

2133/20



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

- Dott. ANTONIO GRECO - Presidente -
- Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere -
- Dott. COSMO CROLLA - Consigliere -
- Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere -
- Dott. RITA RUSSO - Rel. Consigliere -

TRIBUTI ALTRI

Ud. 09/06/2020 - CC

R.G.N. 14585/2019

Ca. 21333
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 14585-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

F. U.

- ricorrente -

contro

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis)
(omissis) presso lo studio dell'avvocato
(omissis) , che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

2757
20

avverso la sentenza n. 7449/7/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 29/10/2018; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 09/06/2020 dal Consigliere Relatore Dott. RITA RUSSO.

RILEVATO CHE

- 1.- (omissis) ha impugnato l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate ha rideterminato il classamento e la attribuzione di rendita di unità immobiliari di sua proprietà, site in (omissis), rispettivamente in (omissis) e (omissis) ai sensi dell'art. 1 comma 335 della legge 311/2004, deducendo, tra l'altro, il difetto di motivazione dell'avviso. Il ricorso del contribuente è stato accolto in primo grado; il primo giudice ha osservato che le generiche prospettazione di un generale cambiamento del tessuto urbano e socio economico e la consistente rivalutazione del patrimonio riferiti alla microzona non costituiscono motivazione sufficiente adottare un provvedimento che si riferisca a tutte le unità esistenti nella micro zona. Ha proposto appello l'Agenzia e la CTR del Lazio, con sentenza depositata il 29 ottobre 2018 ha confermato la sentenza impugnata
- 2.- Avverso la predetta sentenza propone ricorso l'Agenzia affidandosi a un motivo. Resiste il contribuente con controricorso. Assegnato il procedimento alla sezione sesta, su proposta del relatore è stata fissata l'adunanza camerale ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. notificando la proposta e il decreto alle parti.

RITENUTO CHE

- 3.- Con il primo e unico motivo del ricorso, l'Agenzia lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 1 comma 335 della l.311/2004, anche in relazione all'art. 7 della legge 212/2000 e dell'art. 3 della legge

241/1990 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. in quanto il provvedimento impugnato è da ritenersi sufficientemente motivato, enunciando i presupposti normativi ed in fatto che lo giustificano: in particolare quando agli elementi di diritto, si cita la norma applicata e cioè il citato art. 1 comma 335, nonché la richiesta del Comune diretta ad ottenere la revisione del classamento e la determinazione del direttore della agenzia delle entrate con la quale viene attivato il processo di revisione; quanto ai presupposti in fatto, l'Agenzia ritiene sufficiente il riferimento alla migliorata qualità generale del contesto urbano e alla incrementata vocazione commerciale della zona di ubicazione degli immobili

Il motivo è infondato.

3.1- La fattispecie di cui si tratta è una specifica ipotesi di revisione del classamento di un immobile urbano su iniziativa dell'amministrazione comunale, prevista dal comma 335 del articolo 1 della legge 311 del 2004, che così dispone: *“La revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Per i calcoli di cui al precedente periodo, il valore medio di mercato è aggiornato secondo le modalità stabilite con il provvedimento di cui al comma 339. L'Agenzia del territorio, esaminata la richiesta del comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima”.*

3.2- L'Agenzia del Territorio con decreto direttoriale del 16 febbraio 2005, previa intesa con gli enti locali in sede di conferenza Stato, città

ed autonomie locali ha provveduto, in attuazione del medesimo comma 335 a stabilire le modalità per l'aggiornamento del valore medio di mercato nonché la soglia di significatività dello scostamento fra il valore medio di mercato e il valore medio in una microzona e l'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone determinandola nel 35%, eventualmente elevabile da ciascun comune.

3.3- Le sezioni unite di questa Corte (Cass. s.u. n. 7665/2016) hanno affermato che, quando si procede all'attribuzione di ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia competente deve specificare se il mutamento è dovuto ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare e, nel caso, indicare l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano, trattandosi di uno dei possibili presupposti del classamento e cioè di uno dei possibili fattori che possono determinare un aumento straordinario (superiore alla media) del valore economico medio delle unità immobiliari presenti nella zona.

In particolare quando si tratta di un mutamento di rendita inquadrabile nella revisione del classamento delle unità immobiliari private site in microzone comunali ai sensi del citato comma 335, la ragione giustificativa 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 dal successivo comma 339 ed elaborate con la determina direttoriale del 16 febbraio 2005 (G.U. n. 40 del 18 febbraio 2005), cui sono allegati linee guida definite con il concorso delle autonomie locali. Ciò che rileva, ai fini che qui interessano, è il maggior incremento del valore medio di mercato di quella zona rispetto

all'incremento del valore medio di mercato degli immobili nell'intero territorio comunale. Per effettuare tale valutazione comparativa degli incrementi di valore, la norma utilizza come termine di partenza il valore della rendita catastale, sulla base dell'implicito presupposto che essa sia stata determinata a suo tempo, per tutti gli immobili, in misura equivalente al rispettivo valore di mercato o comunque ad una pari quota di esso. In tal modo, la revisione di cui al comma 335 è funzionale alla presa in considerazione, a fini di perequazione e riallineamento, degli *incrementi* di valore di mercato interessanti l'intera microzona – e quindi, indirettamente, le unità immobiliari in essa comprese - e non anche a correggere eventuali errori di valutazione in sede di determinazione originaria della rendita catastale relativa alla singola unità immobiliare e neppure ad aggiornare il classamento di esse in dipendenza di migliorie edilizie ad esse apportate. Ne consegue che se l'amministrazione intende procedere alla revisione del classamento ai sensi dell'articolo 1, comma 335 dovrà seguire un iter scomponibile, sul piano funzionale, in due fasi. Nella prima l'amministrazione – su cui grava sempre l'onere di dedurre e provare la *causa petendi* giustificativa dell'accertamento - ha l'onere di accertare, e preliminarmente, di specificare in modo chiaro, preciso e analitico, e quindi di provare i presupposti di fatto che legittimano nel caso di specie la c.d. riclassificazione di massa. Nella seconda fase l'amministrazione ha l'onere di dedurre e provare i parametri, i fattori determinativi ed i criteri per l'applicazione della riclassificazione alla singola unità immobiliare.

3.-4 La Corte Costituzionale con la sentenza n. 249/2017 ha respinto la questione di legittimità costituzionale dell'art 1 comma 335 l. 311/2014, affermando tuttavia che *“l'operazione di 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, tanto che il fattore posizionale già costituisce una delle voci prese in considerazione dal sistema catastale in generale” e ritendo “non irragionevole che l'accertamento di una modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona abbia una ricaduta sulla rendita catastale. Il conseguente adeguamento, proprio in quanto espressione di una accresciuta capacità contributiva, è volto in sostanza ad eliminare una sperequazione esistente a livello impositivo”. Il Giudice delle leggi precisa tuttavia “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”

4.- Di conseguenza, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento in termini sintetici e quindi generici al rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale nella microzona considerata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, e al relativo scostamento ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, senza specificare le fonti, i modi e i criteri con cui questi dati sono stati ricavati ed elaborati. Viceversa, l'atto deve contenere l'indicazione: a) degli elementi che hanno in concreto interessato una determinata microzona; b) di come essi incidano sul diverso classamento della singola unità immobiliare.

Inoltre è importante che sia specificata la data alla quale fa riferimento la rilevazione della media dei valori medi catastali e la data della rilevazione della media dei valori di mercato. Senza una piena coincidenza delle date di rilevazione, le comparazioni tra zona e zona

ipotizzate dalla norma perdono di significato e non dimostrano la capacità contributiva all'attualità.

Questa Corte (Cass. n. 10403/2019) ha già affermato che *«anche la procedura prevista dal comma 335 cit., pur a fronte del relativo presupposto, non può sottrarsi all'applicazione dei parametri previsti, in via ordinaria, dall'art. 3, comma 154, lett. e) della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il quale impone che si tenga conto, nel medesimo contesto cronologico, dei caratteri specifici di ciascuna unità immobiliare, del fabbricato e della microzona ove l'unità è sita, siccome tutti incidenti comparativamente e complessivamente alla qualificazione della stessa (Cass. n. 4712/2015). Ne consegue che non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento al rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale nella microzona considerata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, e al relativo scostamento ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, allorché da questi ultimi non risultino 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) incidenti, in concreto, sul diverso classamento (Cass. n. 3156/2015; Cass. n. 22900/2017).*

Sussiste quindi la necessità che nell'avviso di accertamento l'obbligo motivazionale sia assolto in modo rigoroso, con la precisazione delle ragioni che hanno indotto l'Amministrazione a modificare d'ufficio il classamento originario e non già facendo richiamo agli astratti presupposti normativi che hanno giustificato l'avvio della procedura (ex multis: Cass. 3156/2015, Cass. 22900/2017; Cass. 16368/2018; Cass. n. 361/2019) L'amministrazione comunale è tenuta ad indicare in modo dettagliato quali siano stati gli interventi e le trasformazioni urbane che hanno portato l'area alla riqualificazione non essendo sufficiente far richiamo ad espressioni di stile del tutto avulse dalla situazione concreta (cfr. Cass. n. 3156/2015; Cass. n. 33031/2019).

Tale indirizzo è stato ribadito da una recente sentenza di questa Corte (Cass. n. 19810/2019) che ha affermato il seguente principio di diritto *“In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004, 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 dall'art. 8 del d.P.R. n. 138 del 1998 (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”*. Va quindi disatteso il precedente ed isolato (Cass. 21176/2016) secondo il quale la revisione del classamento ex art.1 comma 335 della l. 311/2004 non deve ritenersi condizionata alle specifiche tecniche dell'unità immobiliare, bensì esclusivamente a parametri relativi alla microzona di appartenenza, salva la possibilità di prova contraria.

5.- In definitiva, il contribuente, assoggettato all'iniziativa dell'ente, rivolta a modificare un quadro già stabilizzato di definizione della capacità contributiva, deve essere posto in condizione di poter compiutamente controllare e se del caso contestare - sul piano giuridico oltre che sul piano fattuale - la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della revisione del classamento di cui al comma 335 dell'art. 1 della legge n. 311/2004. Ciò comporta un obbligo di motivazione che non può ritenersi assolto quando il provvedimento è

motivato solo con riferimento al rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale nella microzona considerata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, e al relativo scostamento. Così di recente questa Corte si è espressa: *“l'obbligo di motivazione assume una connotazione più ampia anche quando l'Agenzia del territorio muta d'ufficio il classamento ad un'unità immobiliare che ne risulti già munita; in tal caso la dilatazione della componente motivazionale si giustifica per il fatto che, andando ad incidere su valutazioni che si presumono già verificate in termini di congruità, è necessario mettere in evidenza gli elementi di discontinuità che ne legittimano la variazione”* (Cass. 19990/2019).

Giova anche evidenziare che 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. 25450/2018 e n. 6065/ 2017), né 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.

Ciò vale anche per i mutamenti di classe perché, 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 (v. Cass. 19990/2019).

6.- Nella fattispecie in esame è pacifico, che l'Amministrazione abbia proceduto d'ufficio al classamento ai sensi dell'art 1 comma 335 l. 311 del 2004, 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 ed il valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali. Nel compiere tale operazione non sono state indicate le fonti, i modi, i tempi e i criteri con cui sono stati acquisiti, e valutati, i dati relativi al rapporto tra valore di mercato e valore catastale nella microzona, né quelli relativi all'insieme delle altre microzone comunali e si è omesso di valutare gli altri elementi (come le caratteristiche edilizie ed urbanistiche del fabbricato).

La CTR, nel ritenere che l'avviso di accertamento non è adeguatamente motivato, ha fatto corretto uso dei principi sopra esposti.

Il ricorso è pertanto da rigettare.

Quanto alle spese di giudizio, il contribuente è vittorioso, ma il progressivo consolidamento della giurisprudenza in materia giustifica la integrale compensazione del grado di legittimità.

Rigetta il ricorso. ^{P.Q.M.} ^{le spese} Compensa del giudizio di legittimità.

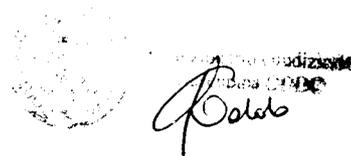
Roma, camera di consiglio del 9 giugno 2020

IL PRESIDENTE

Antonio Greco



SENTENZIATO IN CANCELLERIA
5.01.2020



AG