Sentenza del 11/05/2018 n. 11466 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 30.21.12 depositata in data 20/2/2012, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio respingeva l'appello proposto dai contribuenti G.G., D. e P. avverso la decisione n. 204/2/2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva rigettato il ricorso proposto contro un avviso di liquidazione, notificato loro in data 16.1.2007, di cui lamentavano il difetto di motivazione, inerente l'imposta principale di successione dovuta in relazione al decesso di C.A. avvenuto in data 26/02/1988, ed alla presentazione, da parte degli eredi, in data 24/01/2004, di una dichiarazione integrativa della precedente denuncia di successione del 28.7.1988.

Avverso tale sentenza i contribuenti G.G. e P. sia in proprio che in qualità di eredi di G.D., frattanto deceduto, hanno promosso ricorso per cassazione, illustrato con memoria, affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo lamentano i ricorrenti la violazione e la falsa applicazione di norme di diritto, ai sensi dell'art. 360, n. 3, in relazione alla L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1 e della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1. In particolare lamentano che l'avviso di liquidazione non recava alcuna motivazione, nè specificava l'imponibile e il calcolo delle sanzioni.

2. Con il secondo motivo lamentano i ricorrenti violazione dell'art. 112 c.p.c., per l'omessa decisione sul primo motivo di appello. Mancanza assoluta o, comunque, manifesta insufficienza di motivazione, in ordine alla carente specificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5. In particolare i ricorrenti si dolgono della omessa motivazione in relazione alla indicazione del tributo, trattandosi di liquidazione di imposta a seguito di denuncia precedentemente presentata per la quale era stata già integralmente pagata l'imposta dovuta.

3. Con il terzo motivo lamentano i ricorrenti violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 17, nonchè dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4. In particolare evidenziano che l'ufficio non aveva scorporato gli importi imputabili alle imposte,

alle sanzioni e agli interessi di mora, limitandosi ad indicare globalmente una somma unica ed indiscriminata.

4. I motivi possono essere trattati congiuntamente in quanto sono connessi.

Essi sono fondati.

5. L'atto amministrativo impugnato è un "avviso di liquidazione dell'imposta principale di successione". Secondo il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 2, n. 1 "L'imposta è liquidata dall'ufficio in base alla dichiarazione della successione, a norma dell'art. 33, ed è nuovamente liquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'art. 28, comma 6". Inoltre, ai sensi dell'art. 27, comma 3, n. 1 dello stesso atto normativo, "Successivamente l'ufficio, se ritiene che la dichiarazione, o la dichiarazione sostitutiva o integrativa, sia incompleta o infedele ai sensi dell'art. 32, commi 2 e 3, procede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta a norma dell'art. 34". Il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 7, stabilisce che "E' principale l'imposta liquidata in base alle dichiarazioni presentate, complementare l'imposta o maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica, suppletiva quella liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione". Infine, l'art. 33, comma 1 dello stesso atto normativo, precisa che "L'ufficio del registro liquida l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28, comma 6 e dell'art. 31, comma 3". In tale quadro normativo, si deduce chiaramente che l'avviso di liquidazione dell'imposta principale di successione è quello, e soltanto quello, che liquida l'imposta in base alle dichiarazioni presentate.

La CTR ha osservato che, per gli avvisi di liquidazione dell'imposta di successione, non sussiste un obbligo specifico di motivazione, poichè l'Ufficio liquida l'imposta sulla base dei dati dichiarati dal contribuente, verificando esclusivamente l'idoneità della documentazione allegata alla dichiarazione di successione in funzione delle finalità perseguite. Ora, con il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 (applicabile nella fattispecie ratione temporis, trattandosi di avviso di liquidazione notificato nel gennaio 2007, vedasi sentenza impugnata), il legislatore, nel riprodurre, per le singole imposte, il contenuto della L. n. 212 del 2000, art. 7 (cd. Statuto del contribuente), in tema di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, ne ha, in generale, attenuato il disposto e lo ha adattato alle singole tipologie di atti destinati al contribuente, tenendo conto della natura e della funzione di ciascuno di essi; in particolare, nella materia che qui interessa, mentre è stato ribadito, a pena di nullità, l'obbligo di indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche posti a fondamento dell'atto e quello di allegazione - o riproduzione del contenuto essenziale - degli atti richiamati con riguardo, rispettivamente, all'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta e all'avviso di accertamento e liquidazione d'ufficio (del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 34 e art. 35, comma 2 bis), analogo intervento non è stato operato in ordine all'avviso di liquidazione di cui all'art. 33: e ciò in quanto tale avviso si risolve, di regola, in una mera liquidazione d'imposta, secondo criteri predeterminati dalla legge ed attraverso semplici operazioni contabili, alla stregua di quanto dichiarato dallo stesso contribuente (Cass.

nn. 4566 del 2010 e 5052 del 2011). Come osservato da questa Corte (Cass. 8190/2011), solo il comma 3 di quest'ultimo articolo, dispone, con riferimento al potere dell'Ufficio di correggere gli errori materiali e di calcolo e di escludere le passività (o altri oneri, riduzioni e detrazioni),esposte in dichiarazione ma non spettanti o non documentate, che dette correzioni ed esclusioni "devono risultare nell'avviso di liquidazione dell'imposta", cosicchè "tale obbligo non può essere assolto in modo generico e globale, ma esige, al fine di porre il contribuente in condizione di approntare una adeguata difesa, che le "voci" escluse siano analiticamente individuate, sì che per ciascuna di esse sia comprensibile la ragione del mancato riconoscimento, con riguardo ai distinti requisiti previsti nel D.Lgs. n. 346, artt. da 20 a 26". Poichè, nella specie, non vi è stato disconoscimento di passività o correzione di errori della contribuente, l'avviso di liquidazione sarebbe stato congruamente motivato con l'indicazione degli importi dovuti in base all'imponibile dichiarato.

L'avviso di liquidazione, dal suo canto, deve contenere la quantificazione del contributo dovuto e l'indicazione degli elementi matematici posti a base della quantificazione (cfr. Cass. n. 9491 del 11/04/2008) e deve essere distinto da interessi e sanzione.

5.a. Nel caso che occupa l'avviso di liquidazione, che il ricorrente ha prodotto in copia e trascritto nel ricorso, con ciò assolvendo all'onere dell'autosufficienza, reca la seguente motivazione: "per pagamento imposta principale; le imposte, le sanzioni pecuniarie e gli interessi di mora sono stati liquidati come segue; globale Euro 30.952,71.

Il contribuente non è stato, così, posto in condizione di verificare la correttezza del calcolo operato dall'Ufficio in quanto nell'atto manca l'indicazione della base imponibile su cui calcolare interessi e sanzioni.

Ed invero la motivazione dell'atto impositivo mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. E', pertanto, necessario, a tal fine, che l'atto stesso contenga gli elementi essenziali per renderlo idoneo a svolgere la funzione cui è destinato (Cass. 24220/2016).

La CTR ha evidenziato che nel corso del giudizio e ad integrazione dell'avviso di liquidazione l'Ufficio ha fornito gli elementi concernenti il calcolo dell'imposta ed ha chiarito che tale calcolo è stato effettuato in base alle tariffe della L. n. 880 del 1986, in vigore alla data di apertura della successione.

Orbene, l'Ufficio accertatore non può modificare e/o integrare il presupposto della propria pretesa originariamente contenuta nell'accertamento, poichè è solo la motivazione di cui si è detto, che delimita i confini della lite (Cass. n. 6103 del 2016); Le ragioni poste a base di un atto impositivo non possono essere oggetto di modifica e/o di integrazione durante la fase contenziosa, in quanto la difesa del ricorrente si concentra su quanto illustrato nella motivazione. L'obbligo di idonea e completa motivazione previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive nella fase del giudizio di impugnazione, le quali, se non correttamente esplicitate, non possono essere

successivamente integrate, atteso che in tal modo risulterebbe illegittimamente compromesso il diritto di difesa.

Nè è consentito all'Ufficio di porre a base della pretesa norme non invocate nella fase dell'imposizione, da cui derivi la necessità di svolgere distinti apprezzamenti in punto di fatto, giacchè altrimenti ne verrebbe vulnerata la concreta possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa a mezzo della esternazione dei motivi di ricorso, i quali necessariamente vanno rapportati a ciò che nell'atto risulta esternato.

6. Il ricorso va pertanto accolto, con assorbimento della trattazione del quarto motivo di ricorso. La sentenza impugnata deve essere cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art. 384 c.p.c., mediante accoglimento dell'impugnativa proposta dai contribuenti avverso l'avviso di liquidazione.

La particolarità della fattispecie e l'evoluzione della giurisprudenza in relazione alla motivazione dell'avviso di liquidazione fa ritenere ricorrenti i presupposti per la compensazione delle spese dei gradi di merito.

Le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo.

Compensa le spese dei gradi di merito.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro 5000,00 oltre accessori.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 4 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza