

09344-21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE - T

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Oggetto

Dott. Antonio Greco

Presidente

Dott. Antonio Francesco Esposito

Consigliere

Dott. Michele Cataldi

Consigliere

Dott. Cosmo Crolla

Consigliere

Dott. Giuseppe Lo Sardo

Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

IRAP
ACCERTAMENTO

Ud. 21/1/2021

R.G.N. 31532/2019

Rep. *SSAD*

ORDINANZA

CPN 9344

sul ricorso iscritto al n. 31532/2019 R.G., proposto

DA

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

RICORRENTE

CONTRO

(omissis) e (omissis),
rappresentati e difesi dall'Avv. (omissis), con studio in
(omissis), e dall'Avv. (omissis), con studio in (omissis), ove
elettivamente domiciliati, giusta procura in calce al
controricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTI

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia il 15 marzo 2019 n. 1228/21/2019, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi

AGENZIA ENTRATE
TRIBUNALE A DEBITO

333
21

dell'art. 23, comma 9, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito nella Legge 18 dicembre 2020 n. 176, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 21 gennaio 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

(omissis) e (omissis)

ricorrono per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia il 15 marzo 2019 n. 1228/21/2019, non notificata, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione per l'omesso pagamento dell'imposta principale di registro nella misura complessiva di € 116.180,25 in relazione alla enunciazione di un mutuo verbale e di un riconoscimento di debito in una sentenza civile, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti di (omissis) e (omissis)

(omissis) avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 21 settembre 2018 n. 3919/23/2018, con condanna alla rifusione delle spese di lite. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul presupposto che l'amministrazione finanziaria non avesse provato la conoscenza della sentenza civile da parte dei contribuenti. (omissis)

(omissis) e (omissis) si sono costituiti con controricorso. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso con il procedimento ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ., la proposta redatta dal relatore designato è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. In vista dell'odierna adunanza i controricorrenti hanno depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

Con unico motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212, e dell'art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che la sentenza civile soggetta a registrazione dovesse essere allegata all'avviso di liquidazione per consentirne la conoscenza ai contribuenti, anche (e a maggior ragione) in relazione ai contratti ivi enunciati, non essendo sufficiente l'indicazione della data e del numero a garantire il pieno ed immediato esercizio del diritto di difesa.

RITENUTO CHE:

1. Il motivo è fondato.

1.1 A sostegno dell'obbligo gravante sull'amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro la copia della sentenza civile soggetta a registrazione, la sentenza impugnata richiama l'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. "*Statuto del contribuente*"), a tenore del quale: «*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*».

1.2 A tal fine, si è invocato un sedimentato orientamento di questa Corte, secondo cui, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 che indichi soltanto la data e il numero

della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (così: Cass., Sez. 5[^], 10 agosto 2010, n. 18532; Cass., Sez. 6^{^-5}, 17 giugno 2015, n. 12468; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 dicembre 2017, n. 29402; Cass., Sez. 6^{^-5}, 16 novembre 2018, n. 29491; Cass., Sez. 6^{^-5}, 9 dicembre 2020, n. 28095; Cass., Sez. 6^{^-5}, 16 dicembre 2020, nn. 28800, 28801, 28802, 28803, 28804).

1.3 Parallelamente, con riguardo al tema generale dell'allegazione, un altro orientamento di questa Corte si è costantemente espresso nel senso che l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per *relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento, o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notifica (così: Cass., Sez. 5[^], 25 luglio 2012, n. 13110; Cass., Sez.

5[^], 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., Sez. 5[^], 20 febbraio 2019, n. 4176; Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2019, n. 29968).

In particolare, deve ritenersi che l'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisca esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza, al fine di consentirgli il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove in mancanza egli sarebbe costretto ad un'attività di ricerca che comprimerebbe illegittimamente il suo diritto di difesa (così: Cass., Sez. 5[^], 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., Sez. 5[^], 11 aprile 2017, n. 9323; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2017, n. 11623; Cass., Sez. 5[^], 24 novembre 2017, n. 28060; Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2019, n. 29968; Cass., Sez. 5[^], 10 luglio 2020, n. 14723).

1.4 Quest'ultima posizione è stata puntualmente ribadita anche in relazione al tema specifico dell'onere di allegazione della sentenza civile all'avviso di liquidazione per l'imposta di registro.

Anzitutto, in base alla formulazione dell'art. 54, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, secondo cui *«nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare (...) e la somma da pagare»*, si è ritenuto che tali indicazioni risultano riportate nell'atto e sono sufficienti ai fini della motivazione dell'avviso di liquidazione, non essendo neanche necessario allegare agli atti la sentenza o il suo contenuto essenziale ai fini del pagamento dell'imposta di registro, allorquando la pronuncia sia resa a seguito di giudizio che ha visto i ricorrenti quali parti in causa, trattandosi di provvedimento quindi conosciuto dalle parti, non potendosi ravvisare alcuna violazione del diritto di difesa tutelato dall'art. 7 della Legge 27

luglio 2000 n. 212 (c.d. "*Statuto dei diritti del contribuente*") (Cass., Sez. 5[^], 12 novembre 2014, n. 24098).

Invero, si è detto anche che, trattandosi di atto da presumere conosciuto o comunque certamente conoscibile dal contribuente, il riferimento che ad essa è fatto nell'avviso di accertamento soddisfa certamente l'onere motivazionale, senza alcun ulteriore obbligo di allegazione all'atto impositivo (così: Cass., Sez. 5[^], 4 agosto 2020, n. 16663). Inoltre, si è aggiunto che l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di comunicare, in allegato all'avviso di liquidazione, un atto già noto al contribuente integrerebbe un adempimento superfluo ed ultroneo, che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, non varrebbe a fornire elementi utili e significativi per la tutela del diritto di difesa nei confronti della pretesa tributaria e che, per quanto possa apparire paradossale, la mera allegazione della sentenza civile può essere talora insufficiente ad integrare il contenuto dell'avviso di liquidazione, come nel caso in cui l'elevato grado di complessità delle statuizioni giudiziali non assicuri un'agevole comprensione in ordine alle modalità di individuazione della base imponibile ed ai criteri di calcolo dell'imposta (così: Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2020, n. 21713; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2021, n. 239).

Da qui gli ulteriori corollari che, in ossequio ai canoni generali della collaborazione e della buona fede, l'amministrazione finanziaria deve considerarsi esonerata dall'obbligo di allegazione ex art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 con riguardo agli atti presupposti (negoziali, amministrativi o giudiziali) di cui il contribuente abbia avuto conoscenza, sia stato destinatario ovvero sia stato parte

(anche a mezzo di rappresentante legale o volontario), trattandosi di incombenza ridondante rispetto alla finalità di garantire un'informazione adeguata e commisurata ad un efficace esercizio del diritto di difesa in ordine all'incidenza degli atti impositivi, e che l'omissione o l'assolvimento dell'allegazione, rispettivamente, nulla toglie e nulla aggiunge alle cognizioni del contribuente sui presupposti fattuali e sulle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione finanziaria (così: Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2020, n. 21713).

In tale direzione, si è anche affermato che tale interpretazione è in sintonia con il testo dell'art. 52, comma 2-*bis*, seconda parte, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (quale introdotto dall'art. 4, comma 1, del D.L.vo 26 gennaio 2001 n. 32), secondo il quale, in relazione al contenuto dell'avviso di rettifica e di liquidazione per l'imposta di registro su atti aventi ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, *«se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale»* (così: Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2020, n. 21713; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2021, n. 239).

1.5 La predetta interpretazione è stata pedissequamente confermata anche in relazione al verbale di conciliazione. Difatti, si è asserito che, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 in relazione a una conciliazione giudiziale deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dell'articolo applicato, sulla cui base è avanzata la pretesa impositiva, e l'aliquota dell'imposta, ma non deve necessariamente recare, in allegato, il relativo verbale, rispondendo l'obbligo di

motivazione di cui all'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 all'esigenza di garantire il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive del contribuente, senza costringerlo ad attività di ricerca, e non riguardando perciò atti o documenti da lui conosciuti o, a maggior ragione, redatti (così: Cass., Sez. 5[^], 1 luglio 2020, n. 13402).

1.6 Ancorché all'apparenza antinomici, a ben vedere, i due indirizzi sono accomunati dal presupposto che l'avviso di liquidazione (sia in relazione al suo contenuto, che in relazione ai suoi allegati) deve essere autosufficiente sul piano dell'informazione fornita al contribuente circa la causa e l'oggetto della pretesa impositiva. Non a caso, l'allegazione della copia all'avviso di liquidazione o la riproduzione del contenuto nell'avviso di liquidazione assumono una valenza paritaria ed equipollente rispetto alla funzione di assicurare al contribuente la conoscenza della sentenza civile (come di qualsiasi altro tipo di provvedimento giudiziario), le cui enunciazioni o statuizioni siano assoggettate ad imposta di registro.

1.7 Per cui, cercando di ricomporre le distonie interpretative, che non appaiono di per sé sintomatiche di un contrasto ermeneutico, si può ritenere che la valutazione del giudice tributario deve essere rapportata al corretto assolvimento dell'onere informativo, verificando che l'avviso di liquidazione, attraverso il corredo esterno di documenti allegati ovvero attraverso la riproduzione interna di documenti richiamati, garantisca in ogni caso al contribuente l'agevole intelligibilità dei valori imponibili, delle aliquote applicate e dell'imposta liquidata in relazione alla registrazione di un titolo giudiziale, senza alcuna differenza per la rilevanza fiscale delle enunciazioni (preliminari) e/o delle statuizioni (finali).

1.8 In definitiva, anche in assenza di una specifica disposizione che imponga tale adempimento (con una eventuale sanzione per l'inosservanza), l'allegazione della copia della sentenza civile può rivelarsi indispensabile ed imprescindibile quando l'avviso di liquidazione non riproduca o non menzioni le enunciazioni o le statuizioni soggette ad imposta di registro, sempre che il contribuente si sia trovato nell'incolpevole impossibilità di averne conoscenza.

Per cui, non si può presumere in via generale che il contribuente (magari assistito e rappresentato da difensore di fiducia) ignori la sentenza civile resa in un giudizio di cui egli è stato parte (attrice, convenuta o intervenitrice), ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di curarne l'allegazione o la riproduzione in occasione della notificazione dell'avviso di liquidazione per l'imposta di registro sulle relative enunciazioni e/o statuizioni.

Dunque, l'avviso di liquidazione può anche limitarsi a contenere l'indicazione della data e del numero della sentenza civile, sempre che sia certo o presumibile che il contribuente ne abbia avuto pregressa conoscenza.

Ad ogni modo, l'allegazione all'avviso di liquidazione non ha la finalità di procurare – oltre alla conoscenza legale – anche la disponibilità documentale dell'atto giudiziario, cosicché il contribuente possa essere sollevato dall'onere della ricerca ed usufruire dell'intero termine di impugnazione per l'esercizio del diritto di difesa. Altrimenti ragionando, si dovrebbe escludere in radice l'idoneità di ogni altro mezzo per assicurare l'informazione del contribuente.

Ciò che conta, dunque, è la necessità per il giudice di merito di operare una complessiva valutazione di sufficienza circa l'indicazione degli elementi essenziali, anche matematici (base

imponibile e aliquota), sui quali si fonda la liquidazione dell'imposta di registro, sia che tali elementi siano dettagliatamente (ed esclusivamente) riportati nell'avviso di liquidazione, senza l'accompagnamento di alcun allegato, sia che essi siano agevolmente (e complessivamente) desumibili dal coordinamento testuale dell'avviso di liquidazione e dell'allegato provvedimento giudiziario (sentenza, ordinanza, decreto), purché in entrambi i casi si tratti di un corredo di informazioni che sia idoneo ad integrare, sia pure *per relationem*, un'adeguata, comprensibile ed esaustiva motivazione dell'atto impositivo, secondo le previsioni dell'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. "*Statuto dei diritti del contribuente*") (Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2020, n. 21713; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2021, n. 239).

In definitiva, l'avviso di liquidazione deve sempre contenere una chiara ed accessibile esplicazione degli elementi indispensabili per il calcolo dell'imposta di registro, a prescindere dall'allegazione o dalla riproduzione della sentenza civile soggetta a registrazione.

1.9 Nel caso di specie, l'amministrazione finanziaria ha liquidato l'imposta (principale) di registro su un mutuo verbale e su un riconoscimento di debito che erano stati enunciati nella sentenza civile soggetta a registrazione.

Ora, è pacifico che i contribuenti siano stati parte attrice nel processo definito con la sentenza civile soggetta ad imposta di registro, per cui non si poteva escludere in modo aprioristico ed apodittico che essi avessero avuto piena ed integrale conoscenza della portata e del tenore delle statuizioni adottate all'esito della controversia. E ciò a maggior ragione, ove si consideri la loro qualità di parte sostanziale (mutuanti) dei

negozi enunciati nella sentenza civile, che sono stati assoggettati ad imposta di registro.

Aggiungasi ancora che l'avviso di liquidazione (trascritto nel corpo del ricorso) conteneva una chiara e precisa indicazione della sentenza civile (data e numero, anche di repertorio), delle parti processuali (attore e convenuto), del difensore dei contribuenti (patrocinante nel processo civile), dei negozi enunciati (mutuo verbale e riconoscimento di debito), della statuizione adottata (condanna al pagamento di somma di danaro con i relativi interessi), dei criteri per il calcolo dell'imposta di registro in relazione ai negozi enunciati ed alla statuizione adottata (riferimenti normativi e tariffari, base imponibile, aliquota ed imposta).

2. La Commissione Tributaria Regionale ha fatto malgoverno dei principi enunciati, essendosi limitata ad affermare che l'omessa allegazione all'avviso di liquidazione impedisse, di per sé, la pregressa conoscenza dell'atto giudiziario soggetto a registrazione e non potesse essere supplita in alcun modo dal complesso delle indicazioni contenute nell'avviso di liquidazione.

3. Pertanto, stante la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

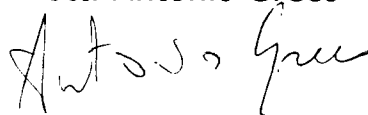
P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 21 gennaio 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Antonio Greco



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Roma, **7 APR 2021**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Simona Cicardello