

Sentenza del 07/03/2024 n. 6739 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La ImmobiliSilva Srl proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma avverso un avviso di accertamento catastale con il quale erano stati rideterminati in aumento il classamento e la conseguente rendita catastale di sei unità immobiliari di sua proprietà ubicate in Roma nella microzona 7.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso.

3. Sull'appello dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale Lazio, in riforma dell'impugnata sentenza, rigettava il ricorso della contribuente, ritenendo che fosse stato assolto l'obbligo di motivazione dell'atto di classamento menzionando nello stesso la determinazione del direttore dell'Agenzia del Territorio del 16.2.2005, la richiesta del Comune di Roma diretta ad ottenere la revisione del classamento delle unità di proprietà privata ubicate nelle microzone e la determinazione del direttore dell'Agenzia del Territorio con la quale era stato attivato l'indicato processo di revisione, senza che fosse necessario indicare specifiche caratteristiche dell'immobile, laddove la contribuente non aveva fornito, nella fase contenziosa, la prova del fatto che quest'ultimo avesse caratteristiche tali da sottrarlo al riclassamento (non essendo a tal fine sufficienti i generici rilievi contenuti nelle tre succinte perizie di parte).

4. Avverso la sentenza della CTR hanno proposto ricorso per cassazione la ImmobiliSilva Srl sulla base di sette motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza pubblica la ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la "violazione della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, D.P.R. n. 138 del 1998, art. 9, L. n. 241 del 1990, art. 3 e L. n. 212 del 2000, art. 7 ", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR ritenuto sufficiente, ai fini dell'accertamento avente ad oggetto la revisione del classamento immobiliare, la sussistenza del significativo scostamento tra il rapporto valore medio di mercato/valore medio catastale e l'analogo rapporto relativo all'insieme delle altre microzone comunali ed il richiamo agli atti e provvedimenti amministrativi alla base del riclassamento.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la "violazione della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, L. n. 241 del 1990, art. 3 e L. n. 212 del 2000, art. 7", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver la CTR considerato che l'atto di accertamento difettava di

motivazione, contenendo espressioni generiche quali: "interventi di riqualificazione urbana ed edilizia nonché allo sviluppo di attività direzionali e commerciali" e "migliorata qualità di tale contesto urbano che ne ha determinato un maggiore apprezzamento sul mercato".

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la "violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3 e L. n. 212 del 2000, art. 7", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR sottratto all'Ufficio l'onere della motivazione sui presupposti di fatto alla base dell'accertamento e gravato la contribuente dell'onere della prova negativa sul punto.

4. I tre motivi, da analizzarsi congiuntamente, siccome strettamente connessi, sono fondati. In particolare, il primo è incentrato sulla questione del contenuto motivazionale minimo necessario per rendere adeguato a parametri di tutela del contribuente e di trasparenza amministrativa l'atto di revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali e sulla mancata specificazione nell'avviso di accertamento catastale delle modifiche intrinseche ed estrinseche dell'unità immobiliare oggetto di accertamento e delle similitudini con l'unità tipo.

Nella giurisprudenza di questa Corte è consolidato l'orientamento, recentemente confermato, proprio con riferimento ad analoga fattispecie, da Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19810 del 23/07/2019, secondo cui "In tema di estimo catastale, ove il nuovo classamento sia stato adottato d'ufficio ai sensi della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona nella quale l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato e quello catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, il provvedimento di riclassamento, atteso il carattere diffuso dell'operazione, deve essere adeguatamente motivato in ordine agli elementi (da individuarsi tra quelli indicati nel D.P.R. n. 138 del 1998, art. 8, 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 e della singola unità immobiliare) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento della singola unità immobiliare, affinché il contribuente sia posto in condizione di conoscere ex ante le ragioni che ne giustificano in concreto l'emanazione (nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva ritenuto adeguatamente motivato il provvedimento di classamento, benchè facesse riferimento solo al rapporto di scostamento, alla microzona ed alle sue caratteristiche, indistintamente individuate, senza nè specificare i vantaggi concretamente ritraibili dai singoli immobili rispetto al miglioramento del servizio di trasporto pubblico ed alla qualità del contesto urbano nè effettuare indicazioni analitiche relative alle singole unità immobiliari oggetto di variazione)" (conf., ex multis, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9770 del 08/04/2019, Cass. n. 22671/2019, n. 23051/2019, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 29988 del 19/11/2019 e, ancor più recentemente, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 25201 del 24/08/2022). Nello stesso senso si è pronunciata Cass., Sez. 5, Sentenza n. 23046 del 17/09/2019, affermando che "In tema di estimo catastale, la revisione parziale del classamento prevista dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, relativa ad unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali per le quali, ai fini dell'applicazione dell'ICI, il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, ha presupposti diversi dalle fattispecie regolate,

rispettivamente, dalla L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58 (in tema di classamento non aggiornato o palesemente incongruo) e dalla L. n. 331 del 2004, art. 1, comma 336, (in tema di immobili non dichiarati o soggetti a variazioni edilizie non denunciate), trattandosi di una revisione correlata a fattori estrinseci di carattere collettivo o generale e non specificamente riguardanti il singolo immobile: ne deriva che il procedimento si divide in due fasi, ovvero quella dell'accertamento e specificazione chiara, precisa e analitica, dei presupposti di fatto che giustificano la cd. riclassificazione di massa, e quella della deduzione e prova dei parametri, dei fattori determinativi e dei criteri per l'applicazione della riclassificazione alla singola unità immobiliare (ossia l'ubicazione dell'unità immobiliare oggetto di accertamento in una delle cd. microzone anomale)". Pertanto, ai fini motivazionali dell'atto di riclassamento immobiliare, "non può ritenersi sufficiente il richiamo agli astratti presupposti normativi che hanno giustificato l'avvio della procedura di riclassamento (Cass. n. 16643/2013, n. 9629/2012 e n. 3156/2015) nè il riferimento alla microzona ed alle sue caratteristiche come indistintamente individuate, 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, eccetera) 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, stato di conservazione, l'anno di costruzione, eccetera), non essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona abbiano necessariamente la medesima classe" (così in Cass. n. 19810 del 2019, citata).

In quest'ottica, l'avviso di accertamento per rideterminazione della rendita catastale di unità immobiliari ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, non può ritenersi congruamente motivato ove faccia esclusivo riferimento al rapporto tra il valore di mercato e il valore catastale nella microzona in cui è situato l'immobile rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali e al relativo scostamento, senza indicare gli elementi che hanno in concreto interessato la microzona considerata e il modo in cui essi incidono sul diverso classamento della singola unità immobiliare (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1543 del 23/01/2020).

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 sentenza 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" (Cass. n. 19810 del 2019, cit.), come invece sostenuto erroneamente dalla CTR Lazio. Peraltro, "la motivazione dell'atto di "riclassamento" non può essere integrata dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso (vedi da ultimo Cass. n. 25450 del 2018 e n. 6065 del 2017), 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 (al riguardo, cfr. cfr. Cass. n. 7056 del 2014; n. 15842 del 2006; n. 23009 del 2009)". Ne consegue che "Il mero richiamo ad espressioni di stile del tutto avulse dalla situazione concreta non soddisfa l'obbligo motivazionale nei termini sopra precisati. Si tratta, come è evidente, di formulazioni del tutto prive di specificità e determinatezza ed in ordine alle quali sarebbe impossibile l'opera di traduzione in una precisa percentuale di aumento della rendita catastale delle singole unità immobiliari. Tali formule, infatti, non sono idonee ad indicare i criteri e i modi con cui sono identificati, calcolati, rilevati ed elaborati i quattro parametri prescritti dalla norma e cioè: il valore medio di mercato della microzona (per mq); il valore catastale medio della microzona; il valore di mercato medio per l'insieme di tutte le microzone; il valore catastale medio per l'insieme di tutte le microzone" (Cass. n. 23046 del 2019, citata).

"Nè il giudice del gravame non avrebbe potuto valorizzare, ai fini della motivazione, le integrazioni operate (ex post) dall'Ufficio con riferimento alle specifiche caratteristiche (edilizie e di posizione) delle unità immobiliari, laddove il contenuto motivazionale dell'avviso di accertamento deve sussistere ex se, quale requisito (strutturale) di legittimità dell'atto, così che non può essere integrato (a posteriori) in sede processuale (cfr., ex plurimis, Cass., 9.3.2020, n. 6538; Cass., 19.11.2019, n. 29993; Cass., 12.10.2018, n. 25450; Cass., 23.10.2017, n. 25037; Cass., 9.3.2017, n. 6065; Cass., 6.02.2015, n. 2184; Cass., 31.10.2014, n. 23237; Cass., 13.06.2012, n. 9629)" (Cass. 5 civ. Ord. 15123, 12.5.2022).

Orbene, nel caso in esame la CTR non si è uniformata ai su esposti arresti giurisprudenziali, avendo ritenuto sufficientemente motivato un atto di modifica del classamento dell'immobile della contribuente basato esclusivamente sulla revisione generalizzata del classamento degli immobili compresi in una medesima microzona, in mancanza di qualsiasi specificazione in ordine ai vantaggi ritraibili concretamente dal singolo immobile interessato rispetto ad imprecisati miglioramenti della qualità del contesto urbano e, con specifico riferimento alla modifica della categoria catastale, senza alcuna indicazione delle caratteristiche diverse dell'immobile rispetto a quelle originariamente considerate (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 697 del 16/01/2015), com'è chiaramente desumibile dall'avviso di accertamento impugnato, allegato al ricorso. Nè risultano prese in considerazione nell'avviso di accertamento catastale le

caratteristiche costruttive dell'immobile oggetto di riclassamento. Al riguardo questa Corte ha recentemente affermato che "In materia catastale, qualora il nuovo classamento sia stato effettuato ai sensi della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, - il quale ancora la revisione "parziale" ad uno solo dei diversi criteri determinativi dell'unità immobiliare - del fattore cd. edilizio di cui al D.P.R. n. 138 del 1998, art. 8, commi 3 e 7, ancorchè non rilevante ex se quale presupposto giustificativo dell'atto di riclassamento, deve nondimeno tenersi conto quale concorrente criterio di determinazione della classe e della conseguente rendita catastale, attribuiti alla singola unità immobiliare. Ne consegue che, laddove l'indicazione delle "caratteristiche edilizie del fabbricato" assuma rilievo per il profilo della motivazione dell'atto volto a giustificare l'adozione della stima comparativa, esplicitate le ragioni giustificative (e i relativi dati fattuali) della revisione operata a norma del cit. comma 335, debbono altresì specificarsi le ragioni in forza delle quali si sia prodotta una ricaduta sulla specifica unità immobiliare oggetto del riclassamento" (Cass. n. 32546 del 2019, citata).

5. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia "la violazione dell'art. 112 c.p.c.", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non essersi la CTR pronunciata sulla sua eccezione concernente la mancata considerazione della natura "non residenziale" degli immobili.

6. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta la "violazione dell'art. 1, comma 335", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver la CTR considerato che, in ordine al profilo della mancanza, nel caso di specie, del presupposto dello scostamento dei valori per l'avvio del procedimento di revisione del classamento, si era formato il giudicato interno sostanziale sulla pronuncia adottata dalla CTP in senso ad essa favorevole.

7. Con il sesto motivo la ricorrente deduce "la violazione dell'art. 112 c.p.c.", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non essersi la CTR pronunciata sull'eccezione di giudicato interno da essa formulata.

8. Con il settimo motivo la ricorrente si duole dell'omesso esame circa il fatto decisivo relativo alla insussistenza di un requisito di applicazione della normativa sugli accertamenti per microzone da essa rilevato, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

9. I motivi dal quarto al settimo restano assorbiti nell'accoglimento dei primi tre.

10. In accoglimento dei primi tre motivi di impugnazione, va, pertanto, cassata l'impugnata sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito nel senso di accogliere il ricorso originario della contribuente.

L'avvenuto consolidamento della giurisprudenza di questa Corte in ordine alla questione principale solo nel 2019 giustifica la compensazione integrale delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

accoglie i primi tre motivi del ricorso, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente;

compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza