Sentenza del 23/07/2020 n. 15722 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 9887/2/16, depositata il 30.12.2016, la CTR del Lazio respingeva l'appello proposto da (XXXXX) e (XXXXX) nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza di primo grado con la quale veniva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento avente ad oggetto la-revisione parziale del classamento (nella microzona "Roma 3, Trastevere "), ai sensi della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, concernente l'unita' immobiliare, sita in via (XXXXX).

La pronunzia di appello - affermava l'adeguatezza della motivazione dell'avviso impugnato, con riferimento allo scostamento tra valore di mercato dell'immobile e valore catastale, tenuto conto dell'avvenuto espletamento. delle indagini tecniche al fine di verificare i classamenti delle unita' immobiliari della microzona, nonche' del miglioramento del contesto urbano che aveva determinato la revisione della valutazione e della reddittivita' dell'immobile.

Argomentavano i giudici regionali che l'avviso recava la spiegazione che "i classamenti erano rimasti invariati nel tempo, benche' non rappresentassero piu' la redditivita' effettiva, avendo subito nel tempo un incremento superiore a quello riscontrato in altre microzone della citta', anche successivamente alla revisione generale degli estimi riferita al biennio 1988-1989".

I contribuenti ricorrono, sulla base di cinque motivi per la cassazione della sentenza menzionata, illustrati nelle memorie difensive depositate in prossimita' dell'udienza.

L'Agenzia resiste con controricorso, depositando anche memoria difensiva nella quale eccepiva, tra l'altro; la carenza di giurisdizione del giudice ordinario.

Il P.G. ha concluso per l'inammissibilita' dei motivi del ricorso.

ESPOSIZIONE DELLA RAGIONI DI DIRITTO

2. Con la prima censura, si lamenta "contraddittorieta' e carenza assoluta di motivazione della sentenza per omesso esame dei fatti decisivi per il giudizio, quali la denunciata nullita' dell'avviso di accertamento e degli atti presupposti, per difetto di istruttoria ed omessa comunicazione di documenti rilevanti ai fini del riclassamento, nonche' violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335 e 336, in combinato disposto con la L. n. 212 del 2000, articolo 7 e violazione dell'articolo 112 c.p.c. e degli articoli 2697 e 2698 c.c. ex articolo 360 c.p.c., nn. 3) e 5), per erronea ripartizione dell'onere della prova, straripamento di

potere e violazione di legge per inesistenza di delega del Comune di Roma all'Agenzia delle Entrate per la procedura. di revisione".

3. Con la seconda censura si lamenta violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335 e 336, ex articolo 360 c.p.c., nn. 3) e 5), deducendo il travisamento dei presupposti della controversia nonche' l'omessa pronuncia su fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti "per confusione ed equiparazione tra l'ipotetico scostamento significativo tra i classamenti vigenti ed il valore medio di mercato degli immobili nella microzona e la mera evoluzione del mercato immobiliare, per la quale provvedono gli annuali decreti attuativi con il coefficiente di rivalutazione annuale dell'Agenzia delle Entrate".

4. Con il terzo motivo, i ricorrenti lamentano violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335 e 336, ex articolo 360 c.p.c., n. 3) e 5), censurando l'avviso impugnato, in quanto difetta della individuazione degli immobili utilizzati come parametro per la classificazione, con conseguente violazione del diritto di difesa del contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, ex articoli 7 e 10 e della L. n. 241 del 1990, articoli 1, 3 e 18 sui procedimenti amministrativi.

5. Con il quarto mezzo, che prospetta violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, articolo 1 comma 335 e 336, ex articolo 360 c.p.c., nn. 3) e 5), si deduce l'omessa pronuncia su fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti relativamente alla' non omogeneita' ed uniformita' di caratteristiche immobiliari della microzona n. (XXXXX) ed, in particolare, degli 11 immobili di via (XXXXX) e gli altri edifici siti nella stessa microzona ed utilizzati come parametri di raffronto dall'Agenzia.

6. Con il quinto motivo, si deduce violazione dell'articolo 112 c.p.c. per omesso esame di fatti decisivi del giudizio oggetto di discussione, relativamente ai motivi di appello proposti e non esaminati, nonche' motivazione apparente.

7. Con l'ultima censura, proposta in via subordinata al mancato accoglimento dei motivi precedentemente illustrati, i contribuenti denunciano violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 29 e 46, nonche' dell'articolo 273 c.p.c. ex articolo 360 c.p.c., nn. 3) e 5), per la mancata riunione dei procedimenti aventi oggetto identico (accertamento sui medesimi immobili), richiesta dalle parti, nonche' omessa pronuncia su fatto decisivo per il giudizio.

Deducono in proposito che l'accertamento impugnato riguarda un immobile (sub 20) che e' stato oggetto di altro accertamento opposto e conclusosi con sentenza Decreto Legge annullamento dell'atto impositivo. Rispetto a detta allegazione, la CTR ha affermato che "la sentenza prodotta fa riferimento a diversa unita' immobiliare sita in Roma in via (XXXXX) 51; ma che, anche se facesse riferimento alla medesima unita' immobiliare, la sentenza della CTP impugnata con l'appello era stata emessa in epoca precedente a quella di deposito della decisione successiva, con la conseguenza che quest'ultima violerebbe il principio del ne bis in idem".

Assumono i contribuenti che, in realta', la decisione esibita nel giudizio di appello era gia' passata in giudicato.

8. Nelle memorie difensive, 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.

9. In via preliminare, deve essere disattesa l'eccezione di carenza di giurisdizione del giudice adito, formulata, peraltro, solo nelle memorie difensive 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 dal ridetto comma 335 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, e dunque a questa Corte (v. S.U. n. 7665/2016, richiamate dalla stessa Agenzia).

Solo la controversia sugli atti amministrativi generali esula dalla giurisdizione delle commissioni tributarie, il cui potere di annullamento riguarda soltanto gli atti indicati dal precitato D.Lgs., articolo 19, o a questi assimilabili, e non si estende agli atti amministrativi generali, dei quali lo stesso D.Lgs., articolo 7, consente soltanto la disapplicazione, ferma restando l'impugnabilita' degli stessi dinanzi al giudice amministrativo.

Quanto agli altri profili evidenziati nella memoria, 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.

10. Il terzo ed il quarto motivo sono fondati, assorbiti gli altri.

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 cfre 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 die "In tema di estimo catastale, la revisione parziale del classamento (XXXX) 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 catastale 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 (ossia 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 ai sensi della L. n. 311 del 2004, ex articolo 1, comma 335, non si discosta dai parametri generali di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 7 ed alla 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, ai sensi del 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).

11. 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 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 "diffuso" 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".

12. Nella fattispecie, non puo' dirsi che la commissione tributaria regionale, nella sentenza qui impugnata, abbia fatto buon governo delle norme di riferimento - (che risultano in effetti violate).

L'avviso di classamento dedotto - con il quale l'amministrazione abbia 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-Ã¢EuroË 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 (aia 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').

La gravata sentenza non 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), omettendo di rilevare 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 accolto, con riferimento al terzo ed al quarto motivo, assorbiti gli altri, con conseguente cassazione della sentenza impugnata.

Poiche' non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la o' decisione nel merito ex articolo 384 c.p.c., mediante l'accoglimento del ricorso introduttivo della

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

P.Q.M.

La Corte:

Con riferimento al terzo e quarto motivo, assorbiti gli altri:

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente;

- Compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza