# Sentenza del 13/10/2022 n. 29995 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

A.A. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 2 maggio 2017 n. 2387/09/2017, che, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per rettifica di classamento catastale di un immobile sito in (---) (microzona n. (---) - Centro Storico), posto al piano secondo e censito in catasto con la particella (---) del folio (---), ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma l'8 febbraio 2016 n. 2415/26/2016, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, valutando che l'atto impositivo fosse stato congruamente motivato anche in relazione alla collocazione dell'immobile nella microzona di riferimento. Il ricorso è affidato a sette motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del ricorso. Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DI RICORSO. 1. Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 33, commi 1 e 2 e artt. 34 e 35 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di provvedere sull'istanza di trattazione dell'appello in pubblica udienza, così pregiudicando il contribuente nell'esercizio del diritto di difesa con riguardo, oltre che alla privazione di una fase processuale, alla preclusione della deduzione di difese o eccezioni in ordine alla mancata costituzione in giudizio dell'amministrazione finanziaria, nonchè di verbalizzare la relazione del componente all'uopo designato in camera di consiglio, così impedendo agli altri componenti del collegio di conoscere i fatti di causa prima della deliberazione ed adottando una decisione sostanzialmente monocratica.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione degli artt. 112 e 276 c.p.c., nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 35 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stata deciso l'appello dal giudice di secondo grado senza alcun riferimento ai motivi di gravame (in particolare, l'inadeguatezza della decisione di prime cure sulla falsariga di una memoria tardivamente proposta dall'amministrazione finanziaria - rispetto ai motivi opposti alla rettifica della rendita catastale, la violazione del contraddittorio endo-procedimentale, la carenza di sopralluogo, la reale potenzialità residenziale dell'immobile rispetto alla situazione di degrado del contesto sociale circostante, la carenza di riferimenti fattuali circa la sovrapponibilità all'immobile riclassificato dei dati applicati alla microzona di riferimento) e con il rilievo ufficioso di questioni estranee al dibattito difensivo (in particolare, la esclusione della natura di atto

impositivo dell'accertamento della rendita catastale e l'affermazione della legittimità di quest'ultimo sulla base di norme non invocate dall'amministrazione finanziaria).

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione degli artt. 113 e 116 c.p.c. e art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione inesistente, illogica e per relazione non esplicitata.

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione della L. 7 luglio 2000, n. 212, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'avviso di accertamento per rettifica di classamento catastale fosse adeguatamente motivato in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni di diritto della pretesa tributaria.

5. Con il quinto motivo, si denuncia "omesso esame di punti decisivi e controversi sulla norma applicata per la determinazione della nuova rendita; violazione comma 336 (motivazione revisione rendite catasto urbano) della L. n. 311 del 2014, art. 1; violazione art. 2 (delega riordino catasto) L. n. 23 del 2014, in riferimento al D.Lgs. 7 dicembre 2014, n. 198, art. 14 (commissioni censuarie), comma 2, lett. b", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non essere stato tenuto in conto dal giudice di secondo grado che la fattispecie era riconducibile alla L. 30 dicembre 2014, n. 311 art. 1, comma 335.

6. Con il sesto motivo, si denuncia violazione dell'art. 111 Cost., commi 1 e 2, in riferimento al D.Lgs. 31 dicembre 1992, art. 24, comma 3, (verosimilmente) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stata omessa dal giudice di secondo grado ogni decisione sullo stralcio della memoria tardivamente depositata da controparte nel giudizio di primo grado e sull'assegnazione di un termine per motivi aggiunti in relazione alla documentazione depositata oltre il termine di legge.

7. Con il settimo motivo, si denuncia violazione degli artt. 91 e 92 c.p.c., del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stata pronunziata dal giudice di secondo grado la condanna alla rifusione delle spese del giudizio di primo grado e la compensazione delle spese del giudizio di secondo grado, nonostante il mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale dopo la proposizione del ricorso originario del contribuente.

Motivi della decisione

1. Applicando il principio della "ragione più liquida" e derogando all'ordine di prospettazione dei motivi nel ricorso per cassazione, si deve esaminare con precedenza il quarto motivo, che investe la questione dell'adeguatezza motivazionale dell'atto impositivo.

1.1 Invero, secondo il principio della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e::sostituisca il profilo dell'evidenza a

quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 c.p.c. (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. 6-5, 22 agosto 2017, n. 20250; Cass., Sez. 5, 3 ottobre 2018, n. 24061; Cass., Sez. 5, 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5, 7 ottobre 2020, n. 27989; Cass., Sez. 5, 19 luglio 2021., n. 20639; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2021, n. 40734; Cass., Sez. 5, 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2021, n. 35219; Cass., Sez. 5, 29 dicembre 2021, n. 41841; Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 522; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2022, n. 1149).

1.2 Ciò posto, il quarto motivo è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

1.3 L'atto tributario del classamento delle unità immobiliari a destinazione ordinaria consiste nel collocare ogni singola unità in una data categoria e in una data classe, in base alle quali attribuire la rendita (D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, art. 61 e del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 8); categoria e classe costituiscono quindi i due distinti segmenti dell'unitaria operazione del classamento. Ai sensi del D.P.R. 23 marzo 1938, n. 138, art. 8, commi 2 e 3, la categoria viene assegnata sulla base della normale destinazione funzionale dell'unità immobiliare, tenuto conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali, mentre la classe, rappresentativa del livello reddituale ordinario ritraibile nell'ambito del mercato edilizio della microzona, dipende dalla qualità urbana ed ambientale della microzona in cui l'unità è ubicata, nonchè dalle caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la comprende. Viene anche precisato che, per qualità urbana della microzona, si intende il livello delle infrastrutture e dei servizi e, per qualità ambientale, il livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici ancorchè determinati dall'attività umana. Ai fini della individuazione dell'esatto valore reddituale dell'immobile, indispensabile per l'attribuzione della classe, rileva sia il fattore posizionale, determinato dalla collocazione in una microzona e dalla qualità dei luoghi circostanti, sia il fattore edilizio, desumibile dai parametri distintivi del fabbricato e della singola unità immobiliare, quali dimensione e tipologia, destinazione funzionale, epoca di costruzione, dotazione impiantistica, qualità e stato edilizio, pertinenze comuni ed esclusive, livello di piano (D.P.R. 23 marzo 1938, n. 138, art. 8, commi 6, 7 e 8). L'atto di classamento va necessariamente motivato e l'obbligo motivazionale deve soddisfare il principio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 (c.d. "Statuto del contribuente"), che a sua volta richiama la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 secondo cui l'Amministrazione Finanziaria è tenuta ad indicare nei suoi atti "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione".

1.4 In tema di estimo catastale, l'obbligo di motivazione a carico dell'amministrazione finanziaria si atteggia diversamente, a seconda che la stessa operi d'iniziativa o su sollecitazione del contribuente. La costituzione di nuovi immobili avvenuta per edificazione urbana o per una variazione nello stato degli immobili urbani, che influisce sul classamento o sulla consistenza (fusione o frazionamento, cambio di destinazione, nuova distribuzione degli Spa zi interni, ecc.) deve essere dichiarata in catasto. La dichiarazione, a carico degli intestatari dell'immobile, avviene con la presentazione all'Agenzia del Territorio (con decorrenza dall'1 dicembre 2012, in virtù del D.L. 6 luglio 2012, n. 9, art. 23-quater convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 135, all'Agenzia delle Entrate) competente di un atto di aggiornamento predisposto da un professionista tecnico abilitato (architetti, dottori agronomi e forestali, geometri, ingegneri, periti agrari e periti edili), attivando la procedura cd. "DOCFA"; a fronte di tali dichiarazioni

l'ufficio può quindi effettuare i dovuti controlli e attivare eventuali rettifiche d'ufficio, che vanno notificate ai soggetti intestatari.

1.5 Nell'ipotesi in cui l'avviso di classamento consegua ad un'iniziativa del contribuente, questa Corte ha più volte ribadito che, in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. procedura "DOCFA", l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'ufficio e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (tra le tante: Cass., Sez. 6-5, 16 giugno 2016, n. 12497; Cass., Sez. 5, 23 maggio 2018, n. 12777; Cass., Sez. 6-5, 7 dicembre 2018, n. 31809; Cass., Sez. 6-5, 23 febbraio 2021, n. 4807; Cass., Sez. 5, 24 febbraio 2021, n. 4955).

1.6 L'obbligo di motivazione assume una connotazione più ampia anche quando l'Agenzia del Territorio (ora, l'Agenzia delle Entrate) muta d'ufficio il classamento ad un'unità immobiliare che ne risulti già munita; in tal caso la dilatazione della componente motivazionale si giustifica per il fatto che, andando ad incidere su valutazioni che si presumono già verificate in termini di congruità, è necessario mettere in evidenza gli elementi di discontinuità che ne legittimano la variazione. Costituisce, infatti, altro orientamento consolidato quello secondo cui, in tema di estimo catastale, quando procede all'attribuzione d'ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio (ora, l'Agenzia delle Entrate), a pena di nullità del provvedimento per difetto di motivazione, deve specificare se tale mutamento è dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unità immobiliare in questione, oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare. L'Agenzia dei Territorio (ora, l'Agenzia delle Entrate) dovrà indicare, nel primo caso, le trasformazioni edilizie intervenute, e nel secondo caso l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano. Tali specificazioni e indicazioni, infatti, sono necessarie per rendere possibile al contribuente di conoscere i presupposti del riclassamento, di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento e di approntare le proprie difese con piena cognizione di causa, nonchè per impedire all'amministrazione finanziaria, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate (tra le tante: Cass., Sez. 6-5, 25 luglio 2012, n. 13174; Cass., Sez. 6"-5, 14 novembre 2012, n. 19949; Cass., Sez. 5", 20 settembre 2013, n. 21532; Cass., Sez. 5, 30 luglio 2014, n. 17328; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34603; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6867; Cass., Sez. 6-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218).

1.7 Il legislatore è intervenuto più volte in materia, nel tentativo di realizzare una riforma del catasto che consentisse 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, dunque, previsti dei meccanismi che

consentissero di effettuare, in presenza di specifici presupposti e condizioni, degli interventi correttivi di portata generalizzata, sollecitando in tal modo l'amministrazione finanziaria a procedere a delle verifiche c.d. massive. In relazione al contenuto minimo della motivazione di tali atti di riclassamento, di immobili quindi già muniti di rendita catastale, ma oggetto di rettifica per iniziativa dell'amministrazione finanziaria, questa Corte ha posto i seguenti principi: a) se il nuovo classamento è stato adottato, ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali, l'atto deve indicare la specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo scostamento; b) se la variazione è stata effettuata ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unita immobiliare, l'atto deve recare l'analitica indicazione di tali trasformazioni; c) nell'ipotesi di riclassificazione avvenuta ai sensi della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58, l'atto deve precisare a quale presupposto - il non aggiornamento del classamento ovvero la palese incongruità rispetto a fabbricati similari - la modifica debba essere associata, specificamente individuando, nella seconda ipotesi, i fabbricati, il loro classamento e le caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento (ex plurimis: Cass., Sez. 6-5, 13 novembre 2012, n. 19820; Cass., Sez. 6-5, 8 marzo 2013, n. 5784; Cass., Sez. 6-5, 6 maggio 2013, n. 10489; Cass., Sez. 5, 16 gennaio 2015, n. 697; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34603; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6867; Cass., Sez. 6-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218).

1.8 Giova anche evidenziare che la motivazione dell'atto di "riclassamento" non può essere integrata dall'amministrazione finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso (da ultime: Cass., Sez. 6-5, 21 maggio 2018, n. 12400; Cass., Sez. 5, 12 ottobre 2018, n. 25450), nè 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.

La giurisprudenza di questa Corte ha, infatti, affermato che l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (tra le tante: Cass., Sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7056; Cass., Sez. 5, 9 luglio 2014, n. 15633; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2014, n. 22003; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34603; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6867; Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2021, n. 28819; Cass., Sez. 6-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218).

1.9 Tanto premesso, nella specie è pacifico che l'amministrazione finanziaria abbia proceduto d'ufficio al mutamento di classamento ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 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 commerciale ed il valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali. In queste ipotesi, la ragione giustificativa del mutamento di rendita non è la mera evoluzione del mercato immobiliare, nè la mera richiesta del Comune, bensì l'accertamento di una modifica nel valore degli immobili presenti nella microzona, attraverso le procedure previste dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 339, ed elaborate con la determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005 (G.U. del 18 febbraio 2005 n. 40), cui sono allegate le linee guida definite con il concorso delle autonomie locali. Secondo il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 2, comma 1, la microzona è una porzione del territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonchè nella dotazione dei servizi e infrastrutture urbane; in ciascuna microzona si presume che le unità immobiliari siano uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalente. Questo peculiare strumento, come si è già evidenziato, ha già superato il vaglio di legittimità costituzionale; la Corte Costituzionale, con la sentenza depositata 11 dicembre 2017 n. 249, ha, infatti, ritenuto non irragionevole la scelta fatta dal legislatore di consentire una revisione del classamento per microzone, in quanto basata sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene, tanto che il fattore posizionale già costituisce una delle voci prese in considerazione dal sistema catastale in generale. La modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona ha una indubbia ricaduta sulla rendita catastale ed il conseguente adeguamento, in presenza di un'accresciuta capacità contributiva, mira ad eliminare una sperequazione a livello impositivo.

1.10 Posta la legittimità dello strumento in generale, se ne impone tuttavia un corretto utilizzo, che a giudizio di questa Corte non può prescindere da un'adeguata valutazione, caso per caso, del singolo immobile, oggetto di riclassificazione. Poichè non è sufficiente il rispetto dei criteri generali previsti dalla norma, ma si richiede che l'attribuzione della nuova rendita venga contestualizzata in riferimento alle singole unità immobiliari, anche gli oneri motivazionali devono adeguarsi ad esigenze di concretezza e di analiticità, senza che possa ritenersi sufficiente una motivazione standardizzata, applicata indistintamente, che si limiti a richiamare i presupposti normativi in modo assertivo.

Ebbene, con riferimento a tale specifica ipotesi questa Corte ha ripetutamente affermato, in relazione a contenziosi sorti in conseguenza di applicazioni fatte in diversi Comuni, che, in tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, nell'ambito di una revisione parziale dei parametri della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento ai suddetti parametri di legge ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, allorchè da questi ultimi non siano evincibili gli elementi (come la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, esigendosi che

detto obbligo motivazionale sia assolto in maniera rigorosa in modo che il contribuente sia posto in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento, avente carattere "diffuso" (tra le tante: Cass., Sez. 6A-5, 17 febbraio 2015, n. 3156; Cass., Sez. 6A-5, 21 giugno 2018, n. 3156; Cass., Sez. 6A-5, 26 settembre 2018, n. 23129; Cass., Sez. 6A-5, 2 novembre 2018, n. 28035; Cass., Sez. 6A-5, 5 novembre 2018, n. 28076; Cass., Sez. 6A-5, 8 aprile 2019, n. 9770; Cass., Sez. 5A, 30 dicembre 2019, n. 34603; Cass., Sez. 6A5, 23 gennaio 2020, n. 1543; Cass., Sez. 5A, 11 marzo 2020, n. 6867; Cass., Sez. 6A-5, 1 febbraio 2021, nn. 2200 e 2201; Cass., Sez. 6A-5, 1 aprile 2021, n. 9095; Cass., Sez. 6A-5, 7 aprile 2021, n. 9303; Cass., Sez. 6A-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218), ed ancora che, in tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, nell'ambito di una revisione parziale dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, il provvedimento di riclassamento, dovendo porre il contribuente in grado di conoscere le concrete ragioni che lo giustificano - come evidenziato anche dalla sentenza depositata dalla Corte Costituzionale 11. dicembre 2017 n. 249 - deve indicare i motivi per i quali i valori considerati abbiano determinato il suddetto scostamento, facendo riferimento agli atti da cui ha tratto impulso l'accertamento, costituiti dalla richiesta del Comune e dalla determinazione del Direttore dell'Agenzia del Territorio, nonchè ai dati essenziali del procedimento estimativo delineati da tali fonti normative integrative che abbiano inciso sul classamento (così: Cass., Sez. 6-5, 10 dicembre 2018" n. 31829).

In applicazione dei suindicati principi, che si devono confermare in questa sede, non può dunque ritenersi sufficientemente motivato il provvedimento di diverso classamento che faccia esclusivamente riferimento al suddetto rapporto di scostamento senza esplicitare gli elementi che in concreto lo hanno determinato, che non possono prescindere da quelli indicati dal D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 8 (qualità urbana ed ambientale della microzona nonchè caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la comprende), e ciò al duplice fine di consentire, da un lato, al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione ed approntare le consequenziali difese, e, dall'altro, per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all'amministrazione finanziaria di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto (ex plurimis: Cass., Sez. 6A-5, 17 febbraio 2015, n. 3156; Cass., Sez. 6-5, 21 giugno 2018, n. 16378; Cass., Sez. 6-5, 26 settembre 2018, n. 23129; Cass., Sez. 6-5, 8 aprile 2019, n. 9770; Cass., Sez. 6-5, 23 luglio 2019, n. 19810; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6867; Cass., Sez. 6-5, 1 febbraio 2021, nn. 2200 e 2201; Cass., Sez. 6-5, 1 aprile 2021, n. 9095; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9303; Cass., Sez. 6-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218).

1.11 In particolare, non può ritenersi sufficiente a tal fine il riferimento alla microzona ed alle sue caratteristiche come indistintamente individuate, quali, nella specie, la registrazione di una consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare e della connessa redditività, riconducibile, sia ad interventi di riqualificazione urbana ed edilizia che hanno riguardato la microzona sia il tessuto urbano compreso nella microzona che ambiti urbani limitrofi.

Quanto ai casi in cui è disposto un mutamento di categoria dell'immobile, perchè la mera collocazione nella microzona non incide sulla destinazione funzionale dell'immobile che condiziona l'attribuzione della categoria. Quanto ai mutamenti di classe perchè, se è vero che l'attribuzione di una determinata classe è indubbiamente correlata alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito (infrastrutture, servizi, ecc.), e alla qualità ambientale (pregio o degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici) della zona di mercato immobiliare in cui l'unità stessa è situata, tali caratteristiche generali vanno sempre individuate in concreto, in riferimento alla specifica porzione di territorio in cui si inserisce la revisione, individuando gli effettivi interventi urbanistici e le attività realmente incidenti sulla migliore qualità dell'utilizzo degli immobili della zona. Oltre al fattore posizionale, ai fini valutativi rileva anche il fattore edilizio, per cui non è possibile prescindere dalle caratteristiche edilizie specifiche della singola unità e del fabbricato che la comprende (l'esposizione, il grado di rifinitura, lo stato di conservazione, l'anno di costruzione, ecc.), non essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona abbiano necessariamente la medesima classe.

1.12 Su tale punto va dunque disatteso altro precedente rimasto isolato (Cass., Sez. 5, 19 ottobre 2016, n. 21176), secondo cui la revisione del classamento L. 30 dicembre 2004, n. 311, ex art. 1, comma 335, non deve ritenersi condizionata alle specifiche tecniche dell'unità immobiliare, bensì esclusivamente ai parametri relativi alla microzona di appartenenza, salva la possibilità di prova contraria.

1.13 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 richiamata pronuncia 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, art. 1) non presenta profili di irragionevolezza (in quanto) la decisione di operare una revisione del classamento per microzone si basa sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene", nello stesso tempo ha evidenziato che "la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto" interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da pone il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento".

Il giudice delle leggi ha così individuato nell'obbligo di motivazione rigorosa un elemento dirimente e qualificante ai fini della legittimità dell'operazione dal carattere "diffuso", escludendo che tale legittimità potesse affermarsi in via presuntiva; tale requisito va, dunque, soddisfatto ex ante, e senza che sia sufficiente la mera possibilità del contribuente di fornire prova contraria in sede contenziosa.

1.14 Va, pertanto, ribadito il seguente principio di diritto: "In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto

all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dal D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 8 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere ex ante le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in un'operazione di riclassificazione a carattere diffuso".

1.15 Nella specie, il giudice di appello ha contravvenuto ai principi enunciati, avendo ritenuto che l'avviso di accertamento fosse stato sufficientemente motivato sulla base di valutazioni standardizzate, senza alcun riferimento alle caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'immobile riclassificato.

2. Valutandosi la fondatezza del quarto motivo, l'infondatezza e/o l'inammissibilità del primo motivo, del secondo motivo e del terzo motivo, nonchè l'assorbimento dei restanti motivi, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente.

3. In considerazione dell'esito finale della lite, tenuto conto che le questioni giuridiche hanno trovato soluzione alla luce di interventi legislativi e giurisprudenziali complessi, va disposta la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo; dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 22 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 ottobre 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza