CORTE DI CASSAZIONE

ORDINANZA $26-03-2014 \text{ N}^{\circ} 7033$

Processo tributario – procedimento di formazione della pretesa tributaria – mancata notificazione di atto presupposto – possibilità per il giudice tributario, in assenza di specifica domanda o previsione di legge che richieda un accertamento con efficacia di giudicato, di procedere alla ricognizione dell'atto presupposto "incidenter tantum" – rimessione alle SS.UU.

REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE QUINTA

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA



Con l'impugnata sentenza n. 78/14/08, depositata il 29 aprile 2008, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, respinti i riuniti appelli dei contribuenti D'Angelo Paolo e D'Angelo Maria Cristina, confermava la decisione n. 301/58/06 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che aveva rigettato i riuniti ricorsi proposti sia avverso gli avvisi di liquidazione n. 981V001402/002/C e n. 981V001402/003/C coi quali, a seguito di attribuzione di nuova rendita da parte dell'Ufficio del Territorio, veniva recuperata maggior imposta di registro in relazione all'acquisto di un immobile in Roma per il quale era stata chiesta la cosiddetta valutazione automatica ex art. 12 d.l. n. 14 marzo 1988, n. 70, conv. in 1. 13 maggio 1988, n. sia avverso il provvedimento di diniego dell'istanza di "condono" di lite pendente che, nelle more, i contribuenti avevano presentato ai sensi dell'art. 16 l. 27 dicembre 2002, n. 289.

La CTR - dopo aver dato atto che i contribuenti avevano tra l'altro contestato "l'erroneità del classamento e delle modalità di calcolo" - riteneva legittimo il diniego di "condono" per mancanza di "una lite fiscale suscettibile di definizione agevolata" ex l'art. 16 l. n. 289 cit.

Contro la sentenza della CTR, i contribuenti proponevano distinti ricorsi per cassazione, entrambi affidati a tre identici motivi. L'Agenzia delle Entrate



ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, resistevano con controricorso.

Diritto

- 1. I ricorsi, promossi contro la medesima sentenza, debbono esser riuniti a' sensi dell'art. 335 c.p.c.
- 2. Con il primo identico motivo ricorso, i contribuenti censuravano la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., deducendo, in rubrica, "Violazione e falsa applicazione dell'art. 16 l. 27 dicembre 2002, n. 289"; questo perché, esponevano i contribuenti, "non avendo ricevuto notizia" dell'attribuzione rendita da parte dell'UTE, con l'impugnazione dell'avviso di liquidazione era stato anche contestato il "classamento" da cui era derivata "un'eccessiva imposta complementare"; ciò che, terminavano contribuenti, implicava una lite sull'imposta "condonabile" ai sensi dell'art. 16 1. 289 cit.; il quesito sottoposto era, difatti, il seguente: "Se la sentenza dei giudici di secondo grado ha violato e falsamente applicato l'art. 16 l. 289/2002, laddove non ha ritenuto <te fiscale pendente>>, ai sensi della detta disposizione, quella incardinata avverso gli avvisi di liquidazione che, per la prima volta, rendevano edotto il contribuente dell'attribuzione dunque, del valore rendita catastale e, della dell'immobile compravenduto soggetto ad imposta di registro".
- 3. A riguardo deve essere dapprima ricordata la costante giurisprudenza di questa Corte per cui, in



generale, condonabili ai sensi dell'art. 16 l. n. 289 cit. sono soltanto le liti sull'imposta e non invece le controversie che abbiano a oggetto atti meramente liquidatori della stessa (Cass. sez. trib. n. 2598 del 2012; Cass. sez. trib. n. 3863 del 2009). Cosicché, in particolare, questa Corte ha già avuto occasione di stabilire che non possono essere "condonate" ex art. 16 l. 289 cit. le liti che abbiano oggetto esclusivo avvisi di liquidazione d'imposta conseguenti a atti di "classamento" (Cass. sez. trib. n. 9178 del 2011; Cass. sez. trib. n. 4801 del 2011).

- 4. Quanto appena rammentato, permette di comprendere lo sviluppo della giurisprudenza della Corte che giudicato "condonabili" ex art. 16 l. n. 289 cit. l'avviso di soltanto quelle liti in cui con liquidazione fosse stato anche impugnato il presupposto atto di "classamento" mai notificato. E questo appunto perché, secondo la Corte, dipendendo la liquidazione dell'imposta dall'attribuzione della rendita da parte dell'UTE, senza impugnazione dell'atto di "classamento" non potrebbe dirsi pendente una lite sull'imposta "condonabile" ai sensi dell'art. 16 l. n. 289 cit. (Cass. sez. un. n. 5289 del 2010; Cass. sez. trib. n. 14383 del 2013).
- 5. Peraltro, le Sezioni Unite di questa Corte, in tal modo interpretando la norma contenuta all'art. 19, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, hanno consentito al contribuente la scelta d'impugnare soltanto l'avviso di liquidazione ovvero d'impugnare



con l'avviso di liquidazione anche l'atto presupposto mai notificato. E questo perché, in effetti, l'art. 19, comma 3, d.lgs. 546 cit. ad verba non impone necessariamente d'impugnare la liquidazione d'imposta unitamente all'atto presupposto. Bensì, semplicemente, lo concede (Cass. sez. un. n. 5791 del 2008; Cass. sez. un. n. 16412 del 2012).

- 6. Nella concreta fattispecie pervenuta all'esame, in cui il contribuente ha semplicemente "contestato" l'atto di attribuzione della rendita, senza quindi espressamente impugnarlo, se si facesse applicazione dei superiori principi, la lite non sarebbe "condonabile" in quanto meramente "liquidatoria".
- 7. Sennonché, con specifico riferimento alla non metagiuridica circostanza che chi si è comportato contra ius è stato l'UTE, che non avendo notificato l'attribuzione della rendita ne ha impedito l'impugnazione, l'epilogo appena divisato potrebbe non essere inevitabile sol che si potesse accedere a una più lata lettura dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 cit.
- 8. A riguardo occorre premettere che l'affermazione, implicita nelle citate Sezioni Unite, per cui con la notifica dell'avviso di liquidazione deve intendersi anche notificato l'avviso di "classamento" che il contribuente può decidere o no d'impugnare assieme alla liquidazione d'imposta, ma che se non impugnato diviene definitivo, costituisce una mera finzione giuridica. In effetti, la realtà fattuale è quella ben diversa per



cui il presupposto atto di "classamento" non è stato notificato. In effetti, l'atto di "classamento" poteva esser notificato soltanto dall'Amministrazione l'aveva emanato e cioè dall'UTE. Cosicché, dall'art. 19, comma 3, d.lgs. cit., laddove quest'ultimo non obbliga a impugnare l'atto presupposto, sembra doversi ricavare il più piano e reale principio per cui il contribuente non ha alcun processuale interesse a impugnare l'atto presupposto, che non essendo stato notificato non può divenire definitivo, bastandogli semplicemente di far cadere la liquidazione d'imposta. Collegio, continuando il ragionamento, Questo osserva che l'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 cit., laddove non obbliga a impugnare l'atto presupposto non notificato, dovrebbe essere perciò anche letto nel senso di permettere al giudice tributario, quando accertamento di domanda un'esplicita efficacia di giudicato circa la pregiudiziale questione di legittimità dell'atto "prodromico" e non vi sia una specifica legge che un tale giudicato imponga, una ricognizione dell'atto presupposto incidenter tantum e la giudicare solo limitato fine di guindi al legittimità dell'avviso di liquidazione e senza che da ciò debba farsi discendere alcun fittizio effetto di "definitività" di un atto presupposto mai notificato. 10. E' vero che, nell'art. 1, comma 2, d.lgs. 546 cit., l'ampio rinvio integrativo al codice di procedura limite nella generale clausola trova civile prevista. E' però stesso incompatibilità nello



altrettanto vero che, proprio perché l'art. 19, comma 3, c.p.c. non obbliga il contribuente a impugnare la liquidazione assieme all'atto presupposto, poter essere riconosciuta al giudice tributario potestà di compiere una ricognizione senza efficacia di pregiudiziale questione di circa giudicato la legittimità di un atto "prodromico" quando la diretta sia stata impedita di quest'ultimo impugnazione dall'Amministrazione per causa il suo all'obbligo di notificazione.

11. Secondo questo Collegio, difatti, il carattere "impugnatorio" del processo tributario non dovrebbe serio ostacolo all'applicazione costituire poter dell'istituto in parola. Invero, le difficoltà teoriche sono quelle stesse che ha ogni tipo di ordinamento processuale a concepire un accertamento su di una questione pregiudiziale che, senza passare in cosa giudicata, condizioni la definizione di una lite. Sul compatibilità sistematica vale piano della semplicemente rammentare che l'art. 7, comma 5, d.lgs. espressamente ammette una speciale 546 cit. previsione di accertamento incidentale senza efficacia di giudicato e altresì per ellissi ricordare che da lungo tempo la giurisprudenza di questa Corte ritiene possibile un accertamento incidenter tantum di fatti e questioni pregiudicanti il tributo (Cass. sez. un. 8130 del 2003; Cass. sez. trib. n. 27343 del 2005).

12. Sull'appena proposta ricostruzione, all'evidenza, non interferisce il nuovo art. 69 bis d.lgs. n. 546



cit., norma che nella sostanza riproduce la vecchia disciplina della cosiddetta "messa in atti in catasto" quando erano ancora competenti le Commissioni Censuarie e che trova unico scopo in quello di permettere l'esecuzione delle sentenze che decidono su provvedimenti catastali.

- 13. In questa prospettiva la lite, implicando un accertamento sull'imposta, seppur un accertamento incidenter tantum, sarebbe tra quelle "condonabili" ai sensi dell'art. 16 l. n. 289 cit., con il conseguente accoglimento del mezzo di gravame e con assorbimento di ogni altro.
- 14. Per quanto sopra riferito, si rimette la delineata problematica della più ampia interpretazione dell'art.

 19, comma 3, d.lgs. 546 cit., al Primo Presidente di questa Corte, quale questione di massima particolare importanza, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., affinché, ritenuti sussistenti i presupposti di legge, voglia sottoporla alla decisione delle Sezioni Unite.

P.Q.M.

La Corte rimette gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione dei riuniti ricorsi alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del **DEPOSITATO IN CANCELLARI** giorno 23 gennaio 2014

Il Consigliere estensore

Enert is Romeliere

H Funzionario Giudiziario Marcello Balegona H Funzional Marcello B

Il Presidente