

CONTENZIOSO

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

di Luigi Ferrajoli

Il tema della
degli

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

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.

