

ACCERTAMENTO

È legittimo l'avviso di accertamento anche se privo dell'allegazione della segnalazione interna

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Intelligenza Artificiale e fisco

Accertamenti e compliance fiscale l'era digitale

Scopri di più

La Riforma fiscale – **Legge delega n. 111/2023** – ha inteso rafforzare **l'obbligo di motivazione degli atti impositivi**, anche mediante l'indicazione delle **prove** sulle quali si basa la pretesa, in linea con quanto già previsto dall'**art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992**, **introdotto dalla Legge n. 130/2022**, di riforma del processo tributario, e con il quale dovrà necessariamente coordinarsi; disposizione che ha attribuito all'Amministrazione finanziaria l'onere di **provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato**, fermo restando che le norme base trovano fondamento nell'**art. 42, D.P.R. n. 600/1973**, e nell'**art. 57, D.P.R. n. 633/1972**.

Oggi, l'**art. 7, comma 1, Legge n. 212/2000**, prevede che gli atti dell'Amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, **a pena di annullabilità**, indicando specificamente i presupposti, **i mezzi di prova e le ragioni giuridiche** su cui si fonda la decisione. Se nella motivazione si fa riferimento a 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**.

La motivazione degli atti fiscali latamente intesi (impositivi, sanzionatori, esattivi) costituisce da sempre argomento di **ampia discussione tra gli addetti ai lavori**, involgendo da vicino il corretto esercizio delle norme procedurali e la concreta tutela delle garanzie dei contribuenti atteso, peraltro, **la mancanza di discrezionalità nella determinazione dell'imposta**, che pone il diritto tributario, rispetto al diritto amministrativo, in una **posizione diversa**.

La motivazione dell'accertamento tributario, elemento necessario dell'atto, in funzione di tutela di diritti costituzionalmente garantiti previsti dagli **artt. 24 e 113, Costituzione**, assume una **funzione di garanzia nei confronti del destinatario**, poiché è solo attraverso la motivazione che a quest'ultimo è consentito **reagire agli effetti negativi** che produce.

La motivazione dell'atto impositivo, al pari di quella di ogni provvedimento amministrativo, è

quindi funzionale alla salvaguardia delle **garanzie di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità** che devono connotare l'azione dell'Amministrazione, da ricondurre, a loro volta, alle **esigenze di razionalità e non arbitrarietà del potere discrezionale**, riconosciute dall'[art. 97, comma 2, Costituzione](#).

La *ratio* di fondo della disciplina è quella di assicurare che l'atto impositivo contenga **tutti gli elementi necessari** perché il contribuente possa conoscere **non solo l'entità della pretesa erariale**, ma anche tutti i **dati in base ai quali essa è stata quantificata dagli uffici**, potendo in tal modo concretamente valutarne l'operato e, se il caso, difendersi dalle argomentazioni addotte in **sede contenziosa**.

Se gli esiti finali della procedura di accertamento devono consentire l'emissione di atti impositivi, formalmente legittimi e sostanzialmente fondati, occorre verificare, di volta in volta, se la motivazione riportata nell'atto sia **idonea a permettere il sindacato giurisdizionale**, restando fermo che, a rigore di diritto, anche la **motivazione "a stampone"** può essere ritenuta **valida**, se nel caso concreto comunque tuteli le **fondamentali esigenze di difesa del contribuente**.

In questo contesto, si inserisce la recente [ord. n. 18199/2025 della Corte di Cassazione](#) che, nel confermare la legittimità della motivazione nei casi in cui consenta al destinatario di avere contezza degli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento della pretesa, ha statuito che la **mancata allegazione all'avviso di accertamento di una mera segnalazione di un altro ufficio dell'Agenzia delle Entrate, giammai può comportare l'esito caducatorio dello stesso**, posto che, *«non possedendo la segnalazione alcuna valenza istruttoria, in quanto mero atto interno d'impulso di verifiche e valutazioni da compiersi dall'Ufficio "ad quem", è da escludersi che l'accertamento fondi su di essa, ma semmai sugli atti istruttori conseguentemente compiuti (anche in ragione della pur e semplice acquisizione dei documenti che in ipotesi siano stati trasmessi con la segnalazione), i quali soli, dunque, rilevano ai fini dell'integrazione motivazionale dell'avviso»*.

Nel caso di specie, l'avviso di accertamento emesso **conteneva un "riassunto" della segnalazione proveniente dall'Agenzia delle Entrate**, per di più evidenziando che **l'esito degli accertamenti compiuti dall'Agenzia delle entrate coincideva con il contenuto di detta segnalazione**. Donde, a differenza di quanto ritenuto dalla CTR nella sentenza impugnata, l'avviso **soddisfaceva pienamente l'onere motivazionale**.

Peraltro, anche a prescindere da ciò, rileva quanto opinato dalla giurisprudenza di legittimità sulla segnalazione **in riferimento all'accertamento parziale**. Essa, infatti, nell'insegnare che l'accertamento parziale rappresenta *«uno strumento diretto a perseguire finalità di **sollecita emersione della materia imponibile**, laddove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo di attendibili posizione debitorie [...]»*, afferma che *«l'accertamento parziale, normativamente distinto dall'accertamento integrativo, può basarsi anche su una verifica generale, in quanto...**la segnalazione costituisce solo l'atto di comunicazione che consente l'accertamento, distinto dall'attività istruttoria**, anche se di modestissima entità, da esso necessariamente presupposta»* (così in motivazione, Cass. [n. 12010/2015](#), con ulteriori citazioni; recentemente,

tra le altre, Cass. [n. 3238/2023](#)).