Sentenza del 01/07/2020 n. 13388 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, fondato su un unico motivo, avverso la sentenza della CTR del Lazio n. 3426/10/17, depositata il 14.06.2017, con la quale si accoglieva il ricorso con cui (XXXXX) aveva impugnato l'avviso di accertamento catastale avente ad oggetto la rideterminazione del classamento di unita' immobiliare., sito in Roma, via degli S., inserita nella microzona Prati, secondo la procedura di revisione per microzone prevista dalla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335.

I giudici di appello affermavano, infatti, che nella parte motiva dell'atto impugnato non erano state messe in luce le ragioni di fatto e diritto idonee a giustificare la modifica del classamento, mancando un'adeguata ponderazione dei fattori posizionali ed edilizi che avrebbe dovuto essere svolta attraverso l'enucleazione, per singolo" immobile, dei parametri di giudizio che le norme individuano; non reputando sufficiente, ai fini del nuovo classamento, il richiamo, nell'atto opposto, a presunti cambiamenti del tessuto urbano intervenuti nel tempo, i quali, a loro volta, avrebbero prodotto, secondo l'ente finanziario, nell'ambito territoriale in questione una consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare e della connessa redditivita' in misura superiore rispetto alla rivalutazione economica riscontrata in altre zone della citta'.

In particolare, la CTR affermava che l'atto difettava del riferimento alle caratteristiche intrinseche dell'immobile considerato, non essendo al riguardo sufficienti le argomentazioni prive di specificita' incentrate sulle connotazioni delle abitazioni di tipo civile; con la conseguenia che se "l'attribuzione della categoria risultava priva di supporto motivazionale, neppure la classe, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8 attribuita all'immobile poteva essere confermata, tenuto conto che la classe e' inquadrabile nell'ambito della categoria attribuita. Quale specificazione del grado di redditivita', costituendo un tutt'uno inscindibile che deve avere una complessiva coerenza".

La contribuente si e' difesa con controricorso, illustrando le difese anche nella memoria depositata in prossimita' dell'udienza.

Anche l'amministrazione finanziaria ha depositato memoria difensiva.

Il P.G. ha concluso per la declaratoria di inammissibilita' del ricorso ovvero, in subordine, per il rigetto.

ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DI DIRITTO

2. Con un unico motivo, che reca denuncia -violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, nonche' della L. n. 241 del 1990, articolo 3, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), l'Ufficio deduce, in sintesi, che - tenuto conto dei presupposti legali della revisidne di classamento articolata su di "una procedura massiva di revisione parziale" che, in quanto tale, va tenuta distinta dalla "revisione puntuale" (pur) prevista dalla stessa L. n. 311 del 2004, all'articolo 1, comma 336 - la motivazione dell'avviso di accertamento avrebbe dovuto prescindere da specifiche caratteristiche dell'immobile e, in buona sostanza, risolversi negli stessi presupposti delineati dalla disposizione normativa (articolo 1, comma 335, cit.).

3. Nella memoria difensiva, l'amministrazione finanziaria insiste in ordine all'adeguatezza della motivazione della revisione del classamento, rilevando l'adozione - ai fini della determinazione della classe e della categoria - del " parametro comparativo con immobili similari per caratteristiche estrinseche ed intrinseche.

Inoltre, eccepisce la carenza di giurisdizione del giudice ordinario in merito alla valutazione dei presupposti adottati dall'Agenzia ai fini della individuazione della microzona, sostenendo che la questione inerente la qualita' urbana ed ambientale della microzona su cui insiste l'immobile sottoposto a procedimento di revisione della rendita catastale riguarda i presupposti della operazione di "microzonizzazione" del territorio e non si riferisce alla specificita' della singola unita' immobiliare.

4.In via preliminare, deve essere disattesa l'eccezione di carenza di giurisdizione del giudice adito, formulata, peraltro, solo nella memoria difensiva dall'ente finanziario. Cio' in quanto l'esame della Corte, come quella del giudice di merito, concerne l'adeguatezza della motivazione dell'atto di riclassamento della singola unita' immobiliare e, dunque, dell'attribuzione della. nuova rendita catastale.

Esula da detta valutazione, da effettuarsi anche alla luce dell'articolo 7 dello Statuto del Contribuente, l'esame dei presupposti della microzonizzazione, attingendo sia il ricorso originario della contribuente sia la censura proposta con il presente ricorso l'atto di classamento e di attribuzione della nuova rendita catastale della singola unita' immobiliare e non anche gli atti amministrativi generali (che hanno accertato la generale modifica del valore degli immobili presenti nelle microzone comunali, attraverso le procedure previste dai ridetti commi 335- 339 e dalla menzionata determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005):

Ne consegue che resta fuori dal perimetro della giurisdizione amministrativa il ricorso introduttivo riguardante l'impugnazione dell'avviso di accertamento catastale per revisione del classamento e della rendita che e' devoluta alle Commissioni Tributarie quale cognizione riguardo alla mera operazione catastale individuale (v. S.U. n. 7665/2016, richiamate dalla stessa Agenzia).

Solo la controversia sugli atti amministrativi gene'rali esula dalla giurisdizione delle commissioni tributarie, il cui potere di annullamento riguarda soltanto gli atti indicati dal precisato D.Lgs., articolo 19 o a questi assimilabili, e non si estende agli atti amministrativi generali, dei quali

l'articolo 7 dello stesso Decreto Legislativo n. consente soltanto la disapplicazione, ferma restando l'impugnabilita' degli stessi dinanzi al giudice amministrativo.

Quanto agli altri profili evidenziati nelle memorie, con riferimento all'attribuzione della classe e della categoria e della congruita' della motivazione, essi non solo tali da determinare un ripensamento dell'orientamento giurisprudenziale di legittimita' in tema di motivazione dell'avviso di accertamento, come meglio sara' precisato di seguito.

5. Il ricorso e' destituito di fondamento. Nella giurisprudenza di questa Corte e' consolidato l'orientamento, recentemente confermato (v. Cass. n. 3995/2020,. n. 3970/2020, n. 3960/2020; Cass. n. 19810/2019; Cass. n. 22671/2019 e n. 23051/2019, Cass. n. 3112/2019, n. 34657/2019; n. 32546/2019) secondo cui "In tema di estimo catastale, ove il nuovo classamento sia stato adottato d'ufficio ai sensi della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile e' situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato e quello catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, il provvedimento di riclassamento, atteso il carattere diffuso dell'operazione, deve essere adeguatamente motivato in ordine agli elementi (da individuarsi tra quelli indicati nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, come la qualita' urbana del contesto nel quale l'immobile e' inserito, la qualita' ambientale della zona di mercato in cui l'unita' e' situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unita' immobiliare) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento della singola unita' immobiliare, affinche' il contribuente sia posto in condizione di conoscere "ex ante" le ragioni che ne giustificano in concreto l'emanazione"(conf., ex multis,).

Nello stesso senso si e' pronunciata Cass., Sez. 5, Sentenza n. 23046 del 17/09/2019 affermando che "In tema di estimo catastale, la revisione parziale del classamento 3 prevista dalla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, relativa ad unita' immobiliari di proprieta' privata site in microzone comunali per le quali, ai fini dell'applicazione dell'ICI, il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastaleo' si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, ha presupposti diversi dalle fattispecie regolate rispettivamente dalla L. n. 662 del 1996, articolo 3, comma 58, (in tema di classamento non aggiornato o palesemente incongruo), e dalla L. n. 331 del 2004, articolo 1, comma 336, (in tema di immobili non dichiarati o soggetti a variazioni edilizie non denunciate), trattandosi di una revisione correlata a fattori estrinseci di carattere collettivo o generale e non specificamente riguardanti il singolo immobile: ne deriva che il procedimento si divide in due fasi, ovvero quella dell'accertamento e specificazione chiara, precisa e analitica, dei presupposti di fatto che giustificano la cd. riclassificazione di massa, e quella della deduzione e prova dei parametri, dei fattori determinativi e dei criteri per l'applicazione della riclassificazione alla singola unita' immobiliare (o'ssia l'ubicazione dell'unita' immobiliare oggetto di accertamento in una delle cd. microzone anomale)".

Sul piano strettamente motivazionale, si e' anche osservato (Cass. 19810/19 cit.) che:" il coefficiente esplicativo minimo dell'accertamento L. n. 311 del 2004, ex articolo 1, comma 335, non si discosta dai paranietri generali di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 7 e L. n. 241 del 1990,

articolo 3, fermo restando, per la specificita' della materia catastale, il piu' gravoso onere motivazionale in linea generale gravante sull'amministrazione allorquando il riclassamento intervenga d'ufficio, e non a seguito di procedura partecipata Docfa (Cass. 31809/18, 12777/18 ed innumerevoli altre); non basta la sola indicazione del rapporto di scostamento tra i valori medi di catasto e mercato, quando tale indicazione non si associ alla valutazione caso per caso del singolo immobile, con specifico richiamo ai parametri estimativi e classificatori generali, pur sempre operanti, Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, ex articolo 8; fermo restando il richiamo all'elemento puramente "posizionale" (inclusione dell'unita' immobiliare nella microzona omogenea), occorre che l'avviso dia conto pure dell'elemento "edilizio" in ragione della singola unita' immobiliare e del fabbricato che la ricomprende, "non essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona abbiano necessariamente la medesima classe"

Si tratta di orientamento che ribadisce un indirizzo gia' affermatosi (con riguardo sia alla citta' di Roma, sia ad altre citta'), secondo cui (Cass. ord. 6-5 n. 23129/18): "In tema di estimo catastale, quando procede all'attribuzione di ufficio di un nuovo classamento ad un'unita' immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio, a pena di nullita' del provvedimento per difetto di motivazione, deve specificare se tale mutamento e' dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unita' immobiliare in questione, oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unita' immobiliare." (Vedi Cass. n. 32546/2019; Cass. n. 31112/2019; Cass. n. 23046 del 2019; Cass. n. 30532 del 2019; Cass. n. 19810 del 2019; Cass. n. 28076 del 2018; Cass. 23129 del 2018; Cass. n. 16887, n. 17335 e n. 23247 del 2014).

6. La soluzione interpretativa che privilegia una maggiore estensione degli obblighi motivazionali risulta, infatti, l'unica adeguata alle successive indicazioni ermeneutiche fornite dalla Corte costituzionale che, con la sentenza n. 249 del 2017, se da un lato ha affermato che "la scelta fatta dal legislatore con il censurato comma 335 (L. n. 311 del 2004, articolo 1) non presenta profili di irragionevolezza (in quanto) la decisione di operare una revisione del classamento per microzone si basa sul dato che la qualita' del contesto di appartenenza dell'unita' immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene", nello stesso tempo ha evidenziato che "la natura e le modalita' dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, cosi' incidendo sul diverso classamento della singola unita' immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete 5 ragioni che giustificano il provvedimento". Il Giudice delle leggi ha cosi' individuato nell'obbligo di motivazione rigorosa un elemento dirimente e qualificante' ai fini della legittimita' dell'operazione dal - carattere "diffuso", escludendo che tale legittimita' potesse affermarsi in via presuntiva; tale requisito va dunque soddisfatto ex ante, e senza che sia sufficiente la mera possibilita' del contribuente di fornire prova contraria in sede contenziosa" (Cass. n. 19810 del 2019, cit.). Peraltro, la motivazione dell'atto di "riclassamento" non puo' essere integrata dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso (Cass. n: 19810 del 2019, n. 25450 del 2018 e n. 6065 del 2017), ne' il fatto che il contribuente abbia potuto svolgere le proprie difese vale a rendere sufficiente la motivazione, al fine di non legittimare un inammissibile giudizio ex post della sufficienza della motivazione, argomentata

dalla difesa svolta in concreto dal contribuente, piuttosto che un giudizio ex ante basato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa (al riguardo, cfr. cfr. Cass. n. 7056 del 2014; n. 15842 del 2006; n. 23009 del 2009).

Sicche': "il carattere Eurodiffuso dell'operazione comporta che debba essere assolto in maniera rigorosa l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, cosi' da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento". Ha infatti osservato la Corte che: "e' bene ricordare, peraltro, che la natura e le modalita' dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto interessato una determinata microzona, cosi' incidendo sul diverso classamento della singola unita' immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento".

Peraltro, la motivazione dell'atto di "riclassamento" non puo' essere integrata dall'Amministrazione' finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso (Cass. n. 19810 del 2019, n. 25450 del 2018 e n. 6065 del 2017), ne' il fatto che il contribuente abbia potuto svolgere le proprie difese vale a rendere sufficiente la motivazione, al fine di non legittimare un inammissibile giudizio ex post della sufficienza della motivazione, argomentata dalla difesa svolta in concreto dal contribuente, piuttosto che un giudizio ex ante basato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire l'effettivo - esercizio del diritto di difesa (al riguardo, cfr. cfr. Cass. n. 7056 del 2014; n. 15842 del 2006; n. 23009 del 2009).

Sicche': "il carattere Eurodiffuso dell'operazione comporta che debba essere assolto in maniera rigorosa l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, cosi' da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento". Ha infatti osservato la Corte che': "e' bene ricordare, peraltro, che la natura e le modalita' dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, cosi' incidendo sul diverso classamento della singola unita' immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento".

7.Nella fattispecie, la Commissione Tributaria Regionale, nella sentenza qui impugnata, ha fatto buon governo delle norme di riferimento (che risultano in effetti violate dall'amministrazione).

L'avviso di classamento dedotto - con il quale l'amministrazione ha proceduto d'ufficio al mutamento di classamento ai sensi della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui gli immobili sono situati, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali - ricostruisce puntualmente il quadro normativo sul quale si basa (anche per quanto concerne la suddivisione del territorio comunale in microzone e l'effettivo rilevante scostamento dei rapporti medi, catastali e di mercato, considerati dalla legge), ma appare carente nell'indicazione dei

presupposti fattuali della revisione attributiva di maggiore rendita, posto che esso: - riferisce sia della riscontrata consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare della microzona interessata (e relativa redditivita') siccome derivante da interventi di riqualificazione urbana ed edilizia della medesima, sia dello scostamento reddituale degli attuali estimi catastali (sebbene gia' oggetto di revisione negli anni Ã¢EuroË 88-'89) per effetto della progressiva trasformazione urbana e socio-economica riscontrata sul territorio, senza tuttavia specificare in alcun modo in che cosa tali interventi di affermata riqualificazione siano consistiti; - assume quale elemento estimativo prioritario (ma sostanzialmente esclusivo) la circostanza che l'unita' immobiliare oggetto di revisione sia posizionata all'interno della zona censuaria e della microzona descritta e fatta oggetto della riqualificazione del contesto urbano determinante il maggior apprezzamento di mercato, senza tuttavia indicare alcun elemento concernente le caratteristiche assunte dall'unita' in questione e l'incidenza in concreto su di essa esercitata dalla riqualificazione di microzona (lacuna che svuota di contenuto anche il richiamo alla valutazione comparativa con altre unita' di cui si assume apoditticamente la similarita').

8.La gravata sentenza da' conto del difetto di motivazione dell'atto impugnato (Cass., 8 aprile 2019, n. 9770; Cass., 10 dicembre 2018, n. 31829; Cass., 5 novembre 2018, n. 28076; Cass., 2 novembre 2018, n. 28035), rilevando la carenza di quei dati primigeni. ed essenziali del peculiare procedimento valutativo delineato dal comma 335 e dalle fonti normative integrative; apprestandosi da parte del fisco un compendio motivazionale affidato a formule stereotipate e di stile, se non meramente riproduttive di precetti normativi.

9. Il ricorso va dunque respinto.

In considerazione delle antinomie ed oscillazioni, emerse negli orientamenti giurisprudenziali, col progressivo consolidarsi della su richiamata giurisprudenza della Corte, le spese dell'intero, giudizio vanno compensate tra le parti.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del o' contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2012, n. 115, articolo 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte:

- Rigetta il ricorso;

- Compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza