

## CONTENZIOSO

---

### ***Il Fisco non può modificare in sede di contenzioso le motivazioni dell'avviso di accertamento***

di **Luigi Ferrajoli**

Il tema della **motivazione** degli **atti impositivi** emessi dall'Amministrazione finanziaria in rapporto alle tesi difensive spendibili dal Fisco nella fase del contenzioso è stato di recente affrontato dalla Corte di Cassazione, che si è pronunciata in merito con la **sentenza n. 9810 del 7/5/2014**.

Nella vicenda in esame, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un **avviso** di rettifica e di liquidazione di maggiore imposta di registro in relazione al contratto di acquisto di un'azienda; in particolare la rettifica aveva riguardato il **valore** di avviamento.

La società contribuente aveva impugnato l'atto impositivo e la Commissione tributaria provinciale lo aveva **annullato**, censurando la circostanza che gli elementi posti a base del medesimo erano stati individuati nel volume d'affari dell'azienda nel triennio precedente e in un non meglio identificato coefficiente moltiplicatore pari a 1,25, determinato non in forza di legge, ma in base a **indagine conoscitiva** dell'Agenzia delle entrate.

La CTR aveva accolto l'appello dell'Ufficio nel quale era eccepito che, ai fini della rettifica di valore, erano stati applicati i **coefficienti di redditività** desunti dal modello Unico in base all'articolo 2, comma 4, D.P.R. 460/1999; nello specifico il coefficiente di redditività, desunto dalla dichiarazione, era risultato pari al 6,38 %, laddove l'Ufficio aveva utilizzato in atto un coefficiente "*corposamente inferiore*", pari all'1,25 %.

La società proponeva ricorso per Cassazione eccependo, tra l'altro, **violazione** e falsa applicazione dell'articolo 3 L. 241/1990, poiché la sentenza aveva considerato la rettifica validamente sorretta da un **criterio legale** di valutazione dell'azienda diverso da quello utilizzato in concreto, dall'ente impositore, nella motivazione dell'atto accertativo e menzionato soltanto nelle allegazioni difensive e nell'atto di appello.

La Cassazione, nell'accogliere tale motivo di ricorso, compie un'interessante analisi della funzione della motivazione dell'atto impositivo in rapporto al **diritto di difesa** del contribuente ed agli argomenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio di merito.

Secondo la **Suprema Corte**, i Giudici dell'appello, nel caso in esame, non avevano esercitato la

facoltà di qualificare diversamente i fatti posti alla base della pretesa tributaria, ma avevano **illegittimamente** confermato la pretesa impositiva sulla base di altri fatti, mai dedotti dall'Ufficio né posti a base della rettifica del valore di avviamento commerciale, ma allegati e prospettati soltanto in **appello** in quanto asseritamente indicativi di tale valore.

In particolare, ribadendo un proprio consolidato orientamento, la Suprema Corte evidenzia che la **motivazione** dell'avviso di accertamento o di rettifica ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo contenzioso, nonché di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an e il quantum della **pretesa tributaria** al fine di approntare una idonea difesa.

L'obbligo della motivazione dell'atto impositivo deve pertanto ritenersi assolto con l'enunciazione dei **presupposti** adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'**idoneità** del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa tributaria.

Secondo la Suprema Corte: *“La motivazione dell'atto tributario costituisce, in tale prospettiva, uno strumento essenziale di **garanzia** del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale, e si inserisce nell'ambito di quei presidi di **legalità** che, anche in forza delle norme dello statuto dei diritti del contribuente (v. l'art. 7), assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'**informazione** dello stesso contribuente in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di **collaborazione**, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra esso e l'amministrazione”*.

Da tale principio, secondo la Cassazione derivano **due conseguenze**: la prima è che nell'avviso di accertamento devono necessariamente confluire tutte le conoscenze dell'Amministrazione finanziaria e deve essere esternato chiaramente l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla **conclusione** prospettata; la seconda è che le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di **impugnazione** dell'atto, cosicché l'Ufficio non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto.