Sentenza del 29/10/2020 n. 23869 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

(XXXXX) ha impugnato davanti alla CTP di Roma un avviso di accertamento catastale con il quale l'Agenzia delle Entrate, Ufficio provinciale di Roma, Territorio, aveva rettificato la rendita catastale di tre immobili di sua proprieta'.

La CTP di Roma, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 23301/1/15, ha respinto il ricorso.

(XXXXX) ha proposto appello.

La CTR di Roma, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 7532/7/2017, ha accolto il gravame.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un motivo.

Il contribuente e' rimasto intimato.

1. Con un unico motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, nonche' della L. n. 241 del 1990, articolo 3 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 1142 del 1949, articolo 61 poiche' la CTR avrebbe errato nel ritenere insufficiente la motivazione dell'atto di accertamento del nuovo classamento.

La doglianza e' infondata.

L'atto di classamento delle unita' immobiliari a destinazione ordinaria consiste nella collocazione di ogni singola unita' in una data categoria e in una specifica classe, in base alle quali e' attribuita la rendita (articolo 61 del Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 1142 del 1949, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articoli 8 e 9).

La categoria e la classe sono, quindi, i due distinti segmenti dell'unitaria operazione del classamento.

La categoria e' assegnata in considerazione della normale destinazione funzionale dell'unita' immobiliare, tenuto conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali (del Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, comma 2).

La classe, invece, che rappresenta il livello reddituale ordinario ritraibile dall'unita' immobiliare nell'ambito del mercato edilizio della microzona, e' attribuita non solo in base alle caratteristiche edilizie dell'unita' immobiliare, o del fabbricato che la comprende, ma anche in ragione della qualita' urbana e ambientale della microzona ove l'unita' immobiliare e' ubicata, dovendosi intendere per qualita' urbana il livello delle infrastrutture e dei servizi e per qualita' ambientale il livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici ancorche' determinati dall'attivita' umana (Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, comma 3).

Nelle procedure valutative, compiute ai fini del classamento delle unita' immobiliari a destinazione ordinaria e del suo aggiornamento su basi automatiche, la qualita' urbana ed ambientale e le caratteristiche edilizie sopra richiamate sono espresse attraverso il "fattore posizionale" e il "fattore edilizio" i quali, espressi in appropriate scale di misura, concorrono alla identificazione del parametro globale d'apprezzamento del livello reddituale per metro quadrato della superficie catastale dell'unita' immobiliare (Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, commi 5 e 8).

Il "fattore edilizio" e' il parametro rappresentativo dei seguenti caratteri distintivi del fabbricato e dell'unita' immobiliare (Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, comma 7):

a) dimensione e tipologia;

b) destinazione funzionale;

c) epoca di costruzione;

d) struttura e dotazione impiantistica;

e) qualita' e stato edilizio;

f) pertinenze comuni ed esclusive;

g) livello di piano.

Il "fattore posizionale" e', invece, il parametro rappresentativo dei caratteri della microzona, nonche' dello stato e della qualita' dei luoghi circostanti il fabbricato, con particolare riferimento a quelli aventi destinazione pubblica, sempreche' siano permanenti e significativi ai fini del classamento (Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, comma 7).

Per microzona si intende una porzione del territorio comunale, talvolta coincidente con l'intero Comune, che presenta omogeneita' nei caratteri di posizione, in quelli urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonche' nella dotazione dei servizi e infrastrutture urbane. In ciascuna microzona le unita' immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti (Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 2).

Il legislatore e' intervenuto piu' volte, nel tentativo di realizzare una riforma del catasto, al fine di eliminare o, quanto meno, di contenere, le sperequazioni impositive derivanti dallo squilibrio, per alcuni immobili, tra i valori catastali riferiti ad anni risalenti e i valori di mercato attuali, accresciuti notevolmente dalla collocazione in un mutato sistema economico-culturale dell'assetto urbano.

Sono stati cosi' previsti dei meccanismi che hanno consentito di effettuare, in presenza di specifici presupposti e condizioni, degli interventi correttivi di portata generalizzata e hanno sollecitato l'Amministrazione finanziaria a procedere a delle verifiche massive.

Possono, in particolare, individuarsi tre ipotesi di revisione del classamento su iniziativa dell'Amministrazione comunale.

La prima e' prevista dalla L. n. 662 del 1996, articolo 3, secondo il quale il Comune puo' chiedere l'intervento dell'Agenzia delle Entrate per ottenere la revisione del classamento di un immobile, quando il medesimo classamento risulti non aggiornato o palesemente incongruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche.

La seconda, disciplinata dalla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 336, e' relativa al classamento di immobili che non siano stati dichiarati o che abbiano subito variazioni edilizie non denunziate.

La terza e' quella che interessa il presente giudizio ed e' regolata dalla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, il quale stabilisce che "La revisione parziale del classamento delle unita' immobiliari di proprieta' privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, e' richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio".

Nella stessa disposizione si legge che "Per i calcoli di cui al precedente periodo, il valore medio di mercato e' aggiornato secondo le modalita' stabilite con il provvedimento di cui al comma 339. L'Agenzia del territorio, esaminata la richiesta del comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima".

In applicazione di quanto appena riportato, e' stata adottata la determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005 (G.U. n. 40 del 18 febbraio 2005), che ha provveduto a stabilire le modalita' di aggiornamento del valore medio di mercato e a individuare la soglia minima di significativita' dello scostamento tra il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale, rispetto all'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali (pari al 35%, eventualmente innalzabile da ciascun Comune).

Le tre ipotesi di revisione del classamento appena richiamate sono tra loro distinte ed hanno presupposti, condizioni e procedure diverse.

In particolare, mentre le prime due dipendono da fattori intrinseci specificamente riguardanti il singolo immobile considerato, la terza, che e' quella che qui viene in esame, prevede, invece, un riclassamento dovuto, in via principale, a fattori estrinseci che concernono l'intera macroarea e si riflettono sul fattore posizionale della singola unita' immobiliare.

La revisione del classamento disciplinato dalla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, si inserisce, quindi, in un fenomeno massivo, che riguarda la zona a cui appartiene il bene, incidendo conseguentemente sul valore di quest'ultimo.

L'attribuzione d'ufficio di un nuovo classamento impone, pero', all'Amministrazione di specificare in modo chiaro, nell'avviso di accertamento, le ragioni della modifica, senza alcuna possibilita' per l'Agenzia delle entrate di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto, nell'evidente fine di delimitare l'oggetto dell'eventuale giudizio contenzioso. Tale principio, fissato in considerazione delle incertezze proprie del sistema catastale italiano, che non detta una specifica definizione normativa delle categorie e delle classi catastali, e' stato affermato per consentire al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione ed approntare le consequenziali difese, e per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso (Cass., Sez. 5, n. 22900 del 29 settembre 2017).

In particolare, quando e' operato il mutamento della rendita ai sensi della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, la ragione giustificativa della revisione non e' la mera evoluzione del mercato immobiliare ne' la richiesta di adeguamento del Comune, bensi' l'accertamento di una peculiare modifica nel valore degli immobili presenti nella microzona, posto che, come si evince dalla norma, l'intervento e' possibile nelle microzone per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale si discosti significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali.

La disposizione e' stata posta al vaglio della Corte costituzionale, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimita' costituzionale, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost. (Corte Cost., n. 249 del 1 dicembre 2017),

Essa ha ricordato che la rendita catastale non costituisce di per se' un presupposto d'imposta - e, pertanto, non e' direttamente prospettabile, in riferimento ad essa, una questione collegata al parametro dell'articolo 53 Cost. - ma i criteri per la determinazione delle tariffe di estimo e delle rendite catastali, ove non ispirati a principi di ragionevolezza, possono porre le premesse per l'incostituzionalita' delle singole imposte che su di essi si fondino. La capacita' contributiva, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta e' collegata, puo', infatti, essere ricavata da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalita', sotto il profilo della palese arbitrarieta' e manifesta irragionevolezza.

La stessa Corte costituzionale ha cosi' evidenziato che 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, tanto che il "fattore posizionale" gia' costituisce una delle voci prese in

considerazione dal sistema catastale in generale. Puo' ritenersi, quindi, non irragionevole che l'accertamento di una modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona abbia una ricaduta sulla rendita catastale della singola unita' immobiliare. Il conseguente adeguamento, proprio perche' espressione di una accresciuta capacita' contributiva, e' volto, in sostanza, ad eliminare una sperequazione esistente a livello impositivo.

La finalita' perequativa si realizza attraverso un riallineamento tra le varie microzone, quando ve ne siano alcune in cui il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale si discosta significativamente (e cioe' per piu' del 35%, salva maggiore determinazione comunale) dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle altre microzone.

La revisione e', in altre parole, finalizzata a ridurre lo scarto tra valore di mercato e valore catastale delle unita' immobiliari nelle microzone in cui esso e' maggiore del 35% rispetto al rapporto tra valore di mercato e valore catastale mediamente presente sul territorio comunale. Le rendite catastali delle unita' immobiliari comprese nella microzona "anomala" possono, dunque, essere aumentate in misura percentualmente corrispondente a quella necessaria e sufficiente a rendere il rapporto tra il valore medio di mercato ed il valore medio catastale delle unita' immobiliari della microzona non superiore al 35% rispetto a quello, analogo, relativo all'insieme delle microzone comunali.

Da quanto appena evidenziato emerge con chiarezza che, nelle ipotesi in esame, la revisione del classamento delle singole unita' immobiliari e' espressione della specifica (ed esclusiva) valorizzazione del "fattore posizionale", con finalita' chiaramente perequative.

Cio' non toglie che, una volta ritenuti sussistenti i presupposti per procedere alla revisione parziale ai sensi della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, i singoli atti attributivi delle nuove rendite catastali debbano valutare, ed esplicitare, le ragioni della revisione del classamento con riferimento alla specifica unita' immobiliare revisionata, in base a regole che, in assenza di diverse disposizioni, non possono che essere quelle generali, previste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8 (cosi' da ultimo Cass., Sez. 5, n. 19810 del 23 luglio 2019; si veda anche Cass., Sez. 6-5, n. 4712 del 9 marzo 2015).

Se, dunque, in ragione dei menzionati presupposti, secondo una scelta legislativa considerata ragionevole dalla stessa Corte costituzionale, la revisione del classamento delle unita' immobiliari e' correlata ad uno solo dei suoi criteri determinativi (il fattore posizionale), degli altri criteri previsti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, e, in particolare, del fattore edilizio, deve tenersi conto ai fini della determinazione della nuova classe e della conseguente rendita catastale spettante alle singole unita' immobiliari.

In conclusione, se l'Amministrazione intende procedere alla revisione del classamento ai sensi della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, deve seguire un iter scomponibile, sul piano funzionale, in due fasi.

Nella prima fase, ha l'onere di accertare i presupposti di fatto che legittimano la cd. riclassificazione di massa.

Nella seconda, essa deve individuare ed applicare i parametri, i fattori determinativi ed i criteri di riclassificazione della singola unita' immobiliare.

In particolare, la L. n. 212 del 2000, articolo 7 richiede di indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'amministrazione", al fine di consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa e di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa (ex multis Cass., Sez. 5, n. 14987 dell'8 giugno 2018; Cass., Sez. 5, n. 12777 del 23 maggio 2018; Cass., Sez. 6-5, n. 25037 del 23 ottobre 2017).

Nel rispetto di tale obbligo motivazionale, la revisione del classamento, ai sensi della L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, impone all'Amministrazione finanziaria di specificare in modo chiaro nell'avviso di accertamento le ragioni della modifica effettuata con riferimento ad entrambe le fasi valutative appena menzionate.

La stessa Corte costituzionale, nella pronuncia sopra richiamata, ha evidenziato che la natura e le modalita' della revisione del classamento, prevista dalla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335, impongono di enfatizzare l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che determinano il diverso classamento della singola unita' immobiliare, aggiungendo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione (che riguarda tutti gli immobili di una determinata microarea), detto obbligo deve essere assolto in maniera rigorosa, in modo da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano l'adozione del provvedimento nei suoi confronti (Cass., Sez. 5, n. 19810 del 23 luglio 2019).

Con riferimento alla prima fase della valutazione non puo', dunque, ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento in termini sintetici e, quindi, generici, al rapporto tra valore di mercato e valore catastale nella microzona, considerata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali e al relativo scostamento, oltre che ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, senza specificare le fonti, i modi, i tempi e i criteri con cui questi dati sono ricavati ed elaborati.

L'Amministrazione e' anche tenuta ad indicare in modo dettagliato quali siano stati gli interventi e le trasformazioni urbane che hanno portato l'area alla riqualificazione, non essendo sufficiente fare richiamo ad espressioni di stile o a generici fatti notori del tutto avulsi dalla situazione concreta.

Questa corte ha di recente esemplificato con chiarezza i requisiti, in questa prima fase di valutazione, di un'adeguata motivazione dell'atto di accertamento catastale (Cass., Sez. 5, n. 23046 del 17 settembre 2019).

Per quanto riguarda, ad esempio, il parametro costituito dal valore medio di mercato delle unita' immobiliari comprese nella singola microzona, e' necessario che l'Amministrazione specifichi e documenti con precisione quali dati siano stati utilizzati e in quale modo siano state effettuate rilevazione ed elaborazione degli stessi per determinare tale valore medio. Come non e' sufficiente il mero richiamo ai termini generici impiegati dalla norma, neppure basta la mera indicazione in cifra dei risultati, essendo necessario, invece, dare conto in modo chiaro e

specifico dei metodi con cui sono stati ottenuti tali risultati, dei criteri impiegati e delle tecniche statistiche applicate, oltre che della attendibilita' dei dati di fatto sui quali si e' basata l'elaborazione statistica. Qualora, poi, ai fini dell'individuazione del valore medio di mercato della singola microzona, si sia fatto ricorso oltre che alla rilevazione documentata dei dati reali, quali i prezzi delle compravendite e delle locazioni, anche (oppure in luogo ovvero in aggiunta e integrazione di essi) a fattori indiziari e inferenziali (urbanistici, ambientali o simili ovvero riguardanti le variazioni delle preferenze della clientela), dai quali siano stati inferiti componenti di maggior valorizzazione economica delle unita' immobiliari comprese nella microzona, allora l'amministrazione deve specificare con precisione e provare la sussistenza e l'efficacia di tali condizioni fattuali, oltre che la correttezza del metodo inferenziale adottato.

In sintesi, per la correttezza della revisione in parola e' necessario che siano esattamente identificati, calcolati, rilevati ed elaborati i quattro parametri prescritti dalla norma e cioe':

il valore medio di mercato della microzona (per mq);

il valore catastale medio della microzona;

il valore di mercato medio per l'insieme di tutte le microzone;

il valore catastale medio per l'insieme di tutte le microzone.

In particolare, per questi due ultimi parametri occorre che sia specificato se la media dei valori di mercato e catastali per la generalita' degli immobili del territorio comunale sia stata effettuata sulla base dei valori delle singole unita' immobiliari ovvero facendo la media dei valori medi delle singole microzone. In questa seconda ipotesi, infatti, il metodo sarebbe erroneo se attuato senza i necessari meccanismi di correzione, data la diversa composizione quantitativa delle singole microzone ed i conseguenti ovvi effetti distorsivi.

Allo stesso modo, occorre che siano precisati i criteri in base ai quali e' stato operato il rapporto tra valori catastali e valori di mercato: posto che i primi fanno riferimento ai vani ed i secondi ai metri quadri di superficie, il rapporto tra due misure cosi' disomogenee ha bisogno di essere in qualche modo corretto, dovendosi dare conto di come cio' sia stato fatto.

Infine, vanno indicate la data alla quale si riferisce la rilevazione della media dei valori medi catastali e quella della rilevazione della media dei valori di mercato. Senza una piena coincidenza delle date di rilevazione le comparazioni tra zona e zona ipotizzate dalla norma non hanno, infatti, alcun senso e la mancata specificazione dell'anno di riferimento impedisce al contribuente di effettuare il controllo dell'informazione fornita e di svolgere al riguardo le sue difese.

Anche con riferimento alla seconda fase della valutazione, atteso il carattere diffuso dell'operazione, l'avviso di accertamento deve essere adeguatamente motivato in ordine agli elementi che, in concreto, hanno inciso sulla revisione in relazione al singolo immobile.

Si deve tenere presente che, come sopra evidenziato, la revisione serve a riallineare la microzona "anomala" alle altre mediante la rideterminazione delle rendite catastali delle singole unita'

immobiliari, in essa situate, che abbiano risentito del significativo aumento di valore della microzona di appartenenza.

Devono, pertanto, essere spiegate le ragioni in forza delle quali si sia prodotta una ricaduta (e in quali termini di classamento e di rendita catastale) sulla specifica unita' immobiliare oggetto di riclassa mento.

Ovviamente va illustrato pure il metodo utilizzato nell'intervento perequativo, mediante l'indicazione delle operazioni compiute e dei dati utilizzati (Cass., Sez. 5, n. 23046 del 17 settembre 2019), restando inteso che, essendo operanti i criteri di classamento indicati nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998, articolo 8, in motivazione si deve dare conto del loro impiego (Cass., Sez. 5, n. 19810 del 23 luglio 2019, ove la S.C. ha annullato la decisione impugnata proprio perche' aveva ritenuto adeguatamente motivato il provvedimento di classamento, anche se faceva riferimento solo al rapporto di scostamento, alla microzona ed alle sue caratteristiche, indistintamente individuate, senza ne' specificare i vantaggi concretamente ritraibili dai singoli immobili rispetto al miglioramento del servizio di trasporto pubblico ed alla qualita' del contesto urbano ne' effettuare indicazioni analitiche relative alle singole unita' immobiliari oggetto di variazione).

Nel caso di specie, la CTR ha correttamente rilevato che l'accertamento oggetto di causa era stato fondato solamente sul significativo scostamento tra vecchie rendite catastali e valore di mercato della microzona, senza che fossero state prese in considerazione le specifiche caratteristiche degli immobili in esame che avevano portato alla revisione catastale.

In pratica, il giudice di appello ha annullato l'accertamento perche' basato solo sullo scostamento di cui alla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 335.

Al contrario, il provvedimento di riclassamento doveva fare riferimento non solo, in maniera generica, al rapporto tra valore di mercato e valore catastale nella microzona, considerata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali e al relativo scostamento, oltre che ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, ma pure precisare le fonti, i modi, i tempi e i criteri con cui questi dati erano stati ricavati ed elaborati.

Neppure risulta che la P.A. abbia indicato in modo dettagliato quali siano stati gli interventi e le trasformazioni urbane che hanno portato l'area alla riqualificazione.

Puo' affermarsi, allora, che manca una vera motivazione quantomeno in ordine alla seconda fase della valutazione, se non pure alla prima, che l'Amministrazione e' chiamata ad effettuare, mediante esplicitazione degli elementi concreti in forza dei quali, per le caratteristiche proprie del cespite, l'incremento di valore della microzona ha comportato pure un aumento di valore della res, nella specifica misura determinata.

2. Il ricorso e', quindi, respinto.

Alcuna statuizione va emessa in ordine alle spese di lite, alla luce della condotta processuale del contribuente, rimasto intimato.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza