

DIRITTOdi **STEFANO GARZONI****Avviso di accertamento illegittimo se la motivazione è contraddittoria**

La Corte di Cassazione (ordinanza 17.05.2023, n. 13620) conferma che la motivazione deve rispettare i principi d'informazione e collaborazione e garantire il pieno esercizio del diritto di difesa.

Il caso sottoposto ai giudici di legittimità riguarda la notifica, nei confronti di una società, di alcuni avvisi di accertamento che venivano impugnati eccependo, tra i vari motivi, il **vizio di contraddittoria motivazione dell'atto impositivo**.

Nei giudizi di merito tale motivo non veniva apprezzato dai 2 collegi giudicanti.

In particolare, i giudici d'appello ritenevano che, nonostante i rilievi dell'Amministrazione Finanziaria fossero sorretti da differenti ragioni, anche apparentemente contraddittorie tra loro, ciò non comportasse la nullità degli atti impositivi, in quanto nessuna norma di legge prevede la nullità degli stessi per un vizio di contraddittoria motivazione e, inoltre, perché, nel caso di specie, più che di contraddittoria motivazione trattavasi di scarsa rigore motivazionale.

La società contribuente ricorreva per Cassazione deducendo un vizio di applicazione della norma e, in particolare, la violazione degli artt. 7 L. 212/2000, 42 D.P.R. 600/1973, 3 L. 241/1990 e 24 Cost.

I Giudici di legittimità hanno **accolto il ricorso** della contribuente sulla base delle seguenti motivazioni: in via preliminare, la motivazione dell'atto impositivo è 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, c. 2 Cost.; con riguardo ai contribuenti destinatari degli atti impositivi, la motivazione è strumentale alla comprensione del percorso decisionale e della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria, in vista della possibile impugnazione da parte del contribuente, così come previsto dai diritti costituzionalmente garantiti dall'art. 24. I giudici di legittimità precisano, inoltre, dando continuità ad alcuni precedenti giurisprudenziali (Cassazione nn. 18767/2020 e 22003/2014), che l'avviso di accertamento è **affetto da nullità laddove sia fondato su motivi inconciliabili**, in quanto la motivazione risponde alla duplice esigenza di rispettare i principi d'informazione e collaborazione e di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa.

A parere dei giudici non è legittimo l'intento dell'Amministrazione Finanziaria di formulare una motivazione contraddittoria con funzione di *"riserva"*: sia perché la pretesa impositiva, per essere conforme alla legge può basarsi su elementi concorrenti, ma **non su presupposti fattuali contrastanti**; sia perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'Amministrazione arbitra di scegliere nel corso del contenzioso quella per sé più conveniente, espone il contribuente a **un'attività difensiva difficile se non addirittura impossibile**.