Sentenza del 21/12/2022 n. 37371 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 17 gennaio 2018 n. 248/17/2018, che, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per rettifica di classamento (precisamente, con l'attribuzione della categoria A/1, della classe 4" e della rendita di Euro 3.457,68 in luogo della categoria A/2, della classe 3 e della rendita di Euro 1.745,62) di un'abitazione sta in (---) (microzona (---)), posta ai piano secondo e censita in catasto con la particella (---), di cui 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 3 novembre 2016 n. 24943/18/2016, 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 dell'immobile nella microzona di riferimento. Il ricorso è affidato a sette motivi. L'Agenzia delle Entrate e del Territorio si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del primo motivo e del secondo motivo, l'accoglimento del terzo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi. La ricorrente ha depositato memoria.

MOTIVI DI RICORSO. 1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 16 e 16-bis in combinato disposto con il D.M. 23 dicembre 2013, n. 163, art. 2, comma 3, artt. 9, 10 e 11 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stata erroneamente disattesa dal giudice di secondo grado l'eccezione di inammissibilità dell'appello per la "trasformazione" non consentita del relativo ricorso dalla forma cartacea alla forma telematica.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 342 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stata erroneamente disattesa dal giudice di secondo grado l'eccezione di inammissibilità dell'appello per la carenza di specifici motivi.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, anche in combinato disposto con la 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 secondo grado che l'accertamento era stato sufficientemente motivato con riguardo alla revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, 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.

4. Con il quarto motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 24 e 111 Cost., art. 6 CEDU, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, nn. 2 e 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione inesistente o apparente, non essendo intellegibile la effettiva ratio decidendi.

5. Con il quinto motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 24 e 111 Cost., art. 6 CEDU, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, nn. 2 e 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione inesistente o apparente, non essendo provato il corretto riclassamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

6. Con il sesto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., anche in combinato disposto con gli artt. 115 e 116 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'amministrazione finanziaria aveva assolto l'onere probatorio a proprio carico con il solo riferimento allo scostamento dei valori nella microzona considerata, pur in assenza di prove documentali a supporto di tale affermazione.

7. Con il settimo ed ultimo motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, anche con riferimento agli artt. 115 e 116 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 dei fatti contrari allegati e provati dalla contribuente con riguardo all'inadeguatezza motivazionale dell'accertamento (in particolare, mediante il riferimento alle effettive caratteristiche dell'immobile).

Motivi della decisione

1. Il primo motivo è infondato.

1.1 La contribuente ha censurato la sentenza impugnata per aver disatteso l'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dall'amministrazione finanziaria per la notifica a mezzo PEC che non era consentita dal regolamento sul processo tributario telematico per la preclusione del successivo deposito in forma telematica.

1.2 In argomento, il collegio condivide la soluzione data ad analoga fattispecie da una recente pronuncia di questa Corte (sia pure relativa alle Commissioni tributarie provinciali e regionali presenti nell'Emilia Romagna, per le quali il D.M. 30 giugno 2016, art. 2, lett. c, aveva stabilito l'entrata in vigore del processo tributario telematico dal 15 dicembre 2016: Cass., Sez. 6-5, 9 febbraio 2022, n. 4168), ritenendo di darvi continuità in questa sede.

Riguardo alla notificazione per via telematica di atti tra le parti, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 16-bis, comma 3, vigente ratione temporis, disponeva che: "Le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione". A sua volta, il D.M. 23 dicembre 2013, n. 163, art. 20, comma 2, ("Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti

informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nel D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 39, comma 8 convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111"), rimandava a successivi decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze l'individuazione delle ulteriori Commissioni tributarie (diverse da quelle di cui al comma 1) per le quali avrebbero trovato gradualmente applicazione le disposizioni del regolamento. Quanto alle Commissioni tributarie provinciali e regionali presenti nel Lazio, le disposizioni contenute nel D.D. 4 agosto 2015, recante le specifiche tecniche di cui al D.M. 23 dicembre 2013, n. 163, art. 3, comma 3 sono state estese soltanto con il successivo D.M. 15 dicembre 2016, il cui art. 2, lett. b, dispone peraltro che: "Il presente decreto entra in vigore per gli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire: (...) b) dal 15 dicembre 2017 per le Regioni Friuli - Venezia Giulia, Lazio e Lombardia". Dalla stessa sentenza impugnata, oltre che dagli atti delle parti, risulta pacifico che il ricorso originario - a differenza dell'appello - è stato notificato prima della predetta data del 15 dicembre 2017, con la conseguente inapplicabilità al procedimento de quo del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 16-bis, comma 3, che legittimava l'utilizzo facoltativo ("possono avvenire in via telematica") della notifica telematica tra le parti. Successivamente, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, stesso art. 16-bis, comma 3, è stato ulteriormente modificato dal D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 16, comma 1, lett. a, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2018 n. 136, il quale, per quanto qui interessa, lo ha così novellato, rendendo obbligatoria, salvo deroghe, e non più facoltativa, la notifica telematica: "Le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'art. 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel D.M. economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione (...)".

Tuttavia, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, medesimo art. 16, il successivo comma 5 convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, detta una specifica previsione intertemporale che esclude l'applicabilità del predetto comma 1, lett. a, n. 4, al caso di specie, statuendo che: "Le disposizioni di cui al comma 1, lett. a), nn. 4) e 5), si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dai 10 luglio 2019". Infatti, tanto il primo grado che il secondo grado di giudizio sono stati introdotti con ricorsi notificati prima di tale scadenza. Peraltro, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, lo stesso art. 16 convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, contiene, al comma 2, la norma di interpretazione autentica, secondo la quale "Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 16-bis, comma 3, nel testo vigente antecedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto, si interpreta nel senso che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità prevista dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai relativi decreti attuativi, indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonchè dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche".

Come è stato rilevato dalla circolare emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 4 luglio 2019 n. 1/DF (paragrafo 3), l'interpretazione autentica della normativa previgente tende ad evitare che, nel regime anteriore all'obbligatorietà del processo tributario telematico, "(...) la scelta operata dal ricorrente/appellante in ordine alla modalità di notifica e deposito degli atti processuali possa vincolare la modalità di costituzione della controparte in qualsiasi grado di giudizio. Pertanto, l'opzione telematica può essere esercitata per la prima volta anche in appello

a prescindere dalle modalità in cui il ricorrente ha instaurato il giudizio di primo grado". Tuttavia, come del resto è reso palese dal richiamo del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, stesso art. 16, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, ed ai relativi decreti attuativi, la medesima diposizione non incide sulla data d'inizio del periodo del quale le parti erano legittimate alla notifica telematica nel giudizio tributario, che nel caso di specie, per effetto del ridetto D.M. 15 dicembre 2016, coincide con gli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire dal 15 dicembre 2017.

1.3 Pertanto, anche in coerenza con lo ius superveniens, il giudice di appello si è uniformato ai principi enunciati, avendo ritenuto che: "Ne deriva che le notifiche a mezzo PEC nel processo tributario sono consentite laddove è operativa la disciplina del c. d. processo tributario telematico. Al riguardo è stato precisato che, in deroga alla generale previsione di entrata in vigore della riforma di cui al D.Lgs. n. 156 del 2015 del contenzioso tributario, fissata al 1 gennaio 2016 dall'art. 12, comma 1 dello stesso decreto, del medesimo art. 12, il comma 3 prevede che "Le disposizioni contenute nel comma 3 dello stesso decreto, del D.Lgs. n. 547 del 1992, il comma 3, art. 16 bis... si applicano con decorrenza e modalità previste dai decreti di cui al D.M. economia e finanze 23 dicembre 2013, n. 163, art. 3, comma 3. Ora, il decreto del Ministero economia e finanze 15 dicembre 2016 che ha esteso alle Commissioni Tributaria(e) Provinciale e Regionale del Lazio le disposizioni contenute nel D.M. 4 agosto 2015, art. 16 emanato in attuazione del D.M. n. 163 del 2013, ha previsto l'entrata in vigore delle disposizioni relative al processo tributario telematico per il Lazio a partire dal 15 aprile 2017. Quindi essendo entrata in vigore per la Regione Lazio al momento della notifica dell'appello la normativa sul processo tributario, la notifica a mezzo PEC effettuata dall'Ufficio in data 3 maggio 2017 deve ritenersi ammissibile".

2. Il secondo motivo è infondato.

2.1 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, ri. 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).

2.2 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).

2.3 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 della L. n. 241 del 1990, art. 3"", censurando la sentenza di prime cure per aver ritenuto che l'avviso di accertamento non fosse stato sufficientemente motivato, nonostante il richiamo alla Determinazione adottata dal Direttore dell'Agenzia del Territorio il 16 febbraio 2005, d'intesa con la Conferenza Stato - Città ed Autonomie Locali del 4 febbraio 2005, per la definizione di modalità tecniche ed operative ai fini della revisione del classamento della L. 30 dicembre 2004, n. 311, ex art. 1, comma 335, a cui seguivano "le medesime argomentazioni indicate nell'atto di controdeduzioni depositate in primo grado (molte delle quali mediante il sistema del copia-incolla), ed un pedissequo richiamo all'atto oggetto di impugnazione".

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) ("Profili di carente motivazione dell'avviso di accertamento emergono inoltre dai riferimenti effettuati dall'Ufficio riguardo alla "consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare ed alla connessa redditività" attesa l'assenza di concreta specificazione degli elementi fattuali che hanno concorso alla rivalutazione, restando generiche le indicazioni di "interventi di riqualificazione urbana ed edilizia" nonchè i riferimenti a non meglio specificati "importanti poli di attrazione sociale e culturale". Altrettanto generico appare l'ulteriore riferimento ad un nuovo contesto rubano e socioeconomico diverso da quello originario esistente all'epoca del precedente classamento, privo anch'esso di concreta e puntuale specificazione degli interventi di trasformazione intervenuti nella microzona. Nella fattispecie, aver giustificato l'accertamento della nuova rendita evidenziando l'evoluzione del contesto urbano e socio-economico della microzona alla quale la procedura di revisione si riferisce non appare motivazione idonea ad assolvere la funzione di esternare le ragioni del provvedimento e consentire al contribuente di sviluppare la sua difesa e ciò non solo per insufficiente esplicitazione degli elementi concreti su cui il processo revisionale si fonda, ma anche per Inidoneità a dar conto di come la semplice appartenenza ad una microzona sia stata ritenuta fattore decisivo per l'attribuzione a ciascuna singola unità immobiliare di un nuovo

apprezzamento globale del livello reddituale tramite l'assegnazione di una categoria o di una classe più elevata").

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.

3. Il terzo motivo è, invece, fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

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

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

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

3.3 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. 6-5, 7 dicembre 2018, n. 31809; Cass., Sez. 6-5, 23 febbraio 2021, n. 4807; Cass., Sez. 5, 24 febbraio 2021, n. 4955).

3.4 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 H 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. 6A-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).

3.5 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 L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unita immobiliare, l'atto deve recare l'analitica indicazione di tali trasformazioni; c) nell'ipotesi di riclassificazione avvenuta ai sensi della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58, l'atto deve precisare a quale presupposto - il non aggiornamento del classamento ovvero la palese incongruità rispetto a fabbricati similari - la modifica debba essere associata, specificamente individuando, nella seconda ipotesi, i fabbricati, il loro classamento e le caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento (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).

3.6 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. 341503; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6867; Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2021, n. 28819; Cass., Sez. 6A-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218).

3.7 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 l'1 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.

3.8 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 dei 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. 6A-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. 6A-5, 8 aprile 2019, n. 9770; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34603; Cass., Sez. 6-5, 23 gennaio 2020, n. 1543; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6867; Cass., Sez. 6A-5, 1 febbraio 2021, nn. 2200 e 2201; Cass., Sez. 6A-5, 1 aprile 2021, n. 9095; Cass., Sez. 6A-5, 7 aprile 2021, n. 9303; Cass., Sez. 6A-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218), ed ancora che, in tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, nell'ambito di una revisione parziale dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, il provvedimento di riclassamento, dovendo porre il contribuente in grado di conoscere le concrete ragioni che lo giustificano - come evidenziato anche dalla sentenza depositata dalla Corte Costituzionale l'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. 6A-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. 6A-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. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9303; Cass., Sez. 6A-5, 23 novembre 2021, nn. 36217 e 36218).

3.9 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 (D.M. 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 ambi 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 ejo 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.

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

3.11 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 classamento per microzone si basa sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene", nello stesso tempo ha evidenziato che "la natura e le modalità dell'operazione

enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da 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 potesse affermarsi in via presuntiva; tale requisito va, dunque, soddisfatto ex ante, e senza che sia sufficiente la mera possibilità del contribuente di fornire prova contraria in sede contenziosa.

3.12 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 dalla 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".

3.13 Nella specie, quindi, il giudice di appello ha fatto malgoverno dei principi enunciati, 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: "Ora, nel caso in esame, deve rilevarsi che il precedente classamento è risalente negli anni e che dalla data di determinazione si è verificata nella zona una consistente rivalutazione del patrimonio immobiliare e della connessa redditività; il contesto socio-economico della microzona di appartenenza dell'immobile in esame (quartiere Parioli), anche grazie ad interventi di riqualificazione urbana ed edilizia,, è sino ad oggi significativamente migliorato sì da rendere il precedente classamento non più rispondente alla valutazione e redditività dell'immobile. E l'Ufficio nell'avviso di accertamento, ha descritto (...) le caratteristiche della microzona per la quale dispone l'allineamento dei valori catastali a quelli di mercato ed in particolare le condizioni estrinseche costituite dalla localizzazione in zona che si caratterizza per la presenza di sedi istituzionali di rilevante interesse pubblico e di rappresentanza diplomatica, con un tessuto urbano costituito da tipologie edilizie non intensive, che conferiscono al contesto un aspetto raffinato, e con la presenza di parchi tra i più grandi della città. Si tratta pertanto di zona di particolare pregio edilizio e rilievo dal punto di vista della commercialità e redditività; con la conseguenza che i valori indicati nell'atto impugnato, conseguenti all'aumento della categoria e della classe, paiono del tutto conformi al valore effettivo dell'immobile".

Del pari, non è significativo il raffronto operato dalla sentenza impugnata (sulla base delle risultanze dell'avviso di accertamento) con due immobili limitrofi, la cui comparazione con l'immobile riclassificato è pur sempre correlata alla omogeneità derivante dalla comune appartenenza alla medesima microzona, senza alcun collegamento con le caratteristiche individualizzanti dei singoli immobili, come si evince da tale valutazione: "In considerazione della posizione dell'unità immobiliare nella microzona e del significativo miglioramento del contesto urbano, è stata infatti individuata dall'Ufficio la diversa categoria A/1 in luogo di A/2, e la classe 4 in luogo di 3, mediante il raffronto con altre due unità abitative di riferimento, situate in vie limitrofe e prossime, e collocabili all'interno di un mercato omogeneo e conforme e quindi tali da costituire adeguati parametri di riferimento per l'attività perequativa correlata all'attribuzione della diversa categoria e classe catastale, ai fine di riallineare il rapporto tra i valori di mercato e id (recte: ed i) valori catastali".

Da qui la non condivisibile conc usione che: "A fronte dell'operato dell'Ufficio, dal complesso delle argomentazioni contenute tanto nel ricorso originario che nelle controdeduzioni e dalle produzioni documentali non si rinvengono elementi sufficienti tali da comprovare che il suddetto immobile, pur essendo ubicato nella microzona Parioli, rimarrebbe sottratto alla riqualificazione urbanistica ed edilizia della zona censuaria in esame, operata dall'Ufficio".

4. Apprezzandosi l'infondatezza del primo motivo e del secondo motivo, la fondatezza del terzo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente.

5. 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 giudiziali.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo, rigetta il primo motivo ed il secondo motivo, dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; 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 21 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza