

-5289/10



ESENTE REGISTRAZIONE.

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Tributi, contrasto, condono, classamento

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 28394/2005

Dott. VINCENZO CARBONE - Primo Presidente -

Cron. 5289

Dott. ANTONINO ELEFANTE - Presidente di Sezione -

Rep.

Dott. ANTONIO MERONE - Rel. Consigliere -

Ud. 02/02/2010

Dott. UMBERTO GOLDONI - Consigliere -

PU

Dott. SALVATORE SALVAGO - Consigliere -

Dott. FABRIZIO FORTE - Consigliere -

Dott. LUIGI MACIOCE - Consigliere -

Dott. SAVERIO TOFFOLI - Consigliere -

Dott. BRUNO SPAGNA MUSSO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 28394-2005 proposto da:

2010
65
AGENZIA DELLE ENTRATE, AGENZIA DEL TERRITORIO, in
persona dei rispettivi Presidenti pro-tempore,
elettivamente domiciliati in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI
12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li
rappresenta e difende ope legis;

- ricorrenti -

contro

GALIMBERTI CHIARA (GLMCHR37N54F205T), elettivamente domiciliata in ROMA, VIALE REGINA MARGHERITA 278, presso lo studio dell'avvocato GIOVE STEFANO, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato UBERTINI MARCO, per delega a margine del controricorso;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 51/10/2004 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di TORINO, depositata il 20/12/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/02/2010 dal Consigliere Dott. ANTONIO MERONE;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. DOMENICO IANNELLI, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTO

1. (*Antefatto*) Il 27 gennaio 1999 la sig.ra Chiara Galimberti ha venduto un appartamento, al quale non era stata ancora attribuita la nuova rendita catastale in funzione del cambio di destinazione dello stesso. In sede di stipula dell'atto, le parti contraenti hanno chiesto l'applicazione dell'art. 12 del d.l. 14 marzo 1988, n. 70 (conv. in legge 154/1988), che estende il c.d. criterio di valutazione automatica, previsto dall'art. 52, comma 4, DPR 131/1986 previsto per gli immobili dotati di rendita catastale, anche agli immobili ai quali non sia stata ancora attribuita la rendita, a condizione che il contribuente dichiari di volersi avvalere di tale criterio e che all'atto di trasferimento sia stata allegata una specifica istanza per l'attribuzione della rendita catastale.

2. (*La materia del contendere*) La sig.ra Galimberti ha poi impugnato l'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle Entrate ha recuperato la differenza delle imposte dovute (registro, invim, ipotecarie e catastali), previa rettifica dei valori dichiarati in atto, sulla base del nuovo classamento in cat. A/10, attribuito dall'Ufficio del Territorio competente. Con il ricorso introduttivo del giudizio, proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia del Territorio, la contribuente contestava la liquidazione della

differenza di imposte (rispetto a quanto già pagato) sul presupposto della erronea attribuzione della rendita catastale.

La commissione tributaria provinciale adita ha rigettato il ricorso. Nelle more, l'Agenzia delle Entrate ha respinto l'istanza della contribuente intesa ad ottenere la definizione della lite ai sensi dell'art. 16 della legge 289/2002. La Galimberti ha impugnato dinanzi alla commissione tributaria regionale, ai sensi dell'art. 16, comma 8, della citata legge 289/2002, entrambi i provvedimenti di rigetto: la sentenza della CTP e il diniego della definizione della lite opposto dall'A.E.

La commissione tributaria regionale adita ha dichiarato estinto il processo per cessata materia del contendere, sul rilievo che la lite non ha ad oggetto un mero atto di liquidazione di imposta (come tale non suscettibile di definizione ai sensi del citato art. 16), come erroneamente ritenuto dall'Agenzia delle Entrate, bensì verte sulla attribuzione di valore dell'immobile alienato.

L'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia del Territorio ricorrono per la cassazione di quest'ultima decisione denunciando, con un unico articolato motivo, la violazione e falsa applicazione degli artt. 16 della legge 289/2002, e 12 del d.l. 70/80, unitamente a vizi di motivazione.

La sig.ra Galimberti resiste con controricorso.

Con ordinanza n. 9753 del 18 marzo 2009, la quinta sezione civile di questa Corte, avendo rilevato un contrasto di pronunce, ha rimesso la causa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione a queste SS.UU., ai sensi dell'art. 374, secondo comma, c.p.c.

Il ricorso, assegnata a queste SS.UU. è stato discusso nell'odierna udienza.

DIRITTO

1. (*Sintesi*) - Il ricorso va accolto nei limiti appresso specificati, in quanto erroneamente i giudici di appello hanno ritenuto totalmente estinto il processo per cessata materia del contendere in relazione all'art. 16 della legge 289/2002, anche con riferimento al ricorso proposto dalla Galimberti nei confronti dell'A.T., avente ad oggetto il classamento dell'immobile compravenduto (lite non condonabile), in base al quale è stato poi notificato l'avviso di liquidazione, impugnato nei confronti dell'A.E.

La CTR non ha tenuto conto del fatto che la regiudicanda verteva su due distinte controversie (una soltanto condonabile), tra parti diverse, anche se collegate da un vincolo di pregiudizialità necessaria; vincolo che sottolinea l'autonomia delle due cause che non possono essere confuse nell'ambito di un'unica decisione, come invece ha fatto il giudice a quo, il quale invertendo il rapporto di

pregiudizialità, ha ritenuto estinto il processo sul classamento come "trascinamento" della definizione della lite sull'ammontare dell'obbligazione tributaria. Questa Corte ha già avuto modo di chiarire che "La facoltà, riconosciuta al contribuente dall'art. 19, comma terzo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, d'impugnare l'atto di attribuzione della rendita catastale, precedentemente non notificato, unitamente all'avviso di liquidazione della maggiore imposta che in funzione di esso veda definita la sua base imponibile, è condizionata alla proposizione dell'impugnativa non solo nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'avviso di liquidazione, rispetto al quale l'atto di classamento si configura come atto presupposto, ma anche nei confronti dell'UTE o dell'Agenzia del territorio, che tale atto hanno emesso. Il carattere impugnatorio del processo tributario, avente un oggetto circoscritto agli atti che scandiscono le varie fasi del rapporto d'imposta, e nel quale il potere di disapplicazione del giudice è limitato ai regolamenti ed agli atti amministrativi generali, implica infatti che legittimati a contraddire in merito all'impugnativa dell'atto presupposto siano unicamente gli organi che l'hanno adottato" (Cass. 6386/2006; *conf.* 15449/2008). Le cause sono due anche se sussiste "un vincolo di pregiudizialità logica, che può dar luogo al «simultaneus processus» in via di riunione successiva

ovvero di iniziale litisconsorzio facoltativo" (*idem*).

2. (*La tesi delle parti ricorrenti*) - Le ricorrenti Agenzie denunciano violazioni di legge e vizi di motivazione, sul rilievo che le controversie sugli avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 12 d.l. 70/1988, non sono suscettibili di definizione ex art. 16 L.289/2002, in quanto si esauriscono in un semplice controllo sulla corretta applicazione dei criteri di determinazione del *quantum* dell'obbligazione tributaria, secondo le indicazioni fornite dallo stesso debitore. Si tratterebbe quindi di una attività di mera esecuzione della volontà dello stesso contribuente, al di fuori di un reale contrasto di posizioni. Né, osservano ancora le ricorrenti, la natura della lite assume una diversa connotazione per il fatto che l'avviso di liquidazione contiene una rendita catastale non notificata prima al contribuente: comunque, la liquidazione è avvenuta su base tabellare, come voluto dal contribuente. Il fatto che questo contesti attraverso l'avviso di liquidazione anche il classamento presupposto non rileva, perché pacificamente tali controversie non rientrano tra quelle definibili ai sensi dell'art. 16 legge 289/2002. In definitiva:

a) la lite non sarebbe condonabile nella parte in cui ha ad oggetto la mera liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 12 del d.l. 70/1988, "in quanto in tale ipotesi

l'Amministrazione finanziaria si limita a recuperare l'imposta dovuta sulla base della dichiarazione dei contribuenti, svolgendo un'attività meramente liquidatoria, non inquadrabile neppure nella categoria residuale prevista con l'ampia formula descrittiva di «ogni altro atto di imposizione», utilizzata nell'art. 16, comma 3, lett. a), della legge 289/2002, per la definire appunto l'ambito delle liti fiscali condonabili (Cass. 12669/2005, *conf.* 6941/2006, 7789/2006); "In tale ipotesi, infatti, non è ipotizzabile un importo che formi oggetto di contestazione al quale parametrare una somma da corrispondere per la chiusura della lite (secondo quanto previsto dalla citata legge n. 289 del 2002), poiché - ... - la valutazione dei beni necessariamente corrisponde alla richiesta formulata dal soggetto obbligato al pagamento" (Cass. 13856/2004);

b) la lite non sarebbe condonabile nemmeno nella parte in cui ha ad oggetto la contestazione del classamento dell'immobile che, pur costituendo elemento per la determinazione della base imponibile, non rientra in nessuna delle categorie di atti impositivi la cui impugnazione comporta l'insorgere di una lite fiscale definibile in base al ripetuto art. 16 l. 289/2002 (Cass. 7789/2006).

2. (Il quesito di diritto sottoposto alla Corte) - Il quesito di diritto sul quale queste SS.UU. sono chiamate a pronunciarsi, può essere sintetizzato nei seguenti termini: se

possa qualificarsi "lite pendente", ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289/2002, condonabile quindi in base alla stessa disposizione di legge, la controversia nata dal ricorso del contribuente avverso un avviso di liquidazione di imposta, a seguito dell'attribuzione della rendita ad un immobile, non accatastato, per il quale le parti abbiano dichiarato al momento della sua compravendita, di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art 12 d.l. n. 70 del 1988, nel caso in cui, come nella specie, il ricorso investa anche il provvedimento di "classamento", conosciuto soltanto con la notifica dell'avviso di liquidazione.

3. (*L'ordinanza di rimessione al P.P.*) - Con l'ordinanza 9753/2009, la quinta sezione di questa Corte ha evidenziato che sul punto esisterebbe un contrasto giurisprudenziale, in quanto a fronte di un indirizzo maggioritario secondo il quale deve ritenersi configurabile la lite fiscale pendente, suscettibile di definizione agevolata, qualora l'avviso di liquidazione sia stato oggetto di contestazione anche con riguardo all'atto presupposto, ossia al pregiudiziale classamento dell'unità immobiliare oggetto dell'atto impositivo (Cass. 6216/06, 10536/06, 17213/06, 7797/06, 12669/05 e 13856/04), va registrato che secondo alcune pronunce la lite sul classamento, per sua natura, non è mai condonabile perché riguarda un presupposto dell'obbligazione tributaria (Cass.7789/06,

11828/06). Ne deriverebbe, quindi, la non condonabilità della lite sulla liquidazione dell'imposta anche quando si contesti il classamento, di per sé non condonabile.

4. (*Il concetto di lite fiscale condonabile*). Per riportare il problema nei suoi giusti termini, occorre chiarire cosa debba intendersi per lite fiscale condonabile secondo quanto dispone l'art. 16 della legge 289/2002. Tale concetto non coincide con quello di lite fiscale *sic et simpliciter* che copre un'area semantica di maggiore ampiezza. Si può convenire che siano liti fiscali tutte le controversie che iniziano con un ricorso avverso uno degli atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992, proposto nei confronti di una delle parti di cui all'art. 10 del medesimo d.lgs. 546/1992, ovvero, per quanto di interesse nella specie, "le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale" (art. 2, comma 2, d.lgs. 546/1992).

All'interno di questa categoria, le liti condonabili ai sensi dell'art. 16 della legge 289/2002, sono soltanto quelle "in cui è parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato

avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, per i quali alla data di entrata in vigore della presente legge, è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio, nonché quella per la quale l'atto introduttivo sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato. Si intende, comunque, pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato" (art. 16, comma 3, lett. a), legge 289/2002)" (art. 16, comma 3, lett. a), legge 289/2002).

La lettera della legge non lascia dubbi sul fatto che sono certamente fuori della categoria delle liti condonabili quelle che hanno ad oggetto il classamento degli immobili, posto che non nascono dalla impugnazione di un atto impositivo di alcun genere. D'altra parte, i condoni coprono un arco temporale ben definito, che precede l'approvazione della relativa legge, mentre un ipotetico classamento "agevolato" proietterebbe i suoi effetti, indebitamente, anche verso il futuro, attuando una sorta di definizione agevolata permanente.

Nonostante l'ampia formulazione del precetto agevolativo, comprensivo di qualsiasi atto impositivo, per costante giurisprudenza, sono state escluse dalla categoria delle liti condonabili anche quelle che hanno ad oggetto gli atti di liquidazione c.d. automatica dell'imposta, sul rilievo che si

tratterebbe di una mera esecuzione della volontà manifestata dallo stesso contribuente (v. da ultimo Cass. 3863/2009: non sono condonabili gli "avvisi di liquidazione che si limitino a calcolare l'imposta applicando i parametri di legge sulla base dei dati forniti dal dichiarante, senza esercitare alcun margine di discrezionalità"). Si tratta di controversie in relazione alle quali si è ritenuto, a torto o a ragione, che mancasse una reale contrapposizione tra le parti. Si tratta, invero, di una interpretazione restrittiva (la cui eventuale infondatezza, nella specie, non rileva) dettata dal timore di un uso elusivo del condono. Il contribuente che ha accettato di pagare l'imposta secondo il calcolo automatico, bloccando i poteri di accertamento del fisco, non può poi "approfittare" del condono per ottenere una indebita riduzione dell'obbligazione tributaria già accettata, e quindi non più controvertibile. L'idea che è che, in casi del genere, manca una lite sostanziale da definire.

E' fatto salvo il caso in cui si eccepisca che l'Amministrazione finanziaria non abbia osservato i limiti entro i quali la propria attività doveva svolgersi (ad es. notifica oltre il termine di decadenza), ovvero si metta in discussione la rendita catastale assegnata dall'U.T.E. (Cass. 13856/2004), fermo restando, in ogni caso, la non condonabilità della lite sul classamento.

5. (L'oggetto plurimo della lite in esame e la parziale condonabilità). Stando alle risultanze della citata giurisprudenza, la controversia in esame non sarebbe condonabile

a) perché la liquidazione dell'imposta è costituita dalla semplice esecuzione della volontà della contribuente che ha chiesto che la quantificazione dell'obbligazione tributaria avvenisse in base alla rendita che sarebbe stata attribuita all'immobile compravenduto;

b) perché la lite sul classamento in base al quale è stata liquidata l'imposta, per sua natura, non è condonabile.

Il problema però è posto in maniera errata perché tende alla ricerca di una soluzione unica per una controversia plurima. E' vero che la contribuente ha chiesto di avvalersi della liquidazione automatica in base alla rendita che sarebbe stata attribuita all'immobile, ma ciò non significa che la contribuente abbia inteso accettare qualsiasi rendita fosse stata stabilita, anche la più assurda, rinunciando preventivamente ad ogni difesa (tesi che comunque sarebbe in rotta di collisione con l'art. 24 della Cost.). La contestazione dell'ammontare dell'imposta dovuta non inficia la volontà manifestata dalla contribuente, nell'atto di stipula della compravendita, di volersi attenere alla liquidazione scaturente dalla rendita correttamente determinata. Non si pone

in discussione il criterio, accettato, del calcolo automatico, ma la correttezza del classamento dell'immobile, in base al quale è stato effettuato, poi, il calcolo automatico. Nella specie, come già è stato rilevato, l'atto di liquidazione dell'imposta è valso anche a far conoscere alla contribuente l'esito della procedura di classamento e, quindi, la controversia ha un duplice oggetto, ognuno dei quali avrebbe potuto essere sviluppato in un separato processo, fermo restando il vincolo di pregiudizialità della controversia sul classamento rispetto alla conseguente liquidazione dell'imposta (v. Cass. 6386/2006, 15449/2008). Ne deriva che la controversia sulla liquidazione dell'imposta non ha ad oggetto la corretta applicazione della rendita catastale, bensì il presupposto stesso della liquidazione dell'imposta. Non siamo nell'ipotesi della liquidazione automatica non contestabile e quindi non suscettibile di definizione agevolata; non siamo in presenza di una controversia che contesta direttamente i criteri di calcolo dei tributi (la cui applicazione è stata richiesta dalla stessa contribuente), bensì siamo in presenza di una controversia che ha ad oggetto, in via pregiudiziale, i presupposti della valutazione automatica. Pertanto, la controversia in esame pur avendo ad oggetto due diverse questioni, ciascuna delle quali in ipotesi non condonabili, diventa condonabile nella parte relativa al debito di imposta in quanto condizionato dall'esito

CC

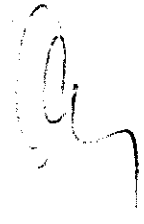
della controversia non condonabile sul classamento dell'immobile. L'incertezza dell'esito della lite presupposta fa sì che la lite sulla liquidazione dell'imposta dovuta non può essere considerata una non-lite, ovvero una controversia su un atto di mera attuazione della volontà della contribuente, bensì una lite sull'ammontare, incerto, dell'obbligazione tributaria; quindi, una lite condonabile.

Giova ricordare che, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi della rendita catastale per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente (art. 74, legge 342/2000), per cui l'eventuale impugnazione resterà necessariamente distinta da quella avverso i conseguenti atti di liquidazione.

6. (*Il principio di diritto*) - Conseguentemente, rispondendo al quesito sottoposto alla Corte, va affermato il seguente principio di diritto: «la controversia nata dal ricorso del contribuente avverso un avviso di liquidazione di imposta, a seguito dell'attribuzione della rendita ad un immobile, non accatastato, per il quale le parti hanno dichiarato al momento della sua compravendita, di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art 12 d.l. n. 70 del 1988, nel caso in cui, come nella specie, il ricorso investe anche il provvedimento di "classamento", perché conosciuto

soltanto con la notifica dell'avviso di liquidazione, ha un duplice oggetto, uno derivante dalla impugnazione dell'atto impositivo, in relazione al quale si verifica la situazione di "lite pendente", ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289/2002, definibile quindi in base alla stessa disposizione di legge, ed un altro che deriva dalla contestazione del classamento e dei criteri di attribuzione della rendita catastale che non ha ad oggetto una specifica pretesa fiscale e non può essere definito in base alla citata disposizione agevolativa».

7. (Conclusione) - Erroneamente, dunque, la CTR ha dichiarato totalmente estinto il processo, ai sensi dell'art. 16 della legge 289/2002, anche con riferimento alla controversia tra la contribuente e l'Agenzia del Territorio, che investe il classamento dell'immobile e pertanto la relativa statuizione va cassata con rinvio della causa, *in parte qua*, alla CTR del Piemonte, per il giudizio di merito ed anche per la liquidazione delle spese di giudizio. Correttamente, invece, i giudici di appello hanno dichiarato estinto il processo, in relazione alla lite tra contribuente ed Agenzia delle Entrate, sulla liquidazione delle imposte dovute. Pertanto, va confermata la relativa statuizione e vanno compensate le spese del giudizio di legittimità tra Agenzia delle Entrate e contribuente, in considerazione della novità della soluzione adottata.



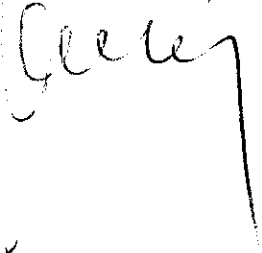
P.Q.M.

La Corte accoglie in parte il ricorso, cassa la sentenza impugnata nella parte in cui dichiara estinto il processo per cessata materia del contendere, ai sensi dell'art. 16 della legge 289/2002, anche in relazione alla lite sul classamento dell'immobile compravenduto e rinvia la causa, *in parte qua*, alla commissione tributaria regionale del Piemonte, anche per le spese. Conferma nel resto e compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 2 febbraio 2010.

Il Consigliere estensore

(dr. Antonio Merone)



Il Presidente

(dr. Vincenzo Carbone)



IL CANCELLIERE
Giovanni Diabattista

Depositato in Cancelleria

5 MAR. 2010

