Sentenza del 13/10/2022 n. 29996 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "A. Srl " ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche il 26 marzo 2018 n. 165/04/2018, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di rettifica di rendita catastale in via di autotutela (dall'importo di Euro 8.294,30 all'importo di Euro 34.228,20), in relazione ad un fabbricato sito in (---), di cui essa è proprietaria, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei suoi confronti avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ancona l'11 giugno 2015 n. 758/01/2015, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure, sul presupposto che l'efficacia dell'atto impositivo decorresse dal 31 agosto 1999, cioè dalla data dell'ultima variazione della rendita catastale, che era stata calcolata sulla base di un'erronea rappresentazione planimetrica della superficie dell'immobile. Il ricorso è affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso, eccependo, tra l'altro, la tardività del ricorso originario della "A. Srl ". Con conclusione scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso. In prossimità dell'adunanza camerate, la ricorrente ha depositato memoria ex art. 380-bis c.p.c..

MOTIVI DI RICORSO. 1. Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata "per contraddittorietà della motivazione con riguardo al presupposto giustificativo dell'irretroattività della nuova rendita", verosimilmente, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato incongruentemente ritenuto dal giudice di appello che la revisione della rendita fosse stata operata, per un verso, in considerazione di un raffronto comparativo con le rendite di immobili limitrofi e, per altro verso, in ragione della correzione di un errore commesso nell'individuazione della superficie al momento del classamento originario dell'immobile.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la revisione della rendita fosse derivata dalla correzione di un errore commesso dall'amministrazione finanziaria nell'originario classamento dell'immobile, senza verificare la veridicità di tale asserzione.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 27 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 appello che l'atto impositivo contenesse una motivazione esaustiva con riguardo all'esame degli elementi rilevanti per la revisione della rendita, là dove, invece, esso non forniva

alcuna indicazione dell'errore commesso nel computo della superficie in occasione del classamento originario dell'immobile.

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23 con riferimento all'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'atto impositivo fosse munito di adeguata motivazione con riguardo all'esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto, senza tener conto dell'integrazione tardivamente fattane in sede giudiziale dall'amministrazione finanziaria con riguardo all'errore commesso nell'individuazione della superficie in occasione del classamento originario dell'immobile, che non era stato indicato al momento della revisione della rendita.

5. Con il quinto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-novies (quale introdotto dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15, art. 14, comma 1), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'atto impositivo fosse stato emanato in presenza dei presupposti per l'esercizio dell'autotutela, non essendo stato verificata la sussistenza dell'errore giustificativo e non essendo stato considerato l'affidamento sulla correttezza della vecchia rendita a distanza di oltre quindici anni dalla sua attribuzione.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso originario della contribuente, che è stata proposta soltanto in questa sede dall'amministrazione finanziarla.

A dire di quest'ultima, l'impugnazione dell'atto impositivo sarebbe tardiva, essendo stata proposta soltanto il 24 luglio 2014, là dove il dies a quo per la decorrenza del termine previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 1, era costituito dal 10 maggio 2014, in coincidenza con la scadenza di dieci giorni (per la compiuta giacenza L. 20 novembre 1982, n. 890, ex art. 8, comma 4) dalla comunicazione di avvenuto deposito del plico presso l'ufficio postale (a causa dell'irreperibilità della destinataria) il 30 aprile 2014, per cui la scadenza del sessantesimo giorno era ormai maturata sin dal 9 luglio 2014.

1.1 Invero, è pacifico che, in tema di notificazione dell'atto impositivo effettuata a mezzo posta direttamente dall'Ufficio finanziario, al fine di garantire il bilanciamento tra l'interesse del notificante e quello del notificatario, deve farsi applicazione in via analogica della regola dettata dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 8, comma 4, secondo cui la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di rilascio dell'avviso di giacenza, ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore, decorrendo da tale momento il termine per l'impugnazione dell'atto notificato (tra le tante: Cass., Sez. 65, 2 giugno 2016, n. 2047; Cass., Sez. 6-5, 10 agosto 2017, n. 19958; Cass., Sez. 6"-5, 10 agosto 2017, n. 19958; Cass., Sez. 6-5, 20 febbraio 2018, n. 4049; Cass., Sez. 5, 8 marzo 2019, n. 6857; Cass., Sez. 5, 28 maggio 2020, n. 10131; Cass., Sez. 5, 15 novembre 2021, n. 34250; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2022, n. 12494; Cass., Sez. 5, 27 luglio 2022, n. 23431).

1.2 Tuttavia, in tema di contenzioso tributario, sebbene l'inammissibilità per tardività del ricorso originario sia rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio, tuttavia, la relativa eccezione non può essere sollevata per la prima volta innanzi al giudice di legittimità, allorchè il suo esame implichi un accertamento in fatto, rimesso al giudice di merito (Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2010, n. 26391; Cass., Sez. 5, 31 marzo 2011, n. 7410; Cass., Sez. 6-5, 12 marzo 2012, n. 3903; Cass., Sez. 5, 10 ottobre 2014, n. 21442; Cass., Sez. 5, 19 agosto 2020, n. 17363; Cass., Sez. 5, 27 maggio 202:L, n. 14727; Cass., Sez. 6-5, 14 gennaio 2022, n. 587; Cass., Sez. 5, 7 aprile 2022, n. 11338). Dunque, non è consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto - anche se rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio quando esse presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto (come l'esame di documenti) di regola preclusi alla Corte di Cassazione e, nella specie, riguardanti la notifica dell'atto impositivo in relazione alla data d'inoltro del ricorso in prime cure ai fini dell'osservanza, o meno, del termine di legge per l'impugnazione (Cass., Sez. 5, 19 agosto 2020, n. 17363; Cass., Sez. 6-5, 14 gennaio 2022, n. 587).

Per cui, l'inammissibilità deriva dall'esigenza di operare un accertamento di fatto su un elemento antecedente e, quindi, esterno all'ambito strettamente processuale, che, pertanto, esula dalla cognizione piena del giudice dli legittimità sugli errores in procedendo.

1.3 Per il resto, il primo motivo è infondato.

1.4 Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poichè intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6A-5, 15 aprile 2021, n. 9975).

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà della motivazione" o di "motivazione perplessa e incomprensibile", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, (tra le tante: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627).

In particolare, poi, il vizio di motivazione contraddittoria è rinvenibile soltanto in presenza di un contrasto insanabile ed inconciliabile tra le argomentazioni addotte nella sentenza impugnata, che non consenta la identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 17 agosto 2020, n. 17196; Cass., Sez. 6-5, 14 aprile 2021, n. 9761; Cass., Sez. 5A, 26 novembre 2021, n. 36831; Cass., Sez. 6-5, 14 dicembre 2021, n. 39885; Cass., Sez. 5, 27 aprile 2022, nn. 13214, 13215 e 13220).

1.5 Nella specie, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia insufficiente, incongruente o incoerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata ed argomentata esposizione delle ragioni sottese all'accoglimento dell'appello (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto), con particolare riguardo ai presupposti giustificativi dell'esercizio dell'autotutela da parte dell'Ufficio Provinciale di Ancona dell'Agenzia del Territorio, in relazione al riscontro (in sede di sopralluogo conseguente ad una segnalazione del Comune di Ancona) dell'incongruenza della rendita attribuita all'immobile appartenente alla "A. Srl " rispetto a quella di immobili limitrofi con caratteristiche analoghe per il computo erroneo della superficie rilevante - mq. 5.830, anzichè mq. 896 - ai fini della determinazione della rendita (a causa di una "svista nel fattore di scala indicato in una planimetria depositata in un precedente atto di variazione di destinazione d'uso dell'immobile").

Nè si delinea una qualche antiteticità o incompatibilità sul piano logico - giuridico tra l'affermazione del raffronto operato con immobili limitrofi e l'affermazione dell'errore riscontrato nel calcolo della superficie dell'immobile riclassificato, dal momento che tale scoperta era stata occasionata proprio dal risultato anomalo del rilievo comparativo delle rendite in relazione alle caratteristiche similari degli immobili messi a confronto. Ne deriva che il decisum rispetta in maniera congrua il canone del minimo costituzionale.

2. Il secondo motivo è infondato.

2.1 Invero, in tema di ricorso per cassazione, una censura relativa alla violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si alleghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione (tra le tante: Cass., Sez. 1, 1 marzo 2022, n. 6774; Cass., Sez. 2, 24 maggio 2022, n. 16736).

2.2 Nella specie, però, la sentenza impugnata non ha contravvenuto ai principi enunciati, essendosi formato il convincimento del giudice di appello sulla scorta di una ponderata disamina delle risultanze istruttorie, il cui apprezzamento ha osservato le regole di ripartizione dell'onere probatorio e di valutazione delle prove acquisite.

Difatti, a dispetto della doglianza della contribuente circa la presunta attribuzione di valore probatorio a mere asserzioni dell'amministrazione finanziaria, la sentenza impugnata ha dato atto dell'istruttoria espletata (attraverso la produzione della documentazione tecnica, di cui l'amministrazione finanziaria ha fatto espressa menzione in sede di controricorso) per addivenire all'accertamento dell'errore di calcolo della superficie rilevante ai fini della determinazione della rendita, evidenziando che "in sede contenziosa è stato chiarito l'errore derivante dall'uso di un diverso fattore di scala nel calcolo della superficie".

Aggiungasi che non va sottaciuto il rilievo - che, peraltro, non è stato attinto da alcuna censura in questa sede - che "la società contribuente, in sede di conciliazione, ha condiviso i valori unitari

proposti dall'Agenzia delle Entrate, sicchè di fatto ha riconosciuto l'errore relativo alla superficie dell'immobile".

3. Il terzo motivo è infondato.

3.1 Secondo il ricorrente, la motivazione dell'atto impositivo sarebbe inadeguata nell'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto per la rettifica della rendita in via di autotutela, risolvendosi nella seguente affermazione (che è stata testualmente riportata in ricorso, in ossequio al canone dell'autosufficienza): "Rettifica eseguita a seguito di riesame in autotutela del classamento in atti, a seguito nota prot. 1557 del 10.03.2014, tale determinazione deriva dal confronto effettuato con altre valutazioni di questo ufficio per immobili similari, tra cui, in particolare, si citano quelli relativi ai beni distinti nello stesso fg. (---) mapp. (---), etc.".

3.2 Ora, nel vigente sistema tributario la rendita catastale non ha mai efficacia costitutiva diretta di alcuna obbligazione fiscale, ma solo una efficacia riflessa, ai fini delle imposte sul reddito complessivo, ai fini delle imposte sul patrimonio immobiliare e ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari. La rendita catastale non forma oggetto di una dichiarazione annuale del contribuente e non esaurisce la propria efficacia con riguardo ad una singola annualità d'imposta, avendo - al contrario - efficacia plurierinale escludente in radice qualsiasi ipotesi di definitività o irrevocabilità. Avendo la rendita catastale efficacia illimitata nel tempo, altrettanto illimitata deve essere la facoltà del contribuente di presentare istanze di variazione, di rettifica, di correzione. Pertanto, come l'amministrazione finanziaria, senza conseguenze caducazione dei suoi poteri accertativi, può sempre intervenire a rettificare la rendita proposta dal contribuente, non vi è ragione per cui quest'ultimo - avvedutosi dell'errore dichiarativo - non possa correggere i propri errori od omissioni ripristinando l'esatto valore secondo il reddito effettivamente retraibile. La non emendabilità di dichiarazioni ab origine inesatte, del resto, finirebbe per cristallizzare nel tempo una imposizione falsata nei suoi presupposti, in contrasto con il principio della capacità contributiva garantito dall'art. 53 Cost.. E', infatti, principio generale che le dichiarazioni del contribuente che risultino affette da errore di fatto o di diritto sono sempre emendabili e ritrattabili, quando possa derivarne l'assoggettamento e ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Come la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo essa solo un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria, lo stesso principio va - a maggior ragione - applicato alla dichiarazione di classificazione catastale, che costituisce l'atto iniziale di un procedimento amministrativo di tipo "cooperativo" per la classificazione degli immobili e le rendite da questi prodotte che - per valere come base per il calcolo dell'imposta - debbono essere idonee a rappresentare l'indice di capacità contributiva del cittadino. Tanto in sintonia con la L. 7 luglio 2000, n. 212, art. 10 (c.d. "Statuto del contribuente"), secondo cui "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e buona fede", essendo - appunto conforme a buona fede non percepire somme non dovute, ancorchè versate per errore dall'obbligato su dichiarazione da lui stesso effettuata (Cass., Sez. 6-5, 13 febbraio 2015, n. 3001; Cass., Sez. 6-5, 4 novembre 2021, n. 31574).

3.3 Ciò posto, si è già detto che, essendo stato previamente esplicitato in ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza, il contenuto motivazionale dell'avviso di classamento, si tratta nella fattispecie di rettifica d'ufficio della rendita attribuita all'unità immobiliare.

Premesso che l'atto tributario del classamento delle unità immobiliari a destinazione ordinaria consiste nel collocare ogni singola unità immobiliare 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 di tal che categoria e classe costituiscono distinti segmenti dell'unitaria operazione del classamento, va osservato che, secondo la giurisprudenza ormai consolidata di questa Corte (tra le tante: Cass., Sez. 5, 13 giugno 2012, n. 9626; Cass., Sez. 6-5, 13 novembre 2012, n. 19814; Cass., Sez. 5, 20 settembre 2013, n. 21532; Cass., Sez. 5, 30 luglio 2014, n. 17335; Cass., Sez. 5, 24 luglio 2014, n. 16887; Cass., Sez. 5, 6 luglio 2020, nn. 13811 e 13812; Cass., Sez. 5, 10 agosto 2021, n. 22564), l'atto con cui l'Agenzia del Territorio attribuisce d'ufficio un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, deve chiaramente specificare a cosa sia dovuto il mutamento. Tale principio, fissato in considerazione delle incertezze proprie del sistema catastale italiano che non detta una specifica definizione normativa delle categorie e classi catastali, è stato affermato proprio 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, essendo precluso all'amministrazione finanziaria di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate.

3.4 Giova ricordare che il nostro ordinamento catastale prevede tre ipotesi di revisione del classamento di un immobile urbano su iniziativa dell'amministrazione comunale (tra le tante: Cass., Sez. 6A-5, 6 maggio 2013, n. 10489; Cass., Sez. 5A, 23 luglio 2019, n. 19810; Cass., Sez. 5A, 24 luglio 2019, nn. 19989 e 19990; Cass., Sez. SA, 10 agosto 2021, n. 22564; Cass., Sez. 5", 3 novembre 2021, n. 31545; Cass., Sez. 5A, 12 gennaio 2022, n. 730; Cass., Sez. 5A, 8 febbraio 2022, n. 4055):

a) la prima è prevista dalla L. 23 novembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58, secondo cui il Comune può chiedere l'intervento dell'Agenzia delle Entrate per ottenere la revisione del classamento di un immobile, sia quando il classamento stesso risulti non aggiornato, sia quando esso risulti palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche; in tal caso, 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;

b) la seconda è prevista dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 336, e riguarda il classamento di immobili non dichiarati ovvero di immobili che abbiano subito variazioni edilizie non denunziate; in tal caso, l'atto deve recare l'analiitica indicazione di tali trasformazioni;

c) la terza è prevista dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, e riguarda la revisione dei parametri catastali della microzona in cui gli immobili sono situati, 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; in tal caso, l'atto deve indicare la specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo scostamento.

E' necessario altresì sottolineare che le tre ipotesi di revisione del classamento sono tra loro distinte ed hanno presupposti, condizioni e procedure diverse. Ne consegue che, se l'amministrazione finanziaria ha fatto ricorso ad una di tali ipotesi, non può poi, nel corso del giudizio, legittimare la sua pretesa invocando condizioni e fattori che non siano rilevanti per la specifica procedura di revisione intrapresa, anche se essi siano in ipotesi idonei a giustificare la revisione del classamento nel quadro di una procedura diversa.

Le causae petendi delle tre diverse ipotesi di revisione non sono, quindi, interscambiabili tra di loro e non possono essere sostituite in itinere, ed in questa prospettiva è stato, infatti, affermato che l'attribuzione d'ufficio di un nuovo riclassamento impone all'amministrazione di specificare in modo chiaro nell'avviso di accertamento le ragioni della modifica senza alcuna possibilità per l'ufficio finanziario di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto nell'evidente fine di delimitare l'oggetto dell'eventuale giudizio contenzioso (Cass., Sez. 5, 30 luglio 2014, n. 17335; Cass., Sez. 5, 31 ottobre 2014, n. 23247; Cass., Sez. 5, 29 settembre 2017, n. 22900; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, nn. 6861, 6862 e 6863; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, nn. 8069, 8070, 8071 e 8072; Cass., Sez. 5, 10 agosto 2021, n. 2:2564; Cass., Sez. 5, 3 novembre 2021, n. 31545; Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2022, n. 730; Cass., Sez. 5, 8 febbraio 2022, n. 4055).

Con riferimento a ciascuna delle tre ipotesi di revisione del classamento sopra indicate questa Corte ha avuto più volte modo di enunciare la regola della necessità di una rigorosa - e cioè completa, motivazione dell'atto di riclassamento, ma questa esigenza di rigore e di specificità si pone anche nel senso della illegittimità di improprie commistioni tra i profili motivazionali funzionali ad un tipo di riclassamento con quelli, invece, collegabili a riclassamenti di tipo diverso.

Va, in particolare, considerato, a tal riguardo, che, mentre le prime due delle tre suddette ipotesi di revisione del classamento dipendono da (e debbono quindi essere motivate con riferimento a) fattori intrinseci specificamente riguardanti il singolo immobile considerato, la terza ipotesi prevede, invece, un riclassamento dovuto, almeno in via principale, a fattori estrinseci di carattere per così dire generale o collettivo (Cass., Sez. 5, 3 novembre 2021, n. 31545; Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2022, n. 730; Cass., Sez. 5, 8 febbraio 2022, n. 4055).

3.5 La fattispecie in decisione è inequivocabilmente riconducibile alla tipologia disciplinata dalla L. 23 novembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58, a tenore del quale: "Gli uffici tributari dei Comuni partecipano alla ordinaria attività di accertamento fiscale in collaborazione con le strutture dell'amministrazione finanziaria. Partecipano altresì all'elaborazione dei dati fiscali risultanti da operazioni di verifica. Il Comune chiede all'Ufficio tecnico erariale la classificazione di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche. L'Ufficio tecnico erariale procede prioritariamente alle operazioni di verifica degli immobili segnalati dal Comune".

Premesso che le funzioni dell'Ufficio tecnico erariale sono state assunte, dapprima, dall'Agenzia del Territorio e, poi, dall'Agenzia delle Entrate, questa Corte ha chiarito che, in tema di revisione

del classamento catastale di immobili urbani, la motivazione dell'atto, in conformità alla L. 23 novembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58, non può limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Agenzia del Territorio, ma deve, invece, specificare, a pena di nullità, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, a quale presupposto la modifica debba essere associata, se al non aggiornamento del classamento o, invece, alla palese incongruità rispetto a fabbricati similari; in questa seconda ipotesi, l'atto impositivo dovrà indicare la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento, consentendo in tal modo al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nella successiva fase contenziosa conseguente alla richiesta di verifica dell'effettiva correttezza della riclassificazione (Cass., Sez. 6-5, 6 maggio 2013, n. 10489; Cass., Sez. 5, 6 febbraio 2015, n. 2184; Cass., Sez. 6-5, 18 gennaio 2017, n. 1137; Cass., Sez. 6-5, 14 giugno 2018, n. 15616; Cass., Sez. 6-5, 23 ottobre 2017, n. 25037; Cass., Sez. 5, 24 maggio 2019, n. 14185; Cass., Sez. 5, 18 febbraio 2020, n. 4070).

3.6. Nella specie, pur senza richiamare in modo espresso la L. 23 novembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58, la sentenza impugnata si è uniformata al principio ora enunciato, avendo evidenziato che la rettifica d'ufficio della rendita da parte dell'amministrazione finanziaria era derivata dall'esigenza di rimediare all'emersione - in conseguenza della verifica comunale (il cui esito era stato espressamente richiamato con il rinvio agli estremi della comunicazione ricevuta) - della sua incongruità (a causa dell'erroneo computo della superficie) rispetto agli immobili limitrofi con analoghe caratteristiche, che erano stati specificatamente ed analiticamente elencati nell'atto impositivo, sicchè la relativa motivazione (riportata per estratto al precedente punto 3.1) era complessivamente idonea ad assicurare (quanto meno sul piano di una agevole conoscibilità) un'adeguata informazione della contribuente sui presupposti giustificativi dell'autotutela in vista di un consapevole esercizio del diritto di difesa in sede contenziosa. Difatti, secondo la sentenza impugnata: "(...) va rilevato che sin dalla notifica della variazione emessa in autotutela dalla Agenzia del territorio in data 22.04.2014, era chiaro per il contribuente che si trattava di una rettifica della rendita catastale in quanto l'Agenzia delle Entrate aveva segnalato l'incongruità rispetto (a) quella relativa a immobile limitrofo avente caratteristiche similari ed aveva indicato gli immobili della medesima tipologia presi a riferimento, attraverso la specificazione dei rispettivi identificativi catastali - fg. (---) part. (---) -, elementi facilmente verificabili dalla società contribuente (...)".

4. Il quarto motivo è infondato.

4.1 Secondo la prospettazione della ricorrente, l'amministrazione finanziaria avrebbe integrato in sede processuale (attraverso le proprie controdeduzioni) le carenze motivazionali dell'atto impositivo, allegando ex novo l'errore originario nel calcolo della superficie dell'immobile, che non sarebbe stato menzionato con la contestazione dell'incongruenza della rendita rispetto a quella degli immobili limitrofi similari.

4.2 Per orientamento costante di questa Corte, non è consentito all'amministrazione finanziaria di sopperire con integrazioni in sede processuale alle lacune dell'atto impositivo per difetto di motivazione (tra le tante: Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2018, n. 2382; Cass., Sez. 6, 21 maggio 2018,

n. 12400; Cass., Sez, 5, 12 ottobre 2018, n. 25450; Cass., Sez. 5, 24 maggio 2019, n. 14185; Cass., Sez., 5, 18 febbraio 2020, n. 4070; Cass., Sez. 6-5, 13 dicembre 2021, n. 39685).

E' regola fondamentale del diritto tributario quella secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo definiscono i confini del giudizio tributario, che (anche se con sue specifiche caratteristiche) è, pur sempre, un giudizio d'impugnazione di un atto, sicchè l'ufficio finanziario, restandone le contestazioni adducibili in sede contenziosa circoscritte dalla motivazione dell'avviso di accertamento, non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle definite dalla motivazione suddetta (Cass., Sez. 5, 30 marzo 2016, n. 6103; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11466; Cass., Sez. 5, 5 ottobre 2021, n. 26892). In altre parole, la motivazione dell'atto impugnato, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'amministrazione finanziaria nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria, al fine di approntare una idonea difesa (Cass., Sez. 5, 6 giugno 2018, n. 14570; Cass., Sez. 5, 5 ottobre 2021, n. 26892).

Per cui, l'ufficio accertatore non può modificare e/o integrare il presupposto della propria pretesa originariamente contenuta nell'accertamento, poichè è solo tale motivazione che delimita i confini della lite (Cass., Sez. 5, 30 marzo 2016, n. 6103; Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2018, n. 2382; Cass., Sez. 6-5, 11 luglio 2018, n. 18222; Cass., Sez. 6-5, 21 settembre 2021, n. 25529), atteso che le ragioni poste a base di un atto impositivo non possono essere oggetto di modifica e/o di integrazione durante la fase contenziosa, in quanto la difesa del ricorrente si concentra su quanto illustrato nella motivazione.

4.3 Tuttavia, a parere del collegio, le deduzioni dell'amministrazione finanziaria in sede giudiziale - con particolare riguardo all'imputabilità della summenzionata "incongruenza" all'erroneo computo della superficie rilevante ai fini della determinazione della rendita - costituiscono una mera esplicazione delle ragioni sottese all'emanazione degli atti impositivi e non integrano una tardiva integrazione della relativa motivazione. Pertanto, non si può ravvisare alcun mutamento della causa petendi, nè alcun ampliamento del thema decidendum, essendo rimasta ristretta la cognizione del giudice di appello alla valutazione della fondatezza della pretesa tributaria nei limiti delle circostanze e delle deduzioni poste a fondamento dell'atto impositivo.

4.4 Pertanto, uniformandosi a tale principio, la sentenza impugnata ha correttamente messo in risalto che: "(...) in sede contenziosa è stato chiarito l'errore derivante dall'uso di un diverso fattore di scala nel calcolo della superficie; la revisione della rendita catastale pertanto risulta essere stata operata a correzione di un errore commesso nel precedente classamento, e quindi non è stata eseguita sulla base di nuovi elementi, ma sulla considerazione delle rendite catastali applicate ad un immobile limitrofo, risultante di gran lunga superiori a quelle dell'immobile di proprietà della Azimut Srl , e sulla rettifica della superficie dell'immobile".

5. Da ultimo, anche il quinto motivo è infondato.

5.1 Secondo la ricorrente, considerando la risalenza dell'errore nel computo della superficie dell'immobile ad oltre quindici anni da una precedente denuncia di variazione catastale (31 agosto 1999) e della esclusione dell'imputabilità di tale errore ad una condotta della

contribuente, la rettifica in via di autotutela della rendita non sarebbe giustificata e, comunque, non potrebbe avere decorrenza retroattiva.

5.2 Secondo la circolare emanata dall'Agenzia del Territorio il 26 ottobre 2005 n. 11 (in tema di "Esercizio dell'autotutela nel settore catastale - Tipologia - Efficacia temporale delle rettifiche catastali"), a cui il giudice di appello ha fatto testuale riferimento nella motivazione della sentenza impugnata, "(...) l'attività di riesame dell'accertamento catastale posta in essere dagli Uffici dell'Agenzia può assumere le seguenti connotazioni: 1. riesame d'ufficio o su segnalazione del contribuente, finalizzato ad eliminare incongruenze derivanti da semplici errori di inserimento dati oppure da erronee applicazioni dei principi dell'estimo catastale; 2. riesame effettuato a seguito di apposita istanza del contribuente con cui lo stesso sottopone all'Amministrazione fatti, circostanze o elementi nuovi, non presenti - e, quindi, non valutabili - al momento dell'originario accertamento".

Adeguandosi al parere reso, su sua richiesta, dall'Avvocatura Generale dello Stato il 14 maggio 2005, prot. n. 67615, secondo il quale, in subiecta materia, l'esercizio dell'autotutela "(...) non può che mirare ad eliminare errori di inserimento dei dati, ovvero di applicazione delle regole tecniche dell'estimo catastale in relazione ad un immutato contesto", per cui, nell'ambito del particolare settore catastale può ravvisarsi esercizio del potere di autotutela nell'ipotesi descritta sub 1), laddove, pertanto, l'annullamento dell'accertamento in autotutela "(...) non può che avere effetto ex tunc e cioè retroattivo", vale a dire dalla data di decorrenza del classamento rivelatosi errato e, per tale motivo, successivamente rettificato, l'Agenzia del Territorio si è interrogata sull'armonizzazione dell'istituto dell'autotutela con i principi contenuti nella L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-nonies così come introdotto dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15, art. 14 (a tenore del quale: "Il provvedimento amministrativo illegittimo (...) può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge").

Prendendo atto dell'opinione espressa in proposito dall'Avvocatura Generale dello Stato, la quale ha ritenuto, in primo luogo, che "(...) dovrà essere ponderata, con riferimento all'interesse generale, la finalità di una corretta operazione di accatastamento, nel rispetto cioè delle regole generali dell'estimo, interesse che, come tale, prescinde da quello specifico dell'Ente Territoriale, eventuale beneficiario del gettito proveniente dal tributo locale"; in secondo luogo, e con riferimento al parametro del "termine ragionevole", che "(...) avrà efficacia preclusiva all'esercizio dell'annullamento in autotutela, il decorso di uno Spa zio temporale tale da avere determinato situazioni ormai consolidate", anche sulla scorta della previsione della L. 31 novembre 2000, n. 342, art. 74 l'Agenzia del Territorio si è orientata nel senso che: "Ora, alla luce delle condivisibili indicazioni interpretative fornite dall'Avvocatura Generale dello Stato, può affermarsi che, se il riesame del classamento operato dall'Ufficio dell'Agenzia, in via autonoma o su istanza di parte, è qualificabile come esercizio della potestà di autotutela - in quanto finalizzato ad eliminare incongruenze derivanti da errori di inserimento dati oppure da erronee applicazioni dei principi dell'estimo catastale - la nuova rendita attribuita esplicherà efficacia retroattiva (ex tu nc), cioè a decorrere dalla data dell'originario classamento, indipendentemente dalla data di notifica della nuova rendita agli intestatari della partita catastale. In relazione a tale ultimo delicato aspetto,

peraltro, sembra assumere decisiva rilevanza la cennata connotazione attribuibile all'attività di autotutela nel peculiare settore catastale. In tale contesto, infatti, il provvedimento emesso in sede di autotutela non appare qualificabile, strictu sensu, come mero atto modificativo della rendita - secondo l'accezione desumibile dall'art. 74 citato ma, piuttosto, come atto tendente a ripristinare la correttezza e/o la legittimità di un provvedimento (l'atto attributivo o modificativo della rendita) errato fin dall'origine, cioè fin dalla sua emanazione. Ovviamente, al fine di rendere esplicita negli atti catastali l'efficacia retroattiva della rettifica operata in via di autotutela, nelle annotazioni dei predetti atti dovrà essere opportunamente evidenziato che la decorrenza della nuova rendita è corrispondente a quella del classamento rettificato".

5.3 Tali conclusioni sono state condivise da questa Corte, la quale ha precisato - con l'enunciazione di principio che il collegio ritiene di ribadire anche in questa sede - che il provvedimento emesso in sede di autotutela modificativo della rendita di fabbricati ha effetto retroattivo, con decorrenza dalla data dell'originario classamento, indipendentemente dalla data di notifica della nuova rendita, se si limita a correggere errori originari o vizi dell'atto, non trattandosi di provvedimento modificativo della rendita, ma della correzione di errori insiti nell'originario provvedimento; se, invece, il riesame del classamento viene eseguito sulla base di nuovi elementi, sopravvenuti o diversi rispetto all'originario classamento, la rettifica della rendita, effettuata dopo 11 gennaio 2000, sarà irretroattiva, avendo efficacia ex nunc (in termini: Cass., Sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7042; Cass., Sez. 6-5, 31 maggio 2017, nn. 13845, 13846, 13847 e 13848; Cas., Sez. 6A-5, 6 giugno 2017, n. 14739; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13656; Cass., Sez. 5, 17 maggio 2019, n. 13345; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2019, nn. 24279 e 24280; Cass., Sez. 6-5, 17 ottobre 2019, n. 26392; Cass., Sez. 6A-5, 7 novembre 2019, nn. 28635 e 28636; Cass., Sez. 6-5, 27 ottobre 2021, n. 30271; Cass., Sez. 6-5, 28 ottobre 2021, nn. 30443, 30444 e 30445).

5.4 Nella specie, quindi, il giudice di appello ha fatto corretta applicazione di tale principio, avendo ritenuto - con il circostanziato richiamo al suddetto orientamento della giurisprudenza di legittimità - che la rettifica in via di autotutela della rendita era diretta a correggere un errore commesso in occasione di un precedente classamento dell'immobile e ad adeguare la determinazione della rendita all'effettiva superficie dell'immobile, per cui la variazione doveva decorrere dal momento del classamento emendato.

6. Alla stregua delle precedenti argomentazioni, dunque, valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

7. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

8. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura complessiva di Euro 2.000,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto dell'obbligo, a carico della ricorrente, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

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