

Giurisprudenza

**Corte di Cassazione|Sezione 6 TRI|Civile|Ordinanza|8 giugno 2021| n. 15895**

Data udienza 15 aprile 2021

Integrale

**Tributi - Accertamento - Avviso di liquidazione - Data e numero di registrazione della sentenza civile - Facoltà del contribuente - Salvaguardia - Insufficienza**

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE

SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MOCCI Mauro - Presidente

Dott. CAPRIOLI Maura - rel. Consigliere

Dott. LA TORRE Maria Enza - Consigliere

Dott. DELLI PRISCOLI Lorenzo - Consigliere

Dott. CAPOZZI Raffaele - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 17211-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (OMISSIS)), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso dagli avvocati (OMISSIS), (OMISSIS);

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 4708/2/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della SICILIA SEZIONE DISTACCATA di MESSINA, depositata il 30/11/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 15/04/2021 dal Consigliere Relatore Dott.ssa CAPRIOLI MAURA.

## FATTO e DIRITTO

Considerato che:

L'Agenzia delle Entrate ricorre, sulla base di un unico motivo, per la cassazione della sentenza n. 4708/2019 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, rsezione distaccata di Messina che, in riforma della pronuncia di primo grado, aveva accolto il ricorso proposto da (OMISSIS) per l'annullamento dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro applicata ad una sentenza del 13.11.2002 del Tribunale di Messina che dispone il trasferimento ex articolo 2932 di un fondo rustico.

L'intimata si e' costituita eccependo l'inammissibilita' del ricorso per tardivita'. Con ordinanza del 2.12.2020 la causa veniva rimessa sul ruolo per riformulare la proposta.

Preliminarmente va rigetta l'eccezione di tardivita' del ricorso trovando applicazione il Decreto Legge n. 199 del 2018, articolo 6.

Non puo' infatti condividersi l'assunto che l'atto impugnato sfugga alla sfera di applicazione della norma sopra richiamata in quanto atto di mera riscossione. Occorre rilevare ai fini in esame l'effettiva funzione del provvedimento oggetto di contestazione a prescindere dalla sua qualificazione formale, sicche', con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, non puo' escludersene la natura di atto impositivo quando essi, come nella specie siano destinati ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, potendosi considerare sufficiente, a tal fine, che la contestazione del contribuente sia idonea ad integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria.

Con l'unico motivo, in riferimento all'articolo 360 c.p.c., n. 3, si deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 137 del 1986, articolo 54, comma 5.

Si critica la decisione nella parte ha ritenuto non adeguatamente motivato l'avviso di liquidazione con il solo richiamo al numero della sentenza e della data.

Si sottolinea in particolare che l'obbligo di allegazione di cui all'articolo 7 menzionato in rubrica riguarderebbe unicamente gli atti non conosciuti o altrimenti conoscibili dal contribuente.

Si osserva che l'atto giudiziario in questione riguarderebbe una sentenza di cui la contribuente e' stata parte.

Il motivo non e' fondato.

La Commissione tributaria regionale, partendo dalla premessa in fatto non censurata e nemmeno censurabile in sede di legittimita' che l'avviso di liquidazione impugnato indicava soltanto la data ed il numero della sentenza civile oggetto di registrazione, senza ovviamente allegarla, ha ritenuto illegittimo l'atto in quanto non adeguatamente motivato, non esplicitando esso in maniera completa le ragioni della pretesa fiscale.

L'Agenzia delle Entrate, nel criticare questa decisione, sostiene in contrario che nel caso concreto la sentenza, quale atto richiamato dall'avviso, era conosciuta o comunque conoscibile dal contribuente, atteso che egli era stato parte del giudizio nel quale essa era stata emanata.

L'argomentazione svolta dall'Ufficio ricorrente non e' persuasiva.

Giova al riguardo precisare che il punto controverso concerne in questo caso il tema della conoscibilita' dell'atto, rimanendo escluso che nella fattispecie possa invocarsi la conoscenza effettiva, non avendo l'Agenzia delle Entrate mai dedotto di avere fornito la prova che la sentenza in questione era stata notificata alla parte o quanto meno che, ai sensi dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, alla stessa era stata data comunicazione del suo dispositivo, fatti che, se ed in quanto invocati dell'attuale ricorrente, avrebbero dovuti essere dalla stessa dimostrati.

Residua pertanto l'assunto fondato sulla conoscibilita' dell'atto, desunto dalla mera circostanza che il contribuente era stato parte del giudizio civile conclusosi con la sentenza oggetto di registrazione.

Sul punto va pero' osservato che la questione sollevata dal ricorso, che peraltro implica anche valutazioni di merito se, vale a dire, dal mero fatto di essere parte di un processo possa inferirsi con certezza la conoscenza o la conoscibilita' della sentenza in esso pronunciata, appare mal posta.

La lettura della sentenza impugnata spinge infatti a correggere tale impostazione, atteso che il tema dedotto in giudizio ed affrontato dal giudice di merito appare spostato sul quesito se il mero riferimento nell'avviso al numero ed alla data di una sentenza su cui esso si basa, senza nessun'altra precisazione, sia o meno sufficiente a ritenere l'atto richiamato conosciuto o comunque conoscibile dall'interessato, per il solo fatto che egli era stato parte nel relativo processo.

Partendo dalla considerazione, invero non contestata dal ricorso e comunque di immediata evidenza, che una cosi' scarna indicazione dell'atto cui si riferiva l'avviso imponeva al suo destinatario un'attivita' di ricerca del documento medesimo, la Commissione regionale ha risposto negativamente a tale questione, affermando che gli elementi sopraindicati sono insufficienti a rendere legittimo l'atto impugnato, in quanto comprimono il diritto del contribuente ad esercitare le azioni di tutela, obbligandolo a spendere tempo e denaro per l'acquisizione dell'atto di riferimento (la sentenza civile).

Questa valutazione si inserisce nel solco di un indirizzo giurisprudenziale seguito da questa Corte, secondo cui, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ex articolo 54, comma 5, che indichi soltanto la data e il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, e' illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 1, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facolta' difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attivita' di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (cosi': 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).

Sulla stessa tematica pero' si registra un altro orientamento che, con riguardo alla questione dell'allegazione, si e' espresso nel senso che l'obbligo di motivazione degli atti tributari puo' essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, pero', 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 gia' conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notifica (cosi': 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, si e' precisato che la L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, 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 gia' integrale e legale conoscenza, al fine di consentirgli il pieno ed immediato esercizio delle sue facolta' difensive, laddove in mancanza egli sarebbe costretto ad un'attivita' di ricerca che comprimerebbe illegittimamente il suo diritto di difesa (cosi': 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; nr 21713 e nr 13402 /2020).

Quest'ultima posizione e' 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. Invero, si e' detto che, trattandosi di atto da presumere conosciuto o comunque certamente conoscibile dal contribuente, il riferimento che ad essa e' fatto nell'avviso di accertamento soddisfa certamente l'onere motivazionale, senza alcun ulteriore obbligo di allegazione all'atto impositivo.

Si e' altresì aggiunto che l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di comunicare, in allegato all'avviso di liquidazione, un atto gia' noto al contribuente integrerebbe un adempimento superfluo ed ultroneo, che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potesta' 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 puo' essere talora insufficiente ad integrare il contenuto dell'avviso di liquidazione, come nel caso in cui l'elevato grado di complessita' delle statuizioni giudiziali non assicuri un'agevole comprensione in ordine alle modalita' di individuazione della base imponibile ed ai criteri di calcolo dell'imposta (cosi': Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2020, n. 21713).

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 della L. 27 luglio 2000, n. 212, ex articolo 7, comma 1, 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 finalita' 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; 243/2021).

In tale direzione, si è anche affermato che tale interpretazione è in sintonia con il testo del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 52, comma 2-bis, seconda parte, (quale introdotto dal Decreto Legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, articolo 4, comma 1), 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).

Più recentemente questa Corte con sentenza in corso di pubblicazione relativa al procedimento nr 27064/2015, pur ritenendo che il mero riferimento al numero ed alla data della sentenza civile nell'avviso di liquidazione rappresentano indicazioni sufficienti, per assicurare al contribuente l'agevole intelligibilità dei valori imponibili, delle aliquote applicate e dell'imposta liquidata, ha comunque ritenuto opportuno far richiamo nel corpo della motivazione all'indirizzo espresso nelle decisioni 2020 nr 21713 e 2020 nr 13402 e quindi alla rilevata necessità di operare una complessiva valutazione di sufficienza circa l'indicazione degli elementi essenziali (base imponibile e aliquota), anche matematici, sui quali si fonda la liquidazione dell'imposta. I due indirizzi, esaminati complessivamente, inducono a ritenere 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.

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, le cui enunciazioni o statuizioni siano assoggettate ad imposta di registro. La valutazione del giudice tributario deve essere rapportata al corretto assolvimento dell'onere informativo, verificando nel caso concreto 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) e più in generale mantenga integro il diritto di opposizione del contribuente stesso da esercitarsi nel termine decadenziale di 60 giorni.

Occorre considerare infatti che le situazioni che si possono profilare nel concreto possono essere molteplici.

Può infatti accadere, a titolo meramente esemplificativo, che la parte destinataria dell'avviso di liquidazione sia subentrata in qualità di erede o abbia una pluralità di contenziosi sicché la stessa non è sempre in grado di capire quale sia la decisione cui si riferisce l'avviso di liquidazione se in esso non è riportato nei tratti essenziali il contenuto della decisione.

In questo quadro questa Corte ritiene pertanto pienamente conforme a legge ed immune da vizi la pronuncia qui oggetto di esame, proprio in considerazione degli obiettivi e delle finalità sottese all'avviso di liquidazione, avendo la CTR correttamente ritenuto che, esclusa la conoscenza effettiva della sentenza da sottoporre a registrazione gli scarni dati contenuti nell'avviso di liquidazione (data

e numero di registrazione della sentenza civile) non fossero sufficienti a salvaguardare quelle facoltà del contribuente cui sopra si è fatto riferimento.

Il ricorso va pertanto respinto.

Nulla per le spese in assenza di costituzione della parte intimata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, nulla per le spese.