Sentenza del 30/11/2021 n. 37370 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

P.D. propone ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Molise aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 82/2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Isernia in rigetto del ricorso proposto avverso avviso di liquidazione dell'imposta di registro dovuta in relazione all'ordinanza emessa dal Tribunale Civile di Isernia a conclusione del procedimento tra il ricorrente ed il locatore di alcune unità immobiliari del contribuente.

La CTR, in particolare, aveva respinto l'appello ritenendo adeguatamente motivato l'avviso di liquidazione essendo stato richiamato il provvedimento giurisdizionale alla base dell'imposizione, già in possesso del contribuente e dunque conosciuto e conoscibile.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il ricorrente deposita memoria.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente denuncia violazione di norme di diritto (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, L. n. 241 del 1990, art. 3, L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7) lamentando l'erroneo rigetto da parte della Commissione Tributaria Regionale delle doglianze circa la carenza di motivazione dell'atto impugnato per omessa allegazione dell'atto richiamato nell'avviso di liquidazione impugnato.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia violazione di norme di diritto (art. 2697 c.c.) per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto provata la notifica o comunicazione al contribuente dell'ordinanza del Tribunale di Isernia, ai fini della conoscenza del suddetto atto.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si denuncia violazione di norme di diritto (artt. 115 e 116 c.p.c.) ed omesso esame di fatto decisivo per il giudizio per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto, senza supporto probatorio, che l'ordinanza fosse già in possesso del contribuente.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso si lamenta violazione di norme di diritto (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36) per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato, senza idonea motivazione, che l'ordinanza fosse già in possesso del contribuente.

2.1. E' fondato il primo motivo, con assorbimento dei rimanenti motivi.

2.2 A sostegno dell'obbligo gravante sull'amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro la copia della sentenza (o ordinanza, come nel caso in esame) civile soggetta a registrazione, va preliminarmente evidenziato che ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, (c.d. "Statuto del contribuente") "gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 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".

2.3. Secondo un originario orientamento di questa Corte in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ex art. 54, comma 5, 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 dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, 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).

2.4. 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, ovverosia 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. 4 Corte di Cassazione - copia non ufficiale 5, 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., Sez. 5, 20 febbraio 2019, n. 4176; Cass., Sez. 5, 19 novembre 2019, n. 29968).

2.5. In particolare, si è ritenuto che la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 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 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).

2.6. 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.

2.7. In base alla formulazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 54, comma 4, secondo cui "nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare (...) e la somma da pagare", si è ritenuto dunque 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 dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 (c.d." Statuto dei diritti del contribuente") (Cass., Sez. 5", 12 novembre 2014, n. 24098).

2.8. E' stato anche evidenziato 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).

2.9. 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).

2.10. 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 L. 27 luglio 2000, n. 212, ex art. 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 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).

2.11. In tale direzione, si è anche affermato che la suddetta interpretazione è in sintonia con il testo del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2-bis, seconda parte, (quale introdotto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 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 nè 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).

2.12. Ancorchè 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.

2.13. Invero, 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.

2.14. Nel ricomporre le distonie interpretative, che non sono di per sè 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).

2.15. 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.

2.16. Ne consegue che 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 interventrice), 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.

2.17. 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.

2.18. In ogni caso, l'allegazione all'avviso di liquidazione non ha la finalità di procurare - oltre alla conoscenza legale - anche la disponibilità documentale dell'atto giudiziario, cosicchè il contribuente possa essere sollevato dall'onere della ricerca ed usufruire dell'intero termine di impugnazione per l'esercizio del diritto di difesa.

2.19. Diversamente ragionando, si dovrebbe escludere in radice l'idoneità di ogni altro mezzo per assicurare l'informazione del contribuente, mentre ciò che rileva 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), purchè 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 della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente") (Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2020, n. 21713; Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2021, n. 239).

2.20. 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.

2.21. La Commissione Tributaria Regionale ha dunque fatto malgoverno dei principi enunciati, essendosi limitata a ritenere irrilevante l'omessa allegazione all'avviso di liquidazione stante la pregressa conoscenza dell'atto giudiziario soggetto a registrazione, ed a ritenere che il contribuente fosse stato dunque in ogni caso posto in grado di conoscere la pretesa impositiva in modo da esercitare il diritto di difesa.

2.22. La stessa difesa erariale, peraltro, ha unicamente insistito sul tenore letterale del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 54, comma 5, ("Nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare") per ribadire la legittimità dell'atto impugnato.

2.23. E' stata dunque omessa ogni verifica circa il contenuto intrinseco del provvedimento giudiziario, delle sue statuizioni, e degli elementi, anche matematici, posti alla base della operata liquidazione dell'imposta di registro, al fine di esercitare il diritto di difesa.

2.23. Ne consegue, stante la fondatezza del motivo dedotto, con assorbimento delle rimanenti censure, che il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Molise, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i rimanenti motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Molise, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 19 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza