

ACCERTAMENTO

La motivazione dell'avviso di liquidazione fondato sul giudicato

di Luigi Ferrajoli



La **motivazione dell'avviso di liquidazione** costituisce, in materia tributaria, questione di grande attualità e rilevante interesse.

In generale, occorre premettere che la **motivazione dell'atto impositivo** – avendo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'*an* e il *quantum* della **pretesa tributaria** per approntare idonea difesa – è **differenziata** in relazione alla **funzione** di ciascun atto.

In tal senso, secondo giurisprudenza costante, fermo restando l'**onere della prova** gravante sull'Amministrazione Finanziaria, è sufficiente che la motivazione dell'avviso di liquidazione contenga l'**enunciazione dei criteri astratti** in base ai quali è stato determinato il valore, senza necessità di esplicitare gli **elementi di fatto** utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di **contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale**, senza poter invocare la violazione, ai sensi dell'[articolo 52, comma 2 bis, D.P.R. 131/1986](#), del dovere di **allegazione** delle informazioni date dal cedente, ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento (Cass. Civ., sent. n. 25153/2013).

In altre parole, l'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio finanziario deve avere un contenuto tale da **consentire al contribuente** di controllare eventuali errori di calcolo nell'applicazione dei **coefficienti** e delle **aliquote**, e deve quindi includere, **oltre all'importo del tributo**, anche gli ulteriori elementi posti a base dell'imposizione, e ciò al fine di consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e di **delimitare** l'oggetto dell'eventuale contenzioso (**Cass. Civ., sent. n. 12497/2016**).

Tale condivisibile principio, di portata generale, è fondato sulla necessità che **in ogni avviso di accertamento e di rettifica** siano presenti gli **elementi identificativi** della pretesa tributaria,

dovendosi escludere ogni formalismo nell'indicazione delle norme di diritto violate, quando chiaramente **evincibili**, o di tutti gli elementi di prova, eventualmente integrabili in sede di giudizio, **purché siano indicati gli elementi di fatto e istruttori del procedimento**; in sintesi, l'**obbligo di motivazione** può ritenersi **assolto** ove dalla motivazione dell'avviso emerga una fedele e chiara ricostruzione di **tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria**, così da consentire una adeguata, efficace e piena difesa in giudizio del contribuente.

In materia opera poi altro principio per il quale *“la **polisistematicità del sistema tributario** comporta necessariamente che, in relazione a ciascuna imposta, **la esistenza e la congruità della motivazione del singolo atto impositivo sia verificata secondo le regole dettate per il tributo cui l'atto stesso atferisce**”* (Cass. Civ., sent. n. 5190/2015).

Ciò premesso in linea generale, la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 26046/2022**, è tornata sull'argomento, con particolare riferimento alla materia della **liquidazione delle imposte sulla denuncia di successione**, resesi **definitive** a seguito di pronuncia giudiziale.

Sul punto, il Giudice di legittimità ha ancora una volta statuito che, nel caso in cui si versi in ipotesi di avviso di liquidazione emesso sulla base di una **sentenza passata in giudicato**, l'obbligo di motivazione si attegga diversamente perché **il richiamo alla pronuncia giudiziale e all'atto impositivo** su cui la stessa è intervenuta risulterà **idoneo** ad assolvere all'onere motivazionale per i crediti erariali interessati dall'accertamento, divenuto definitivo, effettuato dal Giudice.

In tale ipotesi **esulano**, infatti, dall'oggetto dell'atto impugnato le questioni relative alla **sussistenza** ed alla **qualificazione giuridica** dei fatti relativi al presupposto ed alla base imponibile, già **definitivamente accertati**, essendo sufficiente che nella motivazione dell'avviso di liquidazione risultino il **richiamo al prodromico titolo giudiziale**, la **quantificazione del tributo** dovuto e l'**indicazione degli elementi matematici** posti a base della quantificazione.

Ne discende che **non è necessario** che dalla motivazione dell'avviso di liquidazione siano evincibili i presupposti materiali e giuridici della pretesa tributaria, essendo infatti sufficiente che **tali elementi siano desumibili dalla motivazione della sentenza che ne costituisce il presupposto**.