

**LE NOVITÀ DEL CONTENZIOSO
TRIBUTARIO
DALLA L. N. 130/2022
AL D.LGS. N. 220/2023**

L'art. 7 L. n. 212/2000 in relazione agli accertamenti presuntivi (redditività del settore e campione di riferimento).

I principi della Legge Delega in tema di motivazione degli atti

- **Art. 4. L. n. 111/2023**

«1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria:

a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa»

Obiettivi del legislatore

Relazione illustrativa

1. Bilanciare l'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione con il rispetto dei requisiti di trasparenza e imparzialità
2. Motivazione strumento per un ponderato esercizio di difesa
3. Mezzi di prova «*elemento cardine del fondamento dell'atto*»
4. Necessità di spiegazione del perché si ritengono accertati i fatti di cui agli atti richiamati e se ne condividono le valutazioni
5. Divieto di *mutatio libelli*: il fondamento dell'atto e della pretesa non può essere stravolto rispetto al fondamento indicato in motivazione

L'art. 7, co. 1 primo periodo, della L. n. 212/2000

Motivazione propria – Visione statica

Versione previgente

«Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione»

Versione in vigore dal 18.1.2024

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

Visione statica

I requisiti sostanziali: prima e dopo

Prima il riferimento è:

- all'art. 3 della L. n. 241 del 1990
- ai **presupposti di fatto**
- alle **ragioni giuridiche**

Ora il riferimento è

- ai **presupposti di fatto**
- alle **ragioni giuridiche**
- ai **mezzi prova**
- con il **rafforzamento della “specificità”**

L'art. 7, co. 1 bis, della L. n. 212/2000
Motivazione propria - Visione dinamica

«I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze»

art. 9 bis della L. n. 212/2000 «Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta»

Visione dinamica

I presupposti di fatto e mezzi di prova non sono modificabili/integrabili/sostituibili in corso causa.

Diritto del contribuente all'unicità dell'azione accertativa.

Visione dinamica

L'integrazione supplirebbe ad una negligente attuazione della funzione e consentirebbe un esercizio non imparziale delle funzioni dell'AF.

Aderente al principio di parità tra P.A. e cittadino.

Visione dinamica

Coste Costituzionale n. 98/2014

«deve escludersi che l'amministrazione finanziaria possa avanzare una pretesa che, ancorché inferiore rispetto a quella iniziale, sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti. Tale interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'amministrazione finanziaria esclude, evidentemente, che l'indicata impossibilità di modificare i motivi di doglianza contenuti nel reclamo possa ledere il diritto di difesa del ricorrente»

Visione dinamica

Superata definitivamente la tesi dell'accertamento come *provocatio ad opponendum*

«Trattasi, pertanto, di un requisito avente finalità essenzialmente informative, che si colloca su di un piano diverso della prova della fondatezza della pretesa impositiva, la quale non rientra tra i requisiti formali dell'avviso e che, in caso di contestazione, deve essere data dall'Amministrazione finanziaria necessariamente in giudizio, eventualmente sulla base di nuovi elementi di prova (Cass. 28.1.2010, n. 1825; Corte Cost. 24.7.2009, n. 244; Corte Cost. 16.4.2014, n. 98; Cass. 9.10.2015, n. 20251; Cass. 9.11.2015, n. 22810)»

Visione dinamica

Superata anche la tesi che salvava la «succinta motivazione» secondo cui l'integrazione in corso di giudizio è ammessa quando non abbia «*leso il diritto di difesa*» ovvero «*quando i fondamenti del provvedimento impugnato fossero percepibili, in base al principio di leale collaborazione tra privato e p.a., nella fase endoprocedimentale*» (Cass., 12.10.2021, n. 28560).

Visione dinamica

L'art. 7, co. 1 *bis*, non cita le ragioni giuridiche applicabili i principi della Cassazione n. 20933/2022 «L'ufficio non può infatti modificare, integrare o sostituire in corso di causa i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa evidenziati nell'avviso di accertamento o di liquidazione e non può invocare a fondamento delle proprie pretese ragioni diverse da quelle di cui all'atto impositivo (Cass. n. 13163 del 16/05/2019)»

Visione dinamica

art. 9, *bis*, L. n. 212/2000 divieto di autotutela sostitutiva per vizi diversi da quelli meramente formali e procedurali

Conforme, Circ. n. 21/E del 2024 § 3.3 «*l'amministrazione finanziaria ha sempre la possibilità, entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento, di emendare i vizi formali e procedurali dell'atto d'imposizione adottato, mentre può modificare e/o integrare, a proprio favore, la pretesa impositiva originariamente esercitata solo al ricorrere delle condizioni previste da specifiche disposizioni*» quali accertamenti parziali (41 *bis*), accertamenti integrativi su nuovi elementi (43, co. 3, 57, co. 4), abuso del diritto (10 *bis*)

Visione dinamica

Cass. SS. UU. n. 30051/2024

Legittima l'autotutela in *malam partem*

- Perseguimento interesse pubblico
- Doveri di concorrere alla spese pubbliche



L'art. 7, co. 1 secondo periodo, della L. n. 212/2000

Motivazione derivata - Motivazione *per relationem*

Prima: il quadro normativo

Art. 7, co. 1, L. n. 212/200: «*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*»

Attenuazione previsione statutaria

Art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che «*Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale*»

Art. 56 del D.P.R. n. 633/1972 «*Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale*»

Ora: il quadro normativo

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

Motivazione *per relationem*

Elementi di novità:

- oltre alla parte descrittiva della riproduzione del contenuto essenziale (in termini di oggetto, contenuto e destinatari);
- la parte valutativa in termini di sussistenza e di fondatezza degli elementi riprodotti.

Conclusioni: rafforzamento della motivazione

I requisiti già presenti

- presupposti di fatto;
- ragioni giuridiche;
- riproduzione del contenuto essenziale degli atti non allegati.

I requisiti che si aggiungono:

- indicazione dei mezzi di prova;
- l'immodificabilità dei fatti e dei mezzi di prova di cui al comma 1 *bis* a mente del quale, giova ricordare, *“I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze”*.

In sintesi:

Il processo si fa sull'atto impositivo

«Il giudice non è il *gatto* che insegue i topi della casa, laddove i topi sono gli evasori fiscali, non è il super gatto affiancato al gatto delle Agenzie e degli enti impositori, ma è il *padrone della casa* che controlla che i gatti in servizio nell'abitazione abbiano lavorato bene e abbiano preso effettivamente i topi, e non gli innocenti criceti che passavano di lì»
(cit. Alberto Marcheselli)



La violazione dell'art. 7, co. 1, L. n. 212/2000

Conseguenze: annullabilità

«Gli atti dell'amministrazione finanziaria... sono motivati, a pena di annullabilità, indicando..»

Art. 7 bis L. n. 212/2000 «Gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio»

Introduzione di specifiche disposizioni nello Statuto del Contribuente

Art 7 ter – Nullità degli atti dell'AF

Art. 7 quater – Irregolarità degli atti dell'AF

Art. 7 quinquies – Vizi dell'attività istruttoria

Art. 7 sexies – Vizi delle notificazioni

La violazione dell'art. 7, co. 1, L. n. 212/200
Conseguenze: annullabilità

Superato il principio della sanatoria degli atti impositivi per vizi formali, prevista dall'art. 21 *octies*, co. 2, L. 241/1990, secondo cui era esclusa l'annullabilità dei provvedimenti a natura vincolata o a bassa discrezionalità

Casi pratici

L'Amministrazione Finanziaria si sta adeguando all'obbligo di motivazione rafforzata?

E all'obbligo di specificità della motivazione?

Casi pratici

Campione di riferimento

-Individuazione di un ricarico da applicare al costo del venduto, determinando un ricarico medio del 180,06% calcolato su un campione di soggetti virtuosi (con isa superiore a 8) pari a n. 237 soggetti che svolgono le medesime attività nella Dp di Padova, con esclusione dei soggetti con ricarico negativo (all n.1). Si precisa che, in tale analisi, sono stati considerati i soggetti con indici sintetici di affidabilità (ISA) pari almeno ad 8, screening importante per eliminare dalla selezione soggetti con risultati “non coerenti” nella gestione dell’attività d’impresa svolta in condizioni “normali”.

Casi pratici

Costo venduto 86.696 €

Ricavi 214.312 €

Selezioni effettuate

Periodo di imposta: 2019 - Ripartizione territoriale: D.P. PADOVA - Attività economica (mod. ISA): 56.10.11 Ristorazione con somministrazione - SOGGETTI CON MODELLO ISA PRESENTATO

Numero riga	Periodo di imposta	Codice fiscale	ISA	Attività	Punteggio ISA per l'impresa	Ricavi/com pensi e altri proventi dichiarati (mod. ISA)	Costo del venduto (mod. ISA)	ricarico
1	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	184.186	34.601	432,31%
2	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	280.732	66.365	323,01%
3	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	509.676	145.822	249,52%
4	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	208.498	54.874	279,96%
5	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	234.564	65.673	257,17%
6	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	573.695	258.340	122,07%
7	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	755.830	269.864	180,08%
8	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	1.018.133	562.488	81,01%
9	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	279.971	78.831	255,15%
10	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	233.548	67.987	243,52%
11	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	591.322	243.903	142,44%
12	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	892.452	536.242	66,43%
13	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	216.380	63.136	242,72%
14	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	357.458	106.394	235,98%
15	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	492.808	147.592	233,90%
16	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	456.668	138.846	228,90%
17	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	347.219	108.050	221,35%
18	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	479.944	154.880	209,88%
19	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	1.117.887	355.647	214,32%
20	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	279.618	90.581	208,69%
21	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	542.919	234.269	131,75%
22	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	195.618	65.589	198,25%
23	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	212.939	71.686	197,04%
24	2019	XXXXXXXXXX	BG36U (DAL 2019 AL 2020) - Servizi di ristorazione com	56.10.11 Ristorazione con somministrazione	10	1.345.851	755.954	78,03%