# Sentenza del 12/12/2022 n. 36215 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

p. 1. P. Strade Srl propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento catastale notificatole dall'Agenzia delle Entrate in relazione ad un immobile A/2 di sua proprietà (NCEU fg. (---), part. (---)), sito in (---); immobile riclassato con passaggio dalla classe 2 alla classe 3, e rendita da Euro 2096,82 ad Euro 2440,26.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che: l'avviso di accertamento in questione, disposto L. n. 311 del 2004, ex art. 1, comma 335, doveva ritenersi congruamente motivato nelle ragioni giuridiche e nei presupposti fattuali del riclassamento;

l'aumento di redditività dell'immobile era conseguente al notorio miglioramento turistico-commerciale della microzona di ubicazione;

correttamente l'ufficio si era basato, per eliminare gli squilibri esistenti, su parametri di generale conoscenza e sulla tipizzazione delle caratteristiche di immobili analoghi, ricompresi nella medesima microzona ed indicati in avviso.

Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso.

Fissato all'udienza pubblica odierna, il ricorso è stato trattato in Camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal sopravvenuto del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla Legge di Conversione n. 176 del 2020 (e proroghe successive) senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

p. 2. Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3 - violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, L. n. 212 del 2000, art. 7 e della disciplina catastale di riferimento. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto che l'avviso di classamento in questione (riprodotto in ricorso) fosse sufficientemente motivato sul solo significativo scostamento di valore rispetto all'insieme delle microzone comunali, e mediante il mero riferimento a non meglio individuati interventi di riqualificazione urbana ed edilizia di zona.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione del D.L. n. 70 del 1988, art. 11. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale rilevato che la correttezza dell'attività di rettifica non poteva desumersi dalla mera comparazione con altri due immobili situati nella

stessa microzona, dal momento che la norma di riferimento (comunque non applicabile alla fattispecie, essendo quest'ultima regolata dalla L. n. 311 del 2004 cit., art. 1, comma 335) richiedeva che la comparazione fosse effettuata con immobili situati in diversa zona censuaria dello stesso comune.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione della disciplina catastale, laddove la Commissione Tributaria Regionale non aveva rilevato il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento nonostante che l'ufficio si fosse in esso limitato a fornire soltanto estremi di individuazione catastale dei due immobili assunti a comparazione, senza però descrivere le ragioni di comunanza e comparabilità con quello oggetto di rettifica.

Con il quarto motivo di ricorso la società lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c.. Per avere la Commissione Tributaria Regionale accollato ad essa contribuente l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti della classificazione attribuita, nonostante che tale onere gravasse a carico dell'ufficio; così quanto a modifiche sopravvenute del tessuto urbano, a caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'unità immobiliare, ad analogia con le unità immobiliari prese a confronto.

p. 3.1 I quattro motivi di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria per l'identità sostanziale delle doglianze, sono fondati sotto i dedotti profili di violazione normativa relativamente sia ai criteri di riclassificazione catastale sia agli obblighi motivazionali dei relativi avvisi.

Il quadro normativo essenziale di riferimento, in materia di classamento e revisione delle rendite catastali, è qui costituito:

- L. n. 311 del 2004, comma 335, secondo cui: "La revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. 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, è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Per i calcoli di cui al precedente periodo, il valore medio di mercato è aggiornato secondo le modalità 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";

- dal D.P.R. n. 138 del 1998, art. 2 (Regolamento recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri nonchè delle commissioni censuarie in esecuzione della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, commi 154 e 155), in base al quale: "Articolazione del territorio comunale in microzone 1. La microzona rappresenta una porzione del territorio comunale o, nel caso di zone costituite da gruppi di comuni, un intero territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico ambientali, socioeconomici, nonchè nella dotazione dei servizi ed infrastrutture urbane. In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti; essa individua ambiti territoriali di mercato omogeneo sul piano dei redditi e dei valori, ed in particolare per

l'incidenza su tali entità delle caratteristiche estrinseche delle unità immobiliari. 2. I comuni provvedono a delimitare nell'ambito del proprio territorio, le microzone, in base ai criteri definiti nel presente articolo e nelle norme tecniche allegate al presente regolamento, con la lettera A".

Rilevano poi il provvedimento dell'Agenzia del Territorio 16 febbraio 2005 sulle modalità di aggiornamento del valore medio di mercato L. n. 311 del 2004, ex art. 1, comma 335, e sulla individuazione della soglia minima di significatività (35%) di scostamento nel rapporto tra valore medio di mercato ed il corrispondente valore medio catastale rispetto all'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali.

Per il caso specifico di Roma Capitale emergono ancora:

- la Delib. Consiliare 29 novembre 2001, n. 136, di approvazione della suddivisione del territorio cittadino in n. 238 microzone;

- la Delib. Consiliare 11 ottobre 2010, n. 5, di richiesta all'amministrazione finanziaria della revisione dei classamenti relativi a talune microzone comunali, tra cui quella dedotta nell'avviso opposto.

Ciò premesso, non si ravvisano ragioni per discostarsi dall'orientamento interpretativo di legittimità ormai consolidatosi, così definibile: (Cass. sent. 19810/19; ma nello stesso senso anche Cass. sent. 22671/19, entrambe relative alla città di Roma): "In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi della L. n. 311 del 2004, 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. n. 138 del 1998, 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".

Si tratta, come anticipato, di orientamento che specifica e ribadisce un indirizzo già affermatosi (con riguardo sia alla città di Roma, sia ad altre città), secondo cui (Cass. ord. 6-5 n. 23129/18): "In tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi della L. n. 311 del 2004, 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 al 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".

Sul piano strettamente applicativo, questo convincimento (avallato, tra le altre, da numerosissime pronunce intercorse negli anni successivi) ha portato la Corte di legittimità a confermare le sentenze impugnate che avevano annullato l'accertamento: ora, "per l'assenza di riferimenti concreti e specifici agli effettivi interventi urbanistici ed alle attività realmente incidenti sulla migliore qualità dell'utilizzo degli immobili della zona" (Cass. ord. 16378/18), ed ora perchè motivato "mediante formule stereotipate e meramente riproduttive di precetti normativi" (Cass. 6-5 ord. 9770/19).

I tratti fondamentali dell'indirizzo interpretativo che si intende qui confermare muovono dai seguenti elementi (Cass. 22671/19 cit.):

la specifica rilevanza ed autonomia del riclassamento operato dall'amministrazione finanziaria L. n. 311 del 2004 cit., ex art. 1, comma 335 (per microzone comunali connotate da significativo ed anomalo scostamento del rapporto tra il valore medio di mercato e corrispondente valore medio catastale rispetto all'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali), rispetto a quello invece operato ai sensi del medesimo art. 1, comma 336 L. cit. (per immobili non dichiarati o fatti oggetto di variazioni edilizie), ovvero ancora della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58 (su istanza dei Comuni, per aggiornamento o palese incongruità del valore catastale corrente);

la riconduzione della tipologia di riclassamento in concreto adottata a vero e proprio presupposto giuridico della pretesa di nuova classificazione e maggiore rendita, con conseguente preclusione per l'amministrazione di variare o sostituire in corso di giudizio l'opzione inizialmente prescelta e comunicata al contribuente (Cass. 22900/17; 25766/18; 10403/19), pena l'inammissibile mutamento di causa petendi;

l'onere per l'amministrazione, per quanto concerne la prima fase della nuova attribuzione, di specificare (e poi provare) i presupposti di fatto che nella specie legittimano la c.d. riclassificazione "di massa" secondo il criterio delle microzone omogenee; ciò con riguardo al rapporto (ragguagliato tra vani e superficie) tra valore medio catastale e valore medio di mercato riscontrabile in una determinata e recente data;

l'onere per l'amministrazione, per quanto concerne la seconda fase della nuova attribuzione, di dedurre e provare i parametri, i fattori determinativi ed i criteri per l'applicazione della riclassificazione stessa alle singole unità immobiliari interessate;

la necessità che, per dare davvero conto delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto dell'accertamento, la motivazione dell'avviso non si affidi ad affermazioni di stile o di mero richiamo normativo, ma fornisca invece il dettaglio sia degli interventi e delle trasformazioni urbane che hanno comportato la dedotta riqualificazione dell'ambito territoriale di microzona, sia dei fattori di incidenza di tali interventi sulla singola unità immobiliare.

Sul piano strettamente motivazionale (che è quello qui dirimente), si è anche osservato (Cass. 19810/19 cit.) che:

il coefficiente esplicativo minimo dell'accertamento L. n. 311 del 2004, ex art. 1, comma 335, non si discosta dai parametri generali di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 e L. n. 241 del 1990, art. 3, fermo restando, per la specificità della materia catastale, il più gravoso onere motivazionale in linea generale gravante sull'amministrazione allorquando il riclassamento intervenga d'ufficio, e non a seguito di procedura partecipata Docfa (Cass. 31809/18, 12777/18 ed innumerevoli altre);

non basta la sola indicazione del rapporto di scostamento tra i valori medi di catasto e mercato, quando tale indicazione non si associ alla valutazione caso per caso del singolo immobile, con specifico richiamo ai parametri estimativi e classificatori generali, pur sempre operanti, D.P.R. n. 138 del 1998, ex art. 8;

fermo restando il richiamo all'elemento puramente "posizionale" (inclusione dell'unità immobiliare nella microzona omogenea), occorre che l'avviso dia conto pure dell'elemento "edilizio" in ragione della singola unità immobiliare e del fabbricato che la ricomprende, "non essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona abbiano necessariamente la medesima classe".

Va detto che si tratta di interpretazione confortata dal giudice delle leggi (C. Cost. sent. 249/17) il quale - come si è accennato - è intervenuto per dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, in relazione all'art. 53 Cost., posto che "la scelta del legislatore non presenta profili di irragionevolezza ai fini del rispetto del principio della capacità contributiva, in quanto la 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, sicchè può ritenersi non irragionevole che l'accertamento di una modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona comporti una ricaduta sulla rendita catastale, il cui conseguente adeguamento, proprio in quanto espressione di una accresciuta capacità contributiva, è volto in sostanza a eliminare una sperequazione esistente a livello impositivo".

Sennonchè: "il carattere "diffuso" dell'operazione comporta che debba essere assolto in maniera rigorosa l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento".

Ha infatti osservato la Corte che: "è bene ricordare, peraltro, 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 porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento".

p. 3.2 Orbene, non può dirsi che la commissione tributaria regionale, nella sentenza qui impugnata, abbia fatto buon governo delle norme di riferimento (che risultano in effetti violate).

L'avviso di classamento dedotto - richiamato ed allegato al ricorso nel rispetto dei canoni di autosufficienza e specificità ex art. 366 c.p.c., ricostruisce puntualmente il quadro normativo sul quale si basa (anche per quanto concerne la suddivisione del territorio comunale in microzone e l'effettivo rilevante scostamento dei rapporti medi, catastali e di mercato, considerati dalla legge), ma appare carente nell'indicazione dei presupposti fattuali della revisione attributiva di maggiore rendita, posto che esso:

riferisce sia della riscontrata consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare della microzona interessata (e relativa redditività) siccome derivante da interventi di riqualificazione urbana ed edilizia della medesima, sia dello scostamento reddituale degli attuali estimi catastali (sebbene già oggetto di revisione negli anni '88-89) per effetto della progressiva trasformazione urbana e socio-economica riscontrata sul territorio, senza tuttavia specificare in alcun modo in che cosa tali interventi di affermata riqualificazione siano consistiti;

assume quale elemento estimativo prioritario (ma sostanzialmente esclusivo) la circostanza che l'unità immobiliare oggetto di revisione sia posizionata all'interno della zona censuaria e della microzona descritta e fatta oggetto della riqualificazione del contesto urbano determinante il maggior apprezzamento di mercato, senza tuttavia indicare alcun elemento concernente le caratteristiche assunte dall'unità in questione e l'incidenza in concreto su di essa esercitata dalla riqualificazione di microzona (lacuna che svuota di contenuto anche il richiamo alla valutazione comparativa con altre unità di cui si assume apoditticamente la similarità).

Sicchè pare esattamente richiamabile, nella concretezza della fattispecie, quanto osservato da Cass. 19810/19 cit., secondo cui: "(...) la CTR non si è uniformata al predetto principio in quanto ha ritenuto sufficientemente motivato un atto basato esclusivamente sulla revisione generalizzata del classamento degli immobili compresi in una medesima microzona, e sul riferimento ad immobili similari non per caratteristiche catastali, ma per la mera collocazione nella medesima zona, in mancanza di qualsiasi specificazione in ordine ai vantaggi ritraibili concretamente dai singoli immobili interessati rispetto ad imprecisati miglioramenti dei servizi di trasporto pubblico e della qualità del contesto urbano (...)".

Il carattere "diffuso" o "di massa" del riclassamento operato L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335 - a sua volta giustificato dal riferimento della procedura ad interi comparti del territorio comunale da ritenersi per definizione omogenei - non può, neppure nel presente caso, consentire una motivazione stereotipata, "di stile", ed ancorata a generiche considerazioni di notorietà. Esso richiede pur sempre, secondo quanto osservato anche dalla Corte Costituzionale cit. proprio in ragione del suddetto carattere, l'indicazione in avviso di richiami sufficientemente concreti, verificabili ed individualizzanti quanto ai fattori di riqualificazione urbana della microzona ed a loro incidenza di classamento sulla destinazione, tipologia, profilo caratteristico e redditività dell'immobile considerato.

Si è stabilito, ancora recentemente (Cass. n. 25201/22), che: "In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi della L. n. 311 del 2004, 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. n. 138 del 1998, 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 una operazione di riclassificazione a carattere diffuso".

Sulla insufficienza motivazionale di un avviso "che faccia esclusivo riferimento al rapporto tra il valore di mercato e il valore catastale nella microzona in cui è situato l'immobile rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali e al relativo scostamento, senza indicare gli elementi che hanno in concreto interessato la microzona considerata e il modo in cui essi incidono sul diverso classamento della singola unità immobiliare", tra le molte, anche Cass. n. 1543/20.

p. 4. Ne segue, in definitiva, l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art. 384 c.p.c., mediante accoglimento del ricorso introduttivo della società contribuente.

Le spese dell'intero giudizio vengono compensate, in ragione del consolidarsi soltanto in corso di causa del su rassegnato indirizzo interpretativo di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo di parte contribuente;

- compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 1 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza