Sentenza del 20/12/2022 n. 37201 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "Fondazione Igino Betti" ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio I 16 luglio 2018 n. 5035/03/2018, che, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per rettifica di classamento ed attribuzione di nuova rendita per n. 11 appartamenti siti in (---) (microzona n. (---)), destinati alcuni ad abitazione, altri ad ufficio ed altri a soffitta, dei quali la medesima è proprietaria, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 27 ottobre 2015 n. 24938/18/2016, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure, valutando che l'atto impositivo fosse stato adeguatamente motivato in relazione alla collocazione degli immobili nella microzona di riferimento. Il ricorso è affidato a tre motivi. L'Agenzia delle Entrate -- Ufficio Provinciale del Territorio di Roma si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del primo motivo, l'accoglimento del secondo motivo e l'assorbimento del terzo motivo. La ricorrente ha depositato memoria.

MOTIVI DI RICORSO;

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, artt. 112 e 342 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stata erroneamente disattesa dal giudice di secondo grado l'eccezione di inammissibilità dell'appello per la carenza di specifici motivi.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, la L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, e D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, art. 61, il R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 maggio 1939, n. 1249, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 2, comma 1, artt. 8 e 9 art. 2697 c.c., artt. 115 e 166 c.p.c., art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'accertamento e-a stato sufficientemente motivato con riguardo alla revisione dei parametri catastali della microzona in cui gli immobili sono situati, in ragione del significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. e art. 2697 c.c., nonchè del principio di non contestazione di cui al medesimo art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di tener

conto dell'assenza di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria in ordine alla perizia di parte della contribuente.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo è infondato.

1.1 Per costante orientamento di questa Corte, nel processo tributario la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'art. 14 preleggi, trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (tra le tante: Cass., Sez. 6-5, 24 agosto 2017, n. 20379; Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2019, n. 707; Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2019, n. 707; Cass., Sez. 5, 21 luglio 2020, n. 15519; Cass., Sez. 5, 2 dicembre 2020, n. 27496; Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3443; Cass., Sez. 5, 10 marzo 2021, n. 6596; Cass., Sez. 5", 11 marzo 2021, nn. 6850 e 6852; Cass., Sez. 5", 21 luglio 2020, n. 15519; Cass., Sez. 5, 26 maggio 2021, nn. 14562 e 14582; Cass., Sez. 5, 27 maggio 2021, n. 14873; Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2021, n. 28825; Cass., Sez. 5, 27 gennaio 2022, n. 2379; Cass., Sez. 6-5, 14 giugno 2022, n. 19116).

Pertanto, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1, non deve, quindi, consistere in una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (Cass., Sez. 5, 21 novembre 2019, n. 30341).

Si è, inoltre, ritenuto che non vi è incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, tali da comportare l'inammissibilità dell'appello a termini del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1, ove il gravame, benchè formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi dall'intero atto di impugnazione nel suo complesso (Cass., Sez. 6-5, 24 agosto 2017, n. 20379; Cass., Sez. 5, 21 luglio 2020, n. 15519; Cass., Sez, 5, 26 maggio 2021, n. 14582; Cass., Sez. 5, 27 gennaio 2022, n. 2379).

1.2 Non è, quindi, necessaria ai fini dell'ammissibilità dell'appello la indicazione di specifici motivi in relazione a specifiche censure della sentenza impugnata, essendo sufficiente che l'appellante si riporti alle argomentazioni già sostenute nel grado di merito precedente, insistendo per la legittimità dell'avviso impugnato (Cass., Sez. 5, 26 maggio 2021, n. 14582).

1.3 Nella specie, come si dà atto anche da parte della contribuente, l'amministrazione finanziaria aveva articolato un unico motivo di appello sotto la rubrica "1) "Violazione e falsa applicazione di una norma di diritto - Violazione della L. n. 311 del 2004, art. 1 comma 335 - Violazione del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 maggio 1939, n. 1249 e del D.P.R. n. 1142 del 1949"", censurando la sentenza di prime cure per aver ritenuto che l'avviso di accertamento non fosse stato sufficientemente motivato, là dove, invece, il riclassamento sarebbe giustificato dalla finalità di ricondurre il rapporto tra il valore medio commerciale ed il

valore medio catastale "(...) entro la soglia minima di significatività del 35% rispetto all'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali. In particolare, per la microzona in esame il valore di tale rapporto è passato da 1,41 a 1,24. L'attività finalizzata alla rideterminazione del classamento è stata preceduta da un'analisi sopralluogo dell'edificio - ad opera di funzionari catastali - che ha condotto alla corretta individuazione delle caratteristiche proprie del fabbricato, poste a base dell'attività estimale. I dati rilevati sono stati utilizzati ai fini della determinazione del classamento delle unità immobiliari sopra riportate e delle attività perequative correlate all'attribuzione degli estimi catastali".

Dal che si desume l'inequivoca attinenza della doglianza anche se attraverso la mera riproposizione di argomenti già illustrati per resistere all'impugnazione originaria) alla ratio della decisione di prime cure, che è stata trascritta - nei limiti delle ragioni salienti - nel ricorso per cassazione (in ossequio al canone dell'autosufficienza) ("(...) rileva il Collegio che l'atto impugnato risponde alle prescrizioni di cui alla L. n. 331 del 2004 (...). Dove esso cade è sull'attribuzione delle classi. In base ai principi, l'Ufficio che pretende di procedere alla revisione del classamento, deve indicare in maniera specifica (e, cioè, con riferimento al singolo immobile oggetto dell'accertamento), le ragioni che impongono la modificazione della categoria o della classe a base di tale assunto. Nè argomenti in favore della congruità della classe possono trarsi dal valore catastale risultante dalla sua attribuzione. Non potrebbe in altre parole dirsi che siccome il nuovo valore catastale è tutto sommato in linea con quello medio di mercato. In zona non sono necessariamente tutti uguali, perchè il valore medio di mercato non è un dato notorio. In secondo luogo, perchè un conto è il valore medio di mercato degli immobili siti in una determinata zona ed un conto è il valore dello specifico bene oggetto dell'accertamento. Gli immobili di una determinata zona non sono necessariamente tutti uguali, perchè anche in un quartiere di pregio (o in una sua via) ci può essere l'edificio degradato o, comunque, meno appetibile degli altri. Il valore del singolo bene, dunque, non necessariamente coincide con quello medio di mercato, per cui deve essere provato da chi afferma, ovverosia dall'Ufficio che nella fattispecie in esame non ha invece fornito adeguati elementi di supporto. La semplice consistenza ed il livello di piano non bastano da soli nè ad avallare l'operato dell'ufficio nè a consentire l'attribuzione di una diversa classe da parte di questa Commissione".

Per cui, si può ritenere che il giudice del gravame ha esaminato la censura dell'amministrazione finanziaria, escludendone in modo implicito la genericità lamentata ex adverso.

2. Il secondo motivo è fondato, derivandone l'assorbimento del terzo motivo.

2.1 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 il 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 rnicrozona 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".

2.2 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 uroana 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'I 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.

2.3 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. 6A-5, 7 dicembre 2018, n. 31809; Cass., Sez. 6-5, 23 febbraio 2021, n. 4807; Cass., Sez. 5, 24 febbraio 2021, n. 4955).

2.4 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 del 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).

2.5 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 Legge 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 (tra le tante: 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).

2.6 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).

2.7 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.

2.8 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. 6"-5, 17 febbraio 2015, n. 3156; Cass., Sez. 6"-5, 21 giugno 2018, n. 3156; Cass., Sez. 6"-5, 26 settembre 2018, n. 23129; Cass., Sez. 6"-5, 2 novembre 2018, n. 28035; Cass., Sez. 6A-5, 5 novembre 2018, n. 28076; Cass., Sez. 6-5, 8 aprile 2019, n. 9770; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34603; Cass., Sez. 65, 23 gennaio 2020, n. 1543; 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. 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 comurali, 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 I'1 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. 6-5, 17 febbraio 2015, n. 3156; Cass., Sez. 6-5, 21 giugno 2018, n. 16378; Cass., Sez. 6A-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. 6A-5, 7 aprile 2021, n. 9303; Cass., Sez. 6A-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218).

2.9 In particolare, non può ritenersi sufficiente a tal fine il riferimento alla microzona ed alle sue caratteristiche come indistintamente individuate, pur con la dimostrazione che: "Nella microzona 19 -- Parioli è stata riscontrata una consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare e della connessa redditività, riconducibile, oltre che ad interventi di riqualificazione edilizia, anche ad insediamenti, in zone limitrofe alla microzona, di importanti poli di attrazione sociale e culturale. A fronte della "progressiva trasformazione urbana e socio-economica, i classamenti catastali sono rimasti in buona parte immutati nel tempo e non rappresentano più le effettive redditività, che hanno subito un incremento notevolmente superiore a quello riscontrato in altre microzone della città, anche successivamente alla revisione generale degli estimi, riferita al biennio economico 1988-1989 (DM 27 settembre 1991)" (leggasi la trascrizione riportata in ricorso dell'avviso di accertamento, in ossequio al canone dell'autosufficienza).

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.

Per cui, sotto tale aspetto, anche il richiamo alle connotazioni tipologiche delle abitazioni di tipo signorile - che l'amministrazione finanziaria ha ritenuto di ravvisare nella specie ("quali l'appartenenza ad un fabbricato avente caratteri architettonici o di finitura ricercati - dotato di ampi Spa zi comuni, ottima esposizione prevalente, ubicazione in zona di prestigio - una consistenza (in numero di vani o superficie) tendenzialmente elevata, dotazione di servizi igienici ovvero di locali accessori proporzionata al numero di vani e/o alla superficie, adeguata dotazione impiantistica, nonchè rifiniture di pregio") è rimasto parimenti privo di precisi e specifici riferimenti alle concrete e peculiari caratteristiche dell'immobile appartenente alla contribuente, impedendo di apprezzarne la conformità ai parametri enunciati in astratto e la corrispondenza alla revisione del classamento.

2.10 Su tale punto va dunque disatteso altro precedente rimasto isolato (Cass., Sez. 5, 19 ottobre 2016, n. 21176), secondo cui la revisione del classamento la 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.

2.11 La soluzione interpretativa che privilegia una maggiore estensione degli obblighi motivazionali risulta, infatti, l'unica adeguata alle successive indicazioni ermeneutiche fornite dalla Corte Costituzionale che, con la 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 dassamento 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 porre 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 pctesse 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.

2.12 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".

2.13 Nella specie, quindi, il giudice di appello ha fatto malgoverno dei principi enunciati (peraltro, con richiamo all'isolata Cass., Sez. 5", 19 ottobre 2016, n. 21176), valutando che l'avviso di accertamento fosse stato sufficientemente motivato sulla base di valutazioni standardizzate, senza un concreto e reale riferimento alle caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'immobile riclassificato, come si può desumere da tali argomentazioni: "Nella specie risultano pertanto pienamente rispettati i parametri di legge previsti dalla citata normativa; nè il contribuente ha dato prova della sussistenza di requisiti tali che legittimino la non fondatezza dello scostamento presupposto dell'atto impugnato, il quale appare scevro ed immune da ogni vizio, in quanto posto in essere sulla base della procedura delineata dalla menzionata normativa a fronte della quale non risultano elementi forniti dalla parte tale da inficiarne la fondatezza e attendibilità. (...) l'immobile si trova in una delle zone più prestigiose di Roma nella microzona 19 denominata Parioli che ha subito negli ultimi anni un notevole incremento economico grazie alla presenza di numerosi monumenti e strutture di rilevante importanza; inoltre gode di ubicazione ottima per la vicinanza ai servizi pubblici trasporti. Si deve pertanto ritenere corretto l'operato dell'Ufficio ed allo scopo riformare la sentenza di primo grado".

3. Apprezzandosi l'infondatezza del primo motivo, la fondatezza del secondo motivo e l'assorbimento del terzo motivo, 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, ultima parte, con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente.

4. 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 secondo motivo, rigetta il primo motivo e dichiara l'assorbimento del terzo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

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

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza