02039.22

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati		Oggetto
ORONZO DE MASI	Presidente	REGISTRO INVIM ACCERTAMENTO
LIBERATO PAOLITTO	Consigliere	
MILENA BALSAMO	Consigliere	
ANTONIO MONDINI	Consigliere-Rel.	Ud. 03/12/2021 PU
MARIA ELENA MELE	Consigliere	A Cron. 2039
		R.G.N. 24777/2018

SENTENZA

sul ricorso 24777/2018 proposto da:

(omissis), elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis) presso lo studio dell'avvocato (omissis) che lo rappresenta e difende

-ricorrente -

contro

Agenzia Delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma Via Dei Portoghesi 12 presso l'Avvocatura Generale Dello Stato che lo rappresenta e difende

-controricorrente -

830/2021

avverso la sentenza n. 141/2018 della COMM.TRIB.REG., LOMBARDIA, depositata il 18/01/2018;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 03/12/2021 dal Consigliere Dott. MONDINI ANTONIO

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Stanislao De Matteis che si riporta alle conclusioni scritte;

udito l'Avvocato (omissis) per delega orale dell'Avvocato (omissis) (omissis) che si riporta agli scritti.

FATTI DELLA CAUSA

1.L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di (omissis) (omissis) un avviso con cui liquidava l'imposta di registro, l'imposta di bollo, le sanzioni sull'imposta di registro, gli interessi su entrambe le imposte e le "entrate eventuali dell'Agenzia delle Entrate", in relazione ad un decreto ingiuntivo emesso dal Tribunale di Milano su ricorso dello (omissis) nonché a tre atti (un contratto preliminare; una scrittura privata di mutuo; un riconoscimento di debito) enunciati nel medesimo decreto.

La motivazione dell'avviso si esaurisce nella indicazione degli estremi del decreto ingiuntivo e della data dei tre atti enunciativi, nella indicazione cumulativa degli articoli di legge applicati (artt. 5 e 22 del d.P.R. 131/1986; 69 del d.P.R. 131/1986; 25 del d.P.R. 642/1972) e degli importi liquidati per ciascuna imposta, nell'indicazione degli importi liquidati complessivamente per le sanzioni e per gli interessi, nella indicazione dell'importo dovuto per "*entr.event. dell'Agenzia*" e nella indicazione della somma totale dovuta.

3.L'avviso, impugnato dal contribuente e annullato dall'adita CTP di Milano, veniva invece ritenuto legittimo dalla CTR della Lombardia. Quest'ultima, con la sentenza in epigrafe, sulla premessa che ai fini del rispetto dell'obbligo motivazionale imposto dall'art.7 della l.212 del 2000 "è sufficiente che l'avviso enunci il criterio astratto in base al quale è stata determinata l'imposta di registro", riteneva l'avviso "adeguatamente motivato". La CTR riconosceva corretta la liquidazione delle somme richieste.

3. Il contribuente ricorre, con undici motivi illustrati con memoria, per la cassazione della sentenza della CTR.

4. L'Agenzia resiste con controricorso.

5. La Procura Generale ha presentato requisitoria con richiesta di accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Degli undici motivi di ricorso vanno esaminati il terzo, il quarto e il quinto con i quali, pur variamente rubricati, la sentenza della CTR viene censurata per violazione dell'art.7 della l.212 del 2000.

2. I motivi sono fondati e meritano accoglimento.

La motivazione dell'avviso si esaurisce in quanto sopra riportato.

L'obbligo di motivazione imposto dall'art.7 della l.212 del 2000 è soddisfatto quando il contribuente è messo nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel "petitum" e nella "causa petendi".

La motivazione dell'avviso di cui trattasi, mancando di puntuali riferimenti giuridici e di puntuali indicazioni sulle somme dovute per ciascun titolo, non consente di comprendere le ragioni della pretesa.

Al contrario di quanto affermato dalla CTR, l'avviso in questione non è dotato di motivazione conforme a quanto stabilito dell'art.7, comma 1, della legge 212/2000.

Merita aggiungere che questa Corte, con sentenza n.30039 del 21 novembre 2018, ha preso le distanze dall'orientamento, richiamato nella sentenza impugnata ed evocativo della configurazione dell'avviso di accertamento come *provocatio ad opponendum,* in base alla quale, il discorso motivazionale può sostanziarsi nella sola enunciazione dei criteri astratti sulla base dei quali l'avviso di accertamento è stato emesso venendo poi rimessa alla fase processuale la questione della prova della correlazione tra l'enunciazione astratta e la concreta sussistenza dei fatti fondanti l'accertamento.

Le ragioni di non condivisibilità di tale configurazione sono le seguenti: un avviso di accertamento astratto e avulso dalla ricostruzione degli elementi concreti fondanti l'obbligazione tributaria, basato sulla enunciazione di una causa petendi ampiamente integrabile con gli elementi di fatto e probatori della fattispecie concreta in sede di eventuale, successiva, impugnazione giudiziale, è da ritenersi in contrasto con la lettera e la ratio del citato art.7 della legge 2000, n.212; una siffatta configurazione dell'obbligo motivazionale conduce a considerare sufficiente una motivazione quand'anche inidonea a rendere in tutto comprensibili i termini della pretesa tributaria, una motivazione che non garantisce il pieno dispiegarsi delle facoltà difensive del contribuente né una corretta dialettica processuale e, in ultimo, una motivazione che non assicura, nel rispetto del principi costituzionali di legalità e buona amministrazione, un'azione amministrativa efficiente, trasparente e congrua alle finalità della legge.

L'obbligo di motivazione deve essere soddisfatto *ab origine*.

Va disattesa quindi l'eccezione sollevata dall'Agenzia contro i motivi di ricorso in esame fondata sulla produzione documentale effettuata dalla medesima Agenzia nel corso del giudizio di primo grado ed in forza della quale era stata precisata la base imponibile per ciascun atto (decreto e atti enunciati), erano state specificate le aliquote applicate per l'imposta di registro su ciascun atto, erano stati quantificati distintamente gli importi dovuti a titolo di imposta di bollo per ciascun atto e quantificati distintamente gli importi dovuti per interessi sulle imposte relative a ciascun atto.

La motivazione è un requisito intrinseco dell'atto.

Non è ammessa cioè la motivazione postuma.

Vi ostano: l'art.3 della l.241/1990, il quale, facendo riferimento alle ragioni che "hanno determinato" la decisione dell'amministrazione, correla il dato temporale della motivazione al momento della emanazione dell'atto; l'art. 18 del d.lgs. 546/1992, il quale, imponendo al contribuente di specificare nel ricorso introduttivo di primo grado, i motivi di impugnazione, presuppone che l'atto dia conto delle ragioni della pretesa (altrimenti il ricorso non potrebbe che essere, in tutto o in parte, "al buio"); gli artt.23 e 32 del d.lgs. n.546 del 1992 che, consentendo all'amministrazione di produrre in giudizio gli elementi di prova richiamati nell'atto impositivo e di dedurne di nuovi nei limiti di quanto consequenziale ai motivi di ricorso, presuppongono che detti elementi siano compiutamente indicati nell'avviso.

Merita ancora rilevare, contro l'ulteriore eccezione sollevata dall'Agenzia, che l'art.21octies della l.241/1990 (secondo cui "non è annullabile il provvedimento amministrativo emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"), non è riferibile all'atto tributario non motivato (v. Cass. n. 34407 del 23/12/2019, punti 1 e 3.1 della motivazione; 4388 del 14/02/2019). E ciò per l'assorbente ragione che solo attraverso la motivazione può emergere se il contenuto dispositivo dell'atto poteva essere diverso. Il vizio di motivazione non è un vizio strettamente formale bensì un "vizio di frontiera" tra i vizi formali e vizi sostanziali.

3. Gli altri motivi di ricorso restano assorbiti.

4. In relazione ai motivi accolti la sentenza impugnata deve essere cassata e

non essendovi accertamenti in fatto da svolgere la causa può essere decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario.

5.Le spese del merito sono compensate in ragione dell'evolversi della vicenda processuale.

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

PQM

la Corte accoglie il terzo, il quarto e il quinto motivo di ricorso, dichiara assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e decide nel merito con accoglimento dell'originario ricorso;

compensa le spese del merito;

condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere al contribuente le spese del giudizio di legittimità liquidate in € 5500,00, oltre spese forfetarie, accessori di legge ed oltre €200,00 per esborsi.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 3 dicembre 2021.

Il consigliere est.
Antonio Mondini

Il Presidente
Oronzo De Masi

DEPOSITATO IN
CANCELLERIA
25 GEN. 2022
IL CANCELLIERE
Dott Carisio Luca Dionigi