELLI F. - BRIGUGLIO A. - CHIZZINI A. - DE POLI M. - GRAGNOLI E. - ORLANDI M. - TOSI L. (a cura di), *L'onere della prova*, 2024, Milano; MULEO S., *Il regime delle prove*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e procedimenti*, Vol. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024; ALBERTINI F.V., *Poteri istruttori e decisione sul fatto incerto nel processo tributario riformato*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Filtri e accertamento del fatto nel processo tributario*, Torino, 2025; DE BONIS V., *La distribuzione degli utili extracontabili da società a ristretta base partecipativa: anatomia di una presunzione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2026, 1, e pubblicato online il 12 marzo 2026, www.rivistadirittotributario.it.

¹⁶ TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, aggiornamento a cura di TURCHI A., Torino, 2023; COPPOLA P., *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 168 e CONTRINO A. - DELLA VALLE E. - MARCHESELLI A. - MARELLO E. - MARINI G. - PAPARELLA F. (a cura di), *La giustizia tributaria*, Milano, 2024, 112 ss.

¹⁷ Già in passato in dottrina è stato opportunamente evidenziato che «la pubblica amministrazione, pur essendo titolare del potere tributario, deve dare a sé stessa la prova prima di adottare il provvedimento finale» cfr. ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 377. Tesi condivisa da MAFFEZZONI F., *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 23, 1677. Più di recente, cfr. GLENDI C., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus*

probandi nel processo tributario - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 258. Nonostante spesse volte si discuta se la prova tributaria attenga alla (e debba essere esibita solo in occasione della) eventuale successiva fase processuale, non si può revocare in dubbio che l'Amministrazione finanziaria sia onerata dell'individuare, sin dall'inizio, quali prove sostengano la pretesa azionata con un determinato atto impositivo e, soprattutto, a verificarne la tenuta. Si tratta, in definitiva, di fare corretto uso dei poteri di indagine e verifica attribuitele dalla legge: l'adozione di un atto impositivo non può prescindere da un'istruttoria adeguata, che sia in grado di dimostrare, in maniera accurata, la fondatezza della pretesa, le cui prove dovranno essere esibite affinché il contribuente possa valutare quali successive azioni intraprendere. Cfr. SALVATI A., *Certeza, prevedibilità e controllo della motivazione negli atti di accertamento*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, 142 ss.; cfr. altresì MARCHESELLI A., *La prova tributaria*, in *Ragion Pratica*, 2016, 2, 434 ss.