

Sentenza del 26/06/2024 n. 17624 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1945/26/19, depositata il 30 aprile 2019, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello proposto da Imbre Srl, così confermando il decisum di prime cure che aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di accertamento catastale avente ad oggetto la rettifica (per classe, consistenza e rendita) del classamento proposto con dichiarazione docfa della contribuente relativamente a quattro unità immobiliari ad uso ufficio ubicate alla via San Zeno di Brescia (in catasto al fol. (Omissis), mappale (Omissis), sub (Omissis)).

1.1 - A fondamento del decisum, il giudice del gravame ha ritenuto che:

- "le rettifiche, operate in seno ed all'esito della procedura DOC.FA, come di recente ribadito dalla Suprema Corte con l'ordinanza 12425 del 21.5.2018, sono sempre legittime, anche se il diverso classamento è determinato mediante la mera indicazione dei dati oggettivi, così come peraltro rappresentati ed inseriti dallo stesso contribuente nel documento trasmesso all'Ufficio";

- il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento, pertanto, doveva ritenersi soddisfatto "anche con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita nel caso di procedura DOCFA (C. Cass n.12497/2016 e CTR Milano n.1086/33/2017 del 12.12.2016)";

- in punto di rettifica della classe (dalla n. 5 alla n. 6) il criterio comparativo era stato correttamente impiegato dall'Agenzia, in quanto venivano in rilievo unità immobiliari ubicate in un'area "di pregio in quanto di tipo direzionale-residenziale e caratterizzata da edifici moderni, funzionali e con caratteristiche strutturali degne di nota.".

2. - Imbre Srl ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di tre motivi, ed ha depositato memoria; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Con ordinanza interlocutoria n. 22196/2023, depositata il 24 luglio 2023, la trattazione del ricorso è stata rimessa alla pubblica udienza in relazione alla rilevanza nomofilattica della quaestio iuris sottesa al primo motivo di ricorso.

Motivi della decisione 1. - Il ricorso è articolato sui seguenti motivi:

1.1 - col primo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla L. 7 agosto 1990, n. 241 , art. 3 , ed alla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 7 , assumendo che - a fronte della compiutezza motivazionale dell'avviso di accertamento, rilevata dal giudice del gravame nei termini di un "inammissibile spazio di immunità dell'ente impositore" siccome "sempre legittime" le rettifiche

delle dichiarazioni catastali presentate con procedura docfa - nella fattispecie emergeva che la rettifica aveva avuto ad oggetto classe e consistenza catastale delle unità immobiliari (dietro rideterminazione del numero dei vani), e senz'alcuna esplicitazione delle ragioni che avevano portato ad una siffatta rideterminazione dei corrispondenti dati indicati nella dichiarazione di parte;

1.2 - il secondo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell' art. 2697 cod. civ., dell' art. 116 cod. proc. civ., e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 23 , sull'assunto che - nel rilevare il corretto impiego del criterio comparativo di classamento - il giudice del gravame aveva finito per valorizzare dati istruttori dei quali non era stata offerta alcuna indicazione nell'atto impugnato, così pronunciando sulla base di elementi di giudizio non utilizzabili;

1.3 - col terzo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., e deduce che il giudice del gravame aveva omesso di pronunciare sulla difesa svolta da essa esponente in ordine alla consistenza catastale oggetto di rettifica, essendosi rilevato che la rettifica sul punto imponeva "una specifica indicazione del perché e su quali elementi poggi la rettifica".

2. - Il primo motivo di ricorso è fondato, e va accolto, nei limiti di quanto in appresso precisato.

E dal suo esame consegue l'assorbimento del terzo motivo col quale, in sostanza, si deduce un'omessa pronuncia su di una quaestio iuris (le ragioni di immutazione della proposta di classamento sotto il profilo della consistenza della unità immobiliare) che costituisce (solo) un profilo della denunciata violazione di legge di cui al primo motivo di ricorso.

3. - Con riferimento all'atto di classamento adottato in esito alla procedura docfa (d.m. n. 701 del 1994), procedura, questa, connotata da una "struttura fortemente partecipativa", la Corte ha già avuto modo di (ripetutamente) rilevare che l'obbligo di motivazione "deve ritenersi osservato anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio, e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie" (v., ex plurimis, Cass., 20 febbraio 2023, n. 5245 ; Cass., 13 novembre 2019, n. 29373 ; Cass., 9 luglio 2018, n. 17971 ; Cass., 3 febbraio 2014, n. 2268 ; Cass., 21 luglio 2006, n. 16824 ; Cass., 7 giugno 2006, n. 13319).

Si è, quindi, rimarcato che gli indicati termini di riscontro dell'obbligo di motivazione dell'atto di classamento, adottato in esito alla procedura Docfa, debbono ritenersi inadeguati (solo) a fronte di una immutazione della proposta formulata dalla parte (con la dichiarazione di accatastamento), immutazione rilevante - ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di motivazione - qualora incentrata su di una diversa valutazione degli elementi di fatto di detta proposta, non anche qualora (ad elementi di fatto immutati) la diversa valutazione della rendita catastale consegua "da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni" (v., ex plurimis, Cass., 28 ottobre 2020, n. 23674 ; Cass., 13 novembre 2019, n. 29373 ; Cass., 22 maggio

2019, n. 13778 ; Cass., 7 dicembre 2018, n. 31809 ; Cass., 23 maggio 2018, n. 12777 ; Cass., 16 giugno 2016, n. 12497 ; Cass., 24 aprile 2015, n. 8344 ; Cass., 31 ottobre 2014, n. 23237).

3.1 - A riguardo di quest'ultimo profilo, la Corte, secondo un primo orientamento interpretativo, ha statuito che la rideterminazione del numero dei vani catastali impone una più diffusa motivazione della rettifica catastale in quanto questa incide sul "tipico ed essenziale elemento di fatto costituito dalla consistenza e dal numero di vani dell'unità urbana, assunto quale parametro in grado, anche da solo, di legittimare la variazione di classe e rendita in cui si concreta il riclassamento" (così Cass., 10 maggio 2021, 12278 cui adde Cass., 14 aprile 2023, n. 10001 ; Cass., 10 ottobre 2022, n. 29367 ; Cass., 15 marzo 2022, n. 8349 ; contra Cass., 9 febbraio 2021, n. 3104).

In particolare, si è, quindi, rilevato - con riferimento alla specifica fattispecie esaminata - che il numero e la distribuzione dei vani, in quanto idonei "in concreto a determinare un incremento di consistenza", implica un "accertamento di elementi fattuali richiedenti, già nell'avviso e quindi prima che nella sede processuale, una più diffusa motivazione" in quanto espressione di "una diversa ricostruzione di elementi estimativi di origine prettamente fattuale" (Cass., 10 maggio 2021, 12278 , cit.).

3.2 - In senso contrario si è, però, osservato che l'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica della dichiarazione docfa, in caso di rideterminazione del numero dei vani catastali, è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, atteso che in tal caso l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita deriva da una diversa valutazione tecnica dei medesimi elementi di fatto, operata sulla base dei criteri tecnici fissati dalla disciplina regolamentare in materia catastale (Cass., 9 febbraio 2021, n. 3104).

Pronuncia, questa, nella quale si è rimarcato che "la rideterminazione del numero dei "vani catastali", che non rispecchia lo stato materiale della suddivisione interna dell'immobile, ...è frutto di plurime operazioni di calcolo aritmetico sulla base di parametri oggettivi, nella cui applicazione si tiene conto della natura, della superficie, dell'utilizzo, della funzione e della redditività in relazione alla destinazione edilizia dell'immobile (artt. 40 ss. del "Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano", approvato con il D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142). Per cui, è possibile (e, il più delle volte, accade) che la eventuale difformità tra la consistenza denunciata dal contribuente e la consistenza accertata dall'amministrazione finanziaria nell'ambito della procedura "DOCFA" derivi da una diversa valutazione, qualificazione o classificazione dei medesimi elementi di fatto (descrizioni, misure, grafici e planimetrie), che vengono elaborati sulla base dei criteri tecnici fissati dalla disciplina regolamentare in materia catastale." (v., altresì, Cass., 17 novembre 2022, n. 33987).

E, in posizione in qualche modo intermedia, si è (anche) sostenuto che, ove sia effettuata una rideterminazione del numero dei vani catastali, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi, e della classe attribuita, solo quando tra le parti non vi sia contestazione circa la struttura e le dimensioni dell'unità immobiliare; laddove, viceversa, la diversa distribuzione del numero dei vani sottenda una questione circa una diversa estensione dell'unità immobiliare, in termini di ampliamento o

riduzione, la motivazione dell'avviso di rettifica deve esplicitare in maniera più approfondita le ragioni poste a base della rettifica (Cass., 27 luglio 2022, n. 23538).

3.3 - Reputa il Collegio di dar continuità al primo orientamento interpretativo in quanto la disciplina degli elementi di valutazione della tariffa che "per ciascuna categoria e classe ...esprime in moneta legale la rendita catastale" (r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652 , art. 8 , secondo comma) rende evidente che il vano utile concorre alla determinazione della consistenza delle unità immobiliari a destinazione ordinaria - secondo i criteri di qualificazione delineati dal D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142 , artt. 44 e ss., - e che detti criteri di qualificazione hanno ad oggetto, per l'appunto, la destinazione, la connotazione strutturale e la stessa estensione superficiaria del vano e, così, dati fattuali che in vario modo concorrono alla identificazione del vano utile.

È ben vero- come si assume in senso contrario - che la rettifica dei vani dichiarati consegue da una diversa qualificazione degli "elementi di fatto (descrizioni, misure, grafici e planimetrie), che vengono elaborati sulla base dei criteri tecnici fissati dalla disciplina regolamentare in materia catastale"; ciò non di meno, però, siffatta qualificazione incide sul (in ipotesi discostandosi dal) dato oggettivo rappresentato nella dichiarazione docfa (quanto al numero dei vani) e, così operando, deve dar conto del dato fattuale specifico - per l'appunto oggetto di difforme qualificazione - che sia stato posto a base della rettifica.

La valutazione in discorso - che viene operata in difformità di quella espressa nella dichiarazione docfa di parte - può, difatti, incidere sulla "destinazione principale (camera, stanza, salone, galleria e simili), nell'uso ordinario della unità immobiliare" (D.P.R. n. 1142 del 1949 , art. 45) - e, dunque, correlarsi alla considerazione (anche) della "superficie ...stabilita in ogni zona censuaria per ciascuna categoria e classe" (D.P.R. cit., art. 47) - ovvero su di una destinazione accessoria, a servizio diretto o meno dei vani a destinazione principale, ovvero quale dipendenza (D.P.R. cit., artt. 46 e 51); nell'uno, così come nell'altro caso, evidente rimanendo che la rettifica incide sul dato fattuale oggetto di dichiarazione perché (in ipotesi) rideterminata la destinazione, la connotazione strutturale, la stessa estensione superficiaria del vano.

E di una siffatta rettifica deve darsi conto non potendosi assumere l'invarianza dei dati oggettivi rappresentati nella dichiarazione docfa se, per l'appunto, la rideterminazione del numero complessivo dei vani può trovare la sua ragion d'essere in una difforme considerazione (così in una immutazione) degli elementi di fatto che, a vario titolo, concorrono alla identificazione del vano utile.

3.4 - Può, dunque, enunciarsi il seguente principio di diritto: "In tema di catasto, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della dichiarazione presentata dal contribuente con cd. procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, nel caso di rettifica del numero dei vani catastali dichiarati, non è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, atteso che la determinazione del vano utile, che incide su classe e rendita catastale dell'unità immobiliare, dipende da una pluralità di dati fattuali che a vario titolo concorrono alla sua identificazione in ragione della destinazione funzionale, della connotazione strutturale e della stessa estensione superficiaria del vano, così che della relativa rettifica l'amministrazione deve dare specifico conto.".

4. - Il secondo motivo di ricorso è, per converso, destituito di fondamento in quanto - una volta definito, nei termini dianzi esposti a riguardo del primo motivo di ricorso, l'ambito di estensione del requisito motivazionale dell'avviso di accertamento catastale adottato in rettifica della dichiarazione di parte presentata con procedura docfa - l'utilizzazione di dati istruttori, a riscontro della operata rettifica catastale, opera, per l'appunto, sul piano dell'onere della prova gravante sull'amministrazione e non si riflette - nei termini di una postuma integrazione del deficit di motivazione dell'atto - sul requisito di struttura (la motivazione) che condiziona la legittimità della rettifica catastale.

5. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi ai principi di diritto sopra esposti (sub 3.).

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo, assorbe il terzo, e rigetta il secondo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità,

alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza