

ACCERTAMENTO

Avviso di liquidazione: obbligo di motivazione su ciascun atto in esso indicato

di Angelo Ginex



In tema di accertamento, è invalido per **difetto di motivazione** l'avviso di liquidazione dell'**imposta di registro**, dell'**imposta di bollo**, delle **sanzioni** sull'imposta di registro e degli interessi su entrambe le imposte, emesso in relazione ad un **decreto ingiuntivo** e agli ulteriori **atti** nello stesso **enunciati**, laddove esso **non indichi specificamente per ciascuno atto la base imponibile**, le **aliquote applicate** per l'imposta di registro, gli importi dovuti a titolo di **imposta di bollo** e gli importi dovuti per **interessi** sulle relative imposte. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 2039 depositata ieri 25 gennaio**.

La vicenda in esame trae origine dalla notifica di un **avviso** con cui l'Agenzia delle Entrate **liquidava l'imposta di registro, l'imposta di bollo, le sanzioni** sull'imposta di registro e gli **interessi** su entrambe le imposte, in relazione ad un **decreto ingiuntivo** e a tre atti (un contratto preliminare, una scrittura privata di mutuo e un riconoscimento di debito) enunciati nel medesimo decreto.

Tale atto veniva **impugnato** dal contribuente dinanzi alla competente commissione tributaria provinciale, la quale lo **annullava** per **difetto di motivazione**. L'Agenzia delle Entrate proponeva **ricorso in appello** dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che invece riformava la sentenza gravata, ritenendo detto **avviso "adeguatamente motivato"**.

Pertanto, il contribuente proponeva **ricorso in Cassazione** lamentando la **violazione** dell'[articolo 7 L. 212/2000](#), per non essere stato messo in condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel **"petitum"** e nella **"causa petendi"**.

La Corte di Cassazione ha **accolto il ricorso** del contribuente evidenziando come nell'avviso di liquidazione impugnato **mancassero** dei **puntuali riferimenti giuridici** e delle **puntuali indicazioni sulle somme dovute per ciascun titolo**, con la conseguenza che questo non

consentiva di comprendere le ragioni della pretesa.

A tal fine, i giudici hanno sottolineato come la **motivazione** di tale atto si esaurisse semplicemente nella **indicazione** degli **estremi** del decreto ingiuntivo e della **data** dei tre atti enunciativi, nella indicazione cumulativa degli **articoli di legge** applicati ([articoli 5, 22 e 69 D.P.R. 131/1986](#); [articolo 25 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 della somma totale dovuta.

Inoltre, la Suprema Corte ha precisato che la motivazione è un **requisito intrinseco** dell'atto e che **non** è ammessa la **motivazione postuma** (cfr., **Cass. Sent. n. 30039/2018**), con la conseguenza che **non** poteva assumere alcuna valenza la **produzione documentale** da essa effettuata con l'intento di precisare la **base imponibile per ciascun atto** (decreto ingiuntivo e atti enunciativi), le **aliquote applicate** per l'imposta di registro su ciascun atto, gli importi dovuti a titolo di **imposta di bollo** per ciascun atto e gli importi dovuti per **interessi** sulle imposte relative a ciascun atto.

Dunque, i giudici di legittimità hanno preso le distanze dall'orientamento, richiamato nella pronuncia gravata, che configura l'avviso di accertamento quale **provocatio ad opponendum**, secondo cui la motivazione dell'atto impositivo può sostanzarsi nella **sola enunciazione dei criteri astratti** sulla base dei quali esso è stato emesso, venendo rimessa alla successiva **fase processuale** la questione della prova della **correlazione** astratta e la **concreta sussistenza** dei fatti fondanti l'accertamento.

Così come precisato nella pronuncia in rassegna, per la quale **l'obbligo di motivazione** dell'avviso deve essere soddisfatto **ab origine**, al suddetto orientamento ostano tanto l'[articolo 3 L. 241/1990](#), che correla il **dato temporale** della motivazione al **momento dell'emanazione dell'atto**, quanto l'[articolo 21-octies](#) della medesima legge, il cui contenuto **non** è certamente **referibile all'atto tributario non motivato** (cfr., **Cass. Ord. n. 34407/2019**; **Cass. Sent. n. 4388/2019**).

Per tali ragioni, quindi, la Corte di Cassazione ha cassato la sentenza impugnata ed ha **accolto il ricorso originario** del contribuente, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto.