

Sentenza del 13/04/2023 n. 9938 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. e B.B. impugnavano il diniego dell'istanza di rettifica della categoria catastale da essi proposta, in data 19.05.2015, per l'unità immobiliare sita nel Comune di Roma al fl. (Omissis) per la quale chiedevano l'attribuzione della categoria catastale A/2. Difatti, con procedura Docfa del 10.11.2009, i contribuenti avevano "erroneamente" attribuito al cespite la categoria A/1, avvedendosi successivamente che tutti gli immobili limitrofi ovvero ubicati nel medesimo fabbricato ed aventi le medesime caratteristiche, erano iscritti in catasto in categoria A/2.

La Commissione tributaria provinciale di Roma dichiarava inammissibile il ricorso.

Interposto gravame, la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello dai medesimi proposto nei confronti dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla commissione tributaria provinciale di Roma n. 8984/2017.

In particolare, la commissione tributaria regionale confermava la decisione di prime cure, sul presupposto che l'impugnazione del diniego avverso la proposta richiesta di variazione, non fosse proponibile, qualificando la richiesta di rettifica della variazione come richiesta di annullamento in autotutela di un atto impositivo divenuto definitivo, per cui l'impugnazione era proponibile soltanto se fosse stata prospettata l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

I contribuenti hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, affidato a sette motivi, illustrati nelle memorie depositate ex art. 378 c.p.c. L'Agenzia delle Entrate replica con controricorso e con memorie depositate ai sensi dell'art. 380-ter c.p.c..

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del primo motivo del ricorso.

MOTIVI DI DIRITTO. 2. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1, lett. f) e comma 2, nonché dell'art. 53 Cost. e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere il giudice di secondo grado ritenuto che il diniego di variazione della categoria catastale potesse essere impugnato dalla contribuente soltanto per eventuali profili di illegittimità del rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria.

Si deduce che la giurisprudenza di legittimità citata dalla Regionale concerne le fattispecie in cui si impugni il diniego di autotutela, in presenza di atto impositivo definitivo, perchè non opposto nei termini di legge, mentre nel caso in esame non era stato richiesto il riesame in autotutela di

un atto impositivo, ma la corretta attribuzione della categoria catastale dell'immobile, impugnando poi il diniego della variazione richiesta.

3. La seconda censura prospetta la nullità della sentenza - ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) - per avere i giudici territoriali omesso di pronunciare sulle domande proposte dagli appellanti, avendo dichiarato l'inammissibilità del ricorso da essi proposto.

4. Il terzo strumento di ricorso reca violazione dell'art. 53 Cost. e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3); per avere il decidente affermato l'insussistenza del diritto del contribuente ad una attribuzione di categoria catastale diversa da quella precedentemente dichiarata con la procedura Docfa.

Si obietta che il contribuente, al contrario, non ha limiti temporali per modificare la rendita proposta con la procedura Docfa, allorquando la situazione di fatto ab origine denunciata non corrisponda alla situazione reale, rammentando che anche il termine di dodici mesi riconosciuto all'Agenzia per procedere alla rettifica della rendita così proposta non ha natura perentoria ma ordinatoria; pertanto, avendo il procedimento di classamento natura meramente accertativa e non costitutiva, il contribuente conserva il diritto di modificare la rendita proposta.

6. Con il quarto strumento di ricorso, si deduce la violazione e falsa applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 nonché degli artt. 3, 23, 24, 53 e 97 Cost. con riferimento alla necessità di una adeguata motivazione dell'atto amministrativo; eccezione non esaminata dalla CTR, sebbene proposta sin dal primo grado.

Al riguardo, si assume che l'atto opposto non è sufficientemente motivato, non essendo idonea la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio tecnico erariale, trattandosi di un provvedimento valutativo.

7. La quinta censura lamenta la violazione del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 8, comma 7 e art. 9, commi 1, 2 e 4 , art. 5 nonché del D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 1939, n. 1249 , come modificata dal D.Lgs. 8 aprile 1948, n. 514 , e del D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142m e delle successive modifiche alle classi catastali, art. 9 nonché della circolare del Ministero della Finanze del 14/03/1992, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), reiterando le difese svolte nei giudizi di merito in relazione alle caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'immobile in oggetto che non lo includono nella categoria delle abitazioni signorili.

8. Il sesto mezzo deduce la violazione delle norme costituzionali menzionate nel precedente motivo, prospettando la violazione dei principi di equità ed imparzialità fiscale nonché di riserva di legge ed un errato confronto con gli immobili limitrofi.

In particolare, i ricorrenti lamentano che gli immobili che presentano analoghe caratteristiche e che sono ubicati nella medesima zona (immobili adiacenti) sono classificati in categoria A/2; mentre la circostanza che taluni immobili - pure di superficie inferiore alla abitazione de quo ed ubicati nel medesimo stabile - siano accatastati in categoria A/2, non rileverebbe, dovendosi, al

fine di stabilire se si tratta di abitazione signorile, valutare ulteriori elementi quali quelli costruttivi e tecnici.

9. Con l'ultima censura si lamenta la violazione del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138 , sostenendo l'intervenuta abrogazione delle categorie catastali A/1 e A/2 e della distinzione tra abitazioni di tipo signorile e residenziali, le quali sarebbe state assorbite nella categoria R/1.

10. La prima e la terza censura - in quanto tra loro osmotiche - possono essere esaminate congiuntamente. Esse sono fondate.

10.1 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (tra le tante: Cass., Sez. 5, 15 luglio 2008, n. 19379; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2011, n. 8165; Cass., Sez. 6-5, 19 marzo 2014, n. 6411; Cass., Sez. 6-5, 13 giugno 2014, n. 13535; Cass., Sez. 6-5, 13 febbraio 2015, nn. 2995 e 3001; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2021, n. 17627; Cass., Sez. 6-5, 4 novembre 2021, n. 31574), al contribuente deve essere riconosciuto il diritto di modificare, senza alcun limite temporale, la rendita proposta con la procedura "DOCFA", quando la situazione di fatto o di diritto ab origine denunciata non sia più veritiera. Al riguardo è stato, infatti, evidenziato che il termine di dodici mesi dalla presentazione della "DOCFA", fissato dal D.M. 19 aprile 1994, n. 701, art. 1 per la determinazione della rendita catastale definitiva da parte dell'amministrazione finanziaria (eventualmente modificativa della rendita proposta dal contribuente), non ha natura perentoria, ma meramente ordinatoria, costituendo una modalità di esercizio dei poteri per la formazione e l'aggiornamento del catasto (Cass., Sez. 5, 21 luglio 2006, n. 16824; Cass. Sez. 5, 15 luglio 2008, nn. 19379 e 19380; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2011, n. 5843; Cass., Sez. 6-5, 19 marzo 2014, n. 6411; Cass., Sez. 6A-5, 13 giugno 2014, n. 13535; Cass., Sez. 6-5, 13 febbraio 2015, n. 2995; Cass., Sez. 6-5, 19 febbraio 2015, nn. 3355 e 3358; Cass., Sez. 5, 13 marzo 2015, n. 5051).

Se, dunque, l'esito del procedimento di classamento è di tipo accertativo e mira solo a fornire chiarezza sul valore economico del bene, attraverso il sistema del catasto, in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi d'imposta, deve concludersi che quando la situazione di fatto e di diritto ab origine denunciata non sia veritiera il contribuente mantiene il diritto di modificare la rendita proposta all'amministrazione finanziaria (Cass., Sez. 6-5, 4 novembre 2021, n. 31574).

10.2 Nel vigente sistema tributario la rendita catastale, del resto, non ha mai efficacia costitutiva diretta di alcuna obbligazione fiscale, ma solo una efficacia riflessa, ai fini delle imposte sul reddito complessivo, ai fini delle imposte sul patrimonio immobiliare e ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari. La rendita catastale non forma oggetto di una dichiarazione annuale del contribuente e non esaurisce la propria efficacia con riguardo ad una singola annualità d'imposta, avendo - al contrario - efficacia pluriennale escludente in radice qualsiasi ipotesi di definitività o irrevocabilità. Avendo la rendita catastale efficacia illimitata nel tempo, altrettanto illimitata deve essere la facoltà del contribuente di presentare istanze di variazione, di rettifica, di correzione. Pertanto, come l'amministrazione finanziaria, senza conseguente caducazione dei suoi poteri accertativi, può sempre intervenire a rettificare la rendita proposta dal contribuente, non vi è ragione per cui quest'ultimo - avvedutosi dell'errore dichiarativo - non possa correggere i propri errori od omissioni ripristinando l'esatto valore secondo il reddito effettivamente retribuito.

La non emendabilità di dichiarazioni ab origine inesatte, del resto, finirebbe per cristallizzare nel tempo una imposizione falsata nei suoi presupposti, in contrasto con il principio della capacità contributiva garantito dall'art. 53 Cost.. E', infatti, principio generale che le dichiarazioni del contribuente che risultino affette da errore di fatto o di diritto sono sempre emendabili e ritrattabili, quando possa derivarne l'assoggettamento e ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Come la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo essa solo un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria, lo stesso principio va - a maggior ragione - applicato alla dichiarazione di classificazione catastale, che costituisce l'atto iniziale di un procedimento amministrativo di tipo "cooperativo" per la classificazione degli immobili e le rendite da questi prodotte che - per valere come base per il calcolo dell'imposta - debbono essere idonee a rappresentare l'indice di capacità contributiva del cittadino.

Tanto in sintonia con la L. 7 luglio 2000, n. 212, art. 10 (c.d. "Statuto del contribuente"), secondo cui "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e buona fede", essendo - appunto - conforme a buona fede non percepire somme non dovute, ancorchè versate per errore dall'obbligato su dichiarazione da lui stesso effettuata. Nessuna preclusione di definitività dell'accatastamento poteva, dunque, essere opposta dai giudici di merito alla istanza di variazione presentata dai contribuenti.

11. Peraltro, deve escludersi che nell'istanza dei contribuenti sia individuabile una sorta di richiesta di "annullamento in via di autotutela", per l'agevole qualificazione nei termini di una "istanza di variazione della classificazione catastale", trattandosi di domande prospettabili in qualsivoglia momento proprio perchè il procedimento di classamento è di tipo accertativo, con conseguente facoltà del contribuente di chiedere la rettifica della rendita proposta, quando la situazione di fatto o di diritto denunciata non corrisponda al vero (in particolare: Cass., Sez. 6-5, 13 febbraio 2015, n. 2995). Invero, se l'ordinamento riconosce al possessore dell'immobile il diritto ad una definizione mirata e specifica relativa alla sua proprietà, consegue indubbiamente che, ove il classamento non risulti soddisfacente il privato può ricorrere al giudice tributario, previo il diniego dell'amministrazione finanziaria (Cass., Sez. 5, 8 settembre 2008, n. 22557). Nè si può sostenere che il diniego o rifiuto di variazione catastale rientrerebbe nella tipologia degli atti impugnabili soltanto sub specie del diniego espresso o tacito di autotutela, che può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'amministrazione finanziaria, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cass., Sez. 5, 28 marzo 2018, n. 7616; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2018, n. 21146; Cass., Sez. 5, 26 settembre 2019, n. 24032; Cass., Sez. 5, 4 dicembre 2020, n. 27806; Cass., Sez. 6-5, 16 marzo 2021, n. 7378).

A tale proposito, il collegio rileva che l'art. 19, lett. f), del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992 n. 546 stabilisce che il ricorso può essere proposto avverso "gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nello stesso D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 2" e quest'ultima

disposizione annovera nell'oggetto della giurisdizione tributaria tutte le controversie concernenti "la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale".

12. L'atto di diniego della variazione catastale emesso a seguito di richiesta del contribuente concerne, senza dubbio, una delle operazioni catastali menzionate nel medesimo D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, citato art. 19, lett. f), "atti relativi alle operazioni catastali", impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie (Cass., Sez. 5, 15 luglio 2008, n. 19379; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2011, n. 816; Cass., Sez. 6-5, 13 febbraio 2015, n. 3001; Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2019, n. 2006; Cass., Sez. 6-5, 4 novembre 2021, n. 31574; Cass. Sez. 5 del 31 agosto 2022, n. 25573).

A quest'ultimo riguardo, va sottolineato che gli atti catastali sono, tra quelli impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie, gli atti assoggettati alla più ampia "libertà di forma", non avendo il legislatore definito il nome od il tipo dell'atto nei cui confronti il contribuente è ammesso a proporre ricorso e limitandosi a rinviare alle operazioni catastali ricomprese nella giurisdizione tributaria, cioè a tutti gli atti ad esse operazioni afferenti senza distinguo di sorta. La previsione della generica impugnabilità degli atti catastali va di conseguenza letta nell'ottica del rispetto dei diritti di difesa e di tutela giudiziaria contro tutti gli atti idonei a produrre effetti giuridici negativi in capo al contribuente quale è la determinazione della rendita catastale che rappresenta, ai fini di una pluralità di tributi, la misura della capacità contributiva del soggetto passivo con riferimento alla titolarità di un diritto di proprietà su un bene immobile sito nel territorio dello Stato. Pertanto, la domanda dei contribuenti per l'attribuzione di una diversa categoria va correttamente qualificata come istanza di variazione catastale ed il diniego dell'amministrazione finanziaria è propriamente qualificabile come atto relativo alle operazioni catastali di classamento.

In sostanza, con l'istanza del 18 febbraio 2015 i contribuenti hanno denunciato l'erroneità della rendita catastale, invitando l'amministrazione finanziaria ad apportare le necessarie correzioni, ma quest'ultima ha opposto un rifiuto, confermando la validità della rendita precedentemente attribuita su proposta del medesimo contribuente. Il provvedimento negativo con il quale l'amministrazione finanziaria ha mantenuto la precedente rendita, rigettando l'istanza di variazione avanzata dai contribuenti, deve considerarsi atto riguardante l'operazione catastale di attribuzione di rendita.

Come, dunque, non vi sarebbe ragione per precludere al contribuente la possibilità di presentare la denuncia di variazione del classamento catastale, non vi è ragione di assegnare al diniego dell'amministrazione finanziaria la natura di atto non impugnabile. Per cui, deve essere riconosciuto ad ogni titolare di immobile la facoltà di chiedere una diversa classificazione catastale e quindi una diversa rendita del bene e, ovviamente, in caso di risposta negativa, di rivolgersi al giudice.

12.1 Nella specie, riqualificando implicitamente l'atto impugnato in termini di diniego di autotutela, sul presupposto che la richiesta di variazione era assimilabile ad una istanza di autotutela, per cui "il diniego alla richiesta del contribuente può essere impugnato solo se sono prospettati interessi di rilevanza generale dell'Amministrazione finanziaria", la commissione tributaria regionale non si è conformata ai principi di diritto enunciati da questa Corte.

13. Ne consegue che il ricorso va accolto in ordine alle censure esaminate, assorbiti i restanti motivi.

Alla stregua delle precedenti argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del primo e del terzo motivo nei termini specificati in precedenza, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti per quanto di ragione con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che dovrà statuire sulle doglianze proposte e non esaminate.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il terzo motivo nei termini specificati in motivazione; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti per quanto di ragione e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza