
La motivazione della liquidazione dell'imposta di registro

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 24 Settembre 2014

l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro deve presentare una motivazione minima per rendere la richiesta del fisco chiara al contribuente e consentire il diritto alla difesa

Motivazione e legittimità formale

La motivazione dell'accertamento attiene alla mera dichiarazione degli elementi utilizzati dal fisco nelle sue determinazioni. La motivazione dell'atto impositivo attiene alla legittimità formale dell'avviso; essa attiene unicamente alla legittimità formale e deve essere distinta dalla prova dei fatti che concerne la fondatezza sostanziale della pretesa tributaria. La motivazione non deve convincere il contribuente della fondatezza della pretesa erariale ma deve mettere quest'ultimo in condizioni di ricostruire l'*iter* logico giuridico seguito dall'ufficio nella determinazione della pretesa; la natura di *provocatio ad opponendum* (Cass. sez. V, sent. n.12394 del 2 agosto 2002) dell'avviso d'accertamento comporta che la motivazione deve porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei **suoi elementi essenziali** e quindi di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur. La valutazione delle prove presuppone superato sotto il profilo cronologico, logico e giuridico il controllo sulla legittimità formale dell'atto. La motivazione dell'atto circoscrive la latitudine delle difese del fisco in sede giurisdizionale; non è possibile che il fisco in sede giurisdizionale offra la prova di fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria non evidenziati nell'avviso d'accertamento.

Graduazione dell'obbligo di motivazione

L'obbligo di motivazione va graduato in rapporto alla natura del provvedimento impositivo in cui l'Amministrazione finanziaria ha trasfuso la propria pretesa. La motivazione dovrà, quindi, essere ampia se riferita a un atto di accertamento, di rettifica e, in determinati casi, ad un avviso di liquidazione, ai fini dell'esigenza di tutela del contribuente al fine dell'esercizio del diritto di difesa, mentre l'obbligo della motivazione è mitigato in rapporto ad una cartella di pagamento (Sentenza n. 4826 del 28 febbraio 2014 della Cassazione Civile, Sez. V).

Motivazione non corretta

L'atto impositivo inviato al contribuente deve contenere informazioni tali ³ da garantire al medesimo il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive (si pensi all'indicazione della base imponibile e dell'aliquota applicata nel calcolo dell'imposta di registro). In mancanza, ovvero non consentendo al contribuente di comprendere le ragioni che ne avevano determinato l'emissione, l'atto può essere oggetto di annullamento.

L'avviso di liquidazione con cui l'ufficio impositore determini l'imposta di registro relativa alla registrazione di una sentenza, non è correttamente motivato, ai sensi dell'art. 7 legge n. 212/2000, **ove si limiti ad** indicare gli estremi dell'atto sottoposto a registrazione e la somma da pagare, essendo a tal fine necessaria l'indicazione di tutte quelle informazioni tali da garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio del diritto di difesa (Cassazione sentenza 17.04.2013 n. 9299).

Se la motivazione è insufficiente l'avviso di accertamento è nullo ⁶ (sentenza cassazione n. 21564 del 20.09.2013). **La motivazione dell'atto impositivo deve consentire al contribuente, a pena di nullità, di conoscere in modo compiuto e intellegibile la pretesa impositiva**, per valutare da subito sia l'impugnazione, sia, in caso positivo, la contestazione efficace di tale pretesa.

Il ricorso non sana

E' peraltro irrilevante che il contribuente si sia comunque difeso, perché **l'eventuale impugnazione non sana il vizio di motivazione**. Il principio di diritto è estensibile a tutti gli atti emessi dall'amministrazione finanziaria e quindi anche agli avviso di liquidazione. La motivazione deve essere sufficiente e comprensibile da subito, e quindi dal primo atto impositivo; il ricorso del contribuente non sana tale vizio. L'avviso di accertamento, ma in generale ogni atto amministrativo; non essendo atto processuale, bensì amministrativo (esplicativo, in particolare, della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria) dalla natura sostanziale, deve contenere l'indicazione non soltanto degli estremi del titolo e della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, con la conseguenza che la relativa motivazione, costituendone imprescindibile requisito di legittimità, è richiesta a pena di nullità.

Gli avvisi che contengono motivazioni carenti o insufficienti, tali da non consentire l'individuazione dei criteri di tassazione utilizzati dall'ufficio e precisamente una errata esposizione cumulativa dell'imposta dovuta, senza l'indicazione della base imponibile e delle aliquote applicate, ¹⁰ in relazione agli effetti giuridici prodotti dalle diverse convenzioni sottoposte a registrazione sono **nulli**.

Motivi aggiunti

La nullità non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 24, c. 2, soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti (e comunque entro sessanta giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti) .

24 settembre 2014

Ignazio Buscema

1L'obbligo di motivazione dell'atto impositivo

“persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di

esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab

origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difcoltoso del diritto di difesa” (Cassazione Civile, sez. tributaria, sentenza n. 21564 del 20 settembre 2013; Cass. 12 luglio 2006, n. 15842; v. in senso

conforme Cass. 27 novembre 2006, n. 25064; Cass. 30 ottobre 2009, n.

23009).

2Nella prassi il fisco notifica avvisi di liquidazione per recuperare l'imposta di registro sugli atti dell'autorità giudiziaria. In essi indica la somma da pagare, gli estremi del provvedimento di condanna emesso dal giudice e talvolta il nome di una delle parti del processo. Molte volte il destinatario, dato anche il tempo trascorso dall'emanazione del provvedimento del Giudice e il numero elevato delle cause di cui è stato parte, non riesce a comprendere a quale atto si riferisca l'avviso di liquidazione. L'avviso di liquidazione dell'imposta principale per la registrazione di una sentenza risulta correttamente motivato quando riporta l'indicazione degli estremi della sentenza soggetta a registrazione e dell'importo da pagare. Non è infatti suscettibile di interpretazioni estensive il dettato dell'art. 54, D.P.R. n. 131/1986, secondo il quale: *“quando la registrazione deve essere eseguita d'ufficio a norma dell'art. 15, l'ufficio del registro notifica apposito avviso di liquidazione al soggetto o a una dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, con invito a effettuare entro il termine di sessanta giorni il pagamento dell'imposta e, se dallo stesso dovuta, della pena pecuniaria irrogata per omessa richiesta di registrazione. Nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare”*. A ricordarlo è la CTR Lazio nella sentenza n. 281/10/10, che ha così confermato l'avviso fiscale, pienamente legittimo.

3 Secondo Cassazione Sezioni Unite 10.04.1990, n. 3014, è affetto da nullità assoluta l'avviso di accertamento che si riduca alla semplice indicazione di un valore diverso da quello indicato nell'atto, senza contenere alcun elemento valutativo; secondo la Commissione Tributaria Centrale Sez. X 09.05.1990, n. 3249, la mera indicazione dell'astratto criterio di valutazione seguito dall'Ufficio senza ulteriori specificazioni, comporta l'illegittimità dell'accertamento.

4 Per contenuto essenziale deve ritenersi almeno i nomi delle parti, gli estremi completi della sentenza, la base imponibile e l'aliquota applicata.

5 Con sentenza 10 agosto 2010, n. 18532, la Cassazione , ha statuito che *“il mero riferimento nell'avviso [di liquidazione] alla data e al numero di una sentenza su cui esso si basa, senza nessun'altra precisazione, ... [non è]*

sufficiente a ritenere l'atto conosciuto o comunque conoscibile dall'interessato, per il solo fatto che egli era stato parte nel relativo processo". Infatti tale insufficiente motivazione dell'atto impositivo "imponendo al suo destinatario un'attività di ricerca ... obbligandolo a spendere tempo e denaro per l'acquisizione dell'atto di riferimento (la sentenza civile)". Orbene "la previsione normativa che pone a carico dell'Ufficio l'onere di allegare l'atto richiamato deve anche essere letta come disposizione che esclude a carico del contribuente obblighi o doveri di ricercare l'atto medesimo presso Pubblici uffici o terzi". Ciò in quanto "la motivazione dell'atto tributario deve essere tale da porre il contribuente nella condizione di valutare con pienezza di cognizione e senza riduzione dello spazio di tempo a disposizione la fondatezza della pretesa fiscale e la conseguente condotta da adottare (Cass. n. 1905/2007; Cass. n. 15482/2006)". Di conseguenza la Cassazione ha rigettato il ricorso dell'agenzia delle entrate, soccombente in secondo grado, e la ha condannata al pagamento delle spese di causa.

6 La sentenza 24193/2006 della Cassazione ha chiarito che l'inosservanza dell'obbligo di motivazione determina la nullità dell'atto e il dovere del giudice di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esaminare il merito del rapporto.

7L'avviso di liquidazione sull'imposta di registro deve essere adeguatamente motivato per consentire al contribuente di difendersi quanto statuisce con la sentenza 46/2/2014 la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano. La Commissione di secondo grado di Bolzano afferma che, secondo il consolidato orientamento di legittimità (vedasi sentenza 25153/2013), "la motivazione di un avviso di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa". Per assolvere l'obbligo della motivazione, dice il Giudice di secondo grado, è comunque "sufficiente l'enunciazione dei criteri astratti in base ai quali è stato determinato il maggior valore" e non anche degli elementi di fatto: ciò in quanto il contribuente, presa conoscenza del sistema di valutazione adottato, è in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale. I giudici d'appello rilevano che nell'avviso di liquidazione erano riportati solo gli importi dovuti per imposta di registro e di bollo nonché per sanzione pecuniaria. Secondo la Commissione, queste indicazioni sono insufficienti, essendo mancata anche la specificazione di altri elementi, "come la norma, l'aliquota, la natura delle sanzioni applicate, il capitale e gli interessi posti a base del calcolo". Di conseguenza, il contribuente non ha conosciuto i criteri che l'ufficio ha utilizzato per calcolare gli importi richiesti, e dunque si è trovato nell'impossibilità di esercitare il diritto di difesa. Quindi conclude la sentenza "correttamente i primi giudici hanno annullato l'avviso per difetto di motivazione". Così l'appello è stato respinto con condanna dell'amministrazione finanziaria al pagamento di 1.500 euro per spese del secondo grado.

8 In presenza di atto pubblico soggetto a registrazione, in cui viene citato precedente atto di cui non risulta la registrazione, è onere dell'Ufficio in sede di recupero della maggior imposta di registro dovuta, motivare adeguatamente la quantificazione degli importi richiesti (Sentenza del 22/11/2013 n. 27, CTP Aosta, Sezione 2) In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ai sensi dell'art. 54, c. 5, del DPR 131/86 che indichi soltanto la data ed 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 della legge n. 212/2000, mira a garantire al contribuente il primo ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad un'attività di ricorso che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione (Sentenza del 11/11/2013 n. 381, CTR Campania, Sezione 31).

9In tema di imposta complementare di registro non è carente dei requisiti minimi di motivazione l'avviso di accertamento di rettifica del valore iniziale di un immobile compravenduto che faccia riferimento ad alcuno dei criteri normativi di valutazione, desumibili dalla legge. In tema di imposta complementare di registro non deve ritenersi carente dei requisiti minimi di motivazione l'avviso di accertamento di rettifica del valore iniziale di un immobile compravenduto che faccia riferimento ad alcuno dei criteri normativi di valutazione (comparazione con i valori di immobili simili o analoghi rilevati in relazione ad atti anteriori di non oltre tre anni; capitalizzazione, al tasso medio, del reddito netto; valore di mercato; costo storico) desumibili dalla disciplina specifica di cui all'art. 49, c. 2, D.P.R. n. 634/1972, (sentenza n. 16742 depositata il 16 luglio 2010 della Corte di Cassazione).

10La sentenza n. 207/06/13 del 20/11/2013 della CTP di Vicenza così recita "l'avviso di liquidazione è assolutamente generico e carente di motivazione, in quanto... manca l'indicazione della base imponibile e non vengono affatto specificati i criteri utilizzati per il calcolo dell'imposta di registro. Dalla descrizione delle imposte applicate non è possibile comprendere i criteri di calcolo utilizzati per la determinazione del tributo e le ragioni che hanno indotto l'Ufficio a richiedere la somma di un importo complessivo di...".

11 Il ricorso introduttivo del contribuente deve contenere l'indicazione degli specifici motivi di fatto e di diritto sulla base dei quali si chiede l'annullamento del provvedimento impugnato. La mancanza, ovvero la genericità, dei motivi non costituisce causa di inammissibilità del ricorso e non è suscettibile di essere sanata da successiva memoria integrativa, la quale è finalizzata all'introduzione di una diversa *causa petendi*, ovvero all'ampliamento dell'oggetto del processo (Cass. civ. Sez. V, 25-10-2004, n. 20651).