



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente -

Dott. LIBERATO PAOLITTO - Consigliere -

Dott.ssa MILENA BALSAMO - Consigliere -

Dott.ssa RITA RUSSO - Consigliere -

Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO - Rel. Consigliere-

TRIBUNI REGIONALI

Ud. 20/10/2021 - CC

R.G.N. 17699/2018

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 17699-2018 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'Avvocato (omissis) , che lo rappresenta e difende giusta procura speciale estesa in calce al ricorso

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende *ope legis*

- controricorrente -



avverso la sentenza n. 7126/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 5/12/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 20/10/2021 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

RILEVATO CHE

(omissis) propone ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva accolto l'appello erariale avverso la sentenza n. 17464/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva accolto il ricorso proposto avverso avviso di accertamento mediante il quale l'Agenzia del territorio aveva rettificato, in forza dell'art 311, comma 335 della legge n. 311/2004, il classamento dell'unità immobiliare di proprietà del ricorrente ed attribuito allo stesso una nuova rendita;

l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

il ricorrente ha, da ultimo, depositato memoria difensiva

CONSIDERATO CHE

1.1. con il primo mezzo si denuncia violazione degli artt. 42, comma 2, DPR n. 600/1973, 3 L. 241/1990 e 7 L. n. 212/2000, nonché dell'art. 1, comma 335, della legge n. 311/2004, per avere la CTR ritenuto sufficiente, in caso di riclassamento, il solo riferimento allo scostamento tra valore catastale e quello medio di mercato nella microzona in misura superiore alla soglia di significatività;

1.2. con il secondo ed il terzo motivo si lamenta omesso esame di fatto decisivo per il giudizio e nullità della sentenza per omesso esame della censura relativa alla <<impossibilità di modificazioni secondo il D.P.R. numero 1142 del 1949>>;

1.3. con il quarto ed il quinto motivo si lamenta omesso esame di fatto decisivo per il giudizio e nullità della sentenza per omesso



esame della censura relativa alla <<errata applicazione dei principi dell'estimo comparativo, di cui al RDL n. 652 del 1939 e DPR n. 1142 del 1949>>;

2.1. è fondato il primo motivo di ricorso, con assorbimento delle rimanenti censure;

2.2. l'art. 7 della l. n. 212 del 2000, richiede di indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'amministrazione", mirando a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa al fine di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa (v. ex multis Cass. n. 25037 del 23710/2017, n. 21532 del 20/09/2013);

2.3. il procedimento di "revisione parziale del classamento" di cui all'art. 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, non essendo diversamente disciplinato se non in relazione al suo presupposto fattuale, e cioè l'esistenza di uno scostamento significativo del rapporto tra valori medi della zona considerata e nell'insieme delle microzone comunali, resta soggetto alle medesime regole dettate ai fini della "revisione del classamento" dell'art. 9 del d. P.R. 23 marzo 1998, n. 1238, sottraendone l'attuazione alla piena discrezionalità dell'amministrazione competente;

2.4. in virtù di ciò, ne consegue che suddetta procedura non può sottrarsi dall'applicazione dei parametri previsti in via ordinaria, tutti incidenti complessivamente e comparativamente nella qualificazione della stessa;

2.5. pertanto, non può ritenersi motivato congruamente 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, allorché non siano evincibili, in concreto, gli elementi che hanno inciso sul provvedimento di riclassamento (Cass., sez. 5, n. 22900 del 29/09/2017);



2.6. la Corte Costituzionale, inoltre, con la pronuncia n. 249 del 2017, ha ribadito la necessità di un provvedimento specifico e puntuale in capo all'Amministrazione, poiché "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";

2.7. l'amministrazione comunale è quindi 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 del 2015; n. 16643 del 2013; n. 9626 del 2012; n. 19814 del 2012; n. 21532 del 2013; n. 17335 del 2014; n. 16887 del 2014);

2.8. occorre invece che il contribuente sia posto in grado di conoscere gli elementi concreti idonei a specificare quei criteri di massima;

2.9. per quanto riguarda, ad esempio, il parametro costituito dal valore medio di mercato delle unità immobiliari comprese nella singola microzona, è necessario che l'amministrazione specifichi e documenti con precisione quali dati sono stati utilizzati ed in quale modo ne è stata effettuata la rilevazione e l'elaborazione per determinare tale valore medio, in quanto la norma non fornisce alcuna specificazione al riguardo né è sufficiente a tal fine il richiamo al regolamento di cui al D.P.R. 138 del 1998, ovvero al comma 339 del medesimo articolo;

2.10. al fine di consentire al contribuente il controllo sulla legittimità dell'operato dell'amministrazione, così come non è sufficiente il mero richiamo ai termini generici impiegati dalla norma, neppure è sufficiente la mera indicazione in cifra dei risultati, ma è necessario dar conto in modo chiaro e specifico dei metodi con cui sono stati ottenuti tali risultati,



dei criteri impiegati e delle tecniche statistiche applicate oltre che della attendibilità dei dati di fatto sui quali si è basata l'elaborazione statistica;

2.11. qualora poi, ai fini dell'individuazione del valore medio di mercato della singola microzona, sia stato fatto ricorso oltre che alla rilevazione documentata dei dati reali - quali i prezzi delle compravendite e delle locazioni, anche (oppure in luogo ovvero in aggiunta e integrazione di essi) a fattori indiziari e inferenziali (urbanistici, ambientali o simili ovvero riguardanti le variazioni delle preferenze della clientela) dai quali siano stati inferiti componenti di maggior valorizzazione economica delle unità immobiliari comprese nella microzona, allora l'amministrazione ha l'onere di specificare con precisione e di provare la sussistenza e l'efficacia di tali condizioni fattuali e la correttezza del metodo inferenziale adottato;

2.12. in definitiva, il contribuente 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;

2.13. è evidente, infatti, che per la correttezza della revisione in parola è necessario che siano esattamente 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;

2.14. in particolare, per questi due ultimi parametri occorre che sia specificato se la media dei valori di mercato e catastali per la generalità degli immobili del territorio comunale sia stata effettuata sulla base dei valori delle singole unità immobiliari ovvero facendo la media dei valori medi delle singole microzone: in questa seconda ipotesi, infatti, il metodo sarebbe stato erroneo se attuato senza i necessari meccanismi di correzione, data la diversa composizione quantitativa delle singole microzone ed i conseguenti ovvi effetti distorsivi;



2.15. parimenti è necessario che siano specificati i criteri in base ai quali è stato operato il rapporto tra valori catastali e valori di mercato, posto che i primi fanno riferimento ai vani ed i secondi ai metri quadri di superficie, il rapporto tra due misure così disomogenee ha bisogno di essere in qualche modo corretto ed occorre dar conto di come ciò sia stato fatto;

2.16. infine occorre 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, poiché senza una piena coincidenza delle date di rilevazione le comparazioni tra zona e zona ipotizzate dalla norma non hanno alcun senso, ed inoltre, la data di rilevazione dei valori medi di mercato deve essere prossima al provvedimento di riclassificazione e comunque non precedente rispetto ai fenomeni di decrescita dei prezzi degli immobili e dei canoni di locazione quali si sono avuti nei tempi recenti e che, presumibilmente, non erano stati previsti dal legislatore;

2.17. in ogni caso, la mancata specificazione dell'anno di riferimento impedisce al contribuente di effettuare il controllo del dato e di svolgere al riguardo le sue difese;

2.18. riguardo a tutti i profili fin qui esemplificativamente indicati, secondo quanto riportato nella sentenza impugnata, l'avviso di accertamento in esame nulla dice, sicché il contribuente non è posto in condizioni di sapere alcunché circa i criteri e i modi con cui tali parametri sono stati determinati e circa le operazioni effettuate per la relativa elaborazione, né queste radicali lacune sono state colmate da specificazioni e integrazioni fornite dall'Agenzia nel corso del giudizio, ed a questo difetto radicale di motivazione circa la sussistenza e, preliminarmente, l'identificazione dei presupposti per la revisione del classamento ex articolo I, comma 335, della legge 301 del 2004 si aggiunge poi un altrettanto radicale difetto di motivazione circa i criteri utilizzati per tradurre il riallineamento della microzona in questione in



specifica rideterminazione delle rendite catastali delle unità immobiliari in essa situate;

2.19. come si è detto all'inizio, infatti, una volta accertata la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della revisione di cui al comma 335, 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;

2.20. anche per questo profilo la norma non contiene disposizioni applicative espresse e tanto meno disposizioni di dettaglio, ed il problema interpretativo che qui si pone è peraltro risolvibile sulla base della finalità perequativa e di riallineamento tra le varie microzone che rappresenta l'obiettivo della revisione prevista dalla norma in esame;

2.21. il presupposto è la sussistenza di microzone nelle quali il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale si discosta significativamente (e cioè per più del 35 per cento, salva maggiore determinazione comunale) dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali;

2.22. la finalità della revisione è quella di riallineare i rapporti tra valori medi di mercato e valori medi catastali, riducendo il rapporto (e cioè aumentando il denominatore rappresentato dalle rendite catastali) delle microzone in cui esso è attualmente maggiore di oltre il 35 per cento rispetto al rapporto tra valore di mercato e valore catastale mediamente presente sul territorio comunale;

2.23. ne consegue che la rendita catastale di ciascuna unità immobiliare compresa nella microzona <<anomala>> potrà essere aumentata in misura percentualmente corrispondente a quella necessaria e sufficiente per rendere il rapporto tra il valore medio di mercato ed il valore medio catastale delle unità immobiliari della microzona non superiore per più del 35 per cento rispetto all'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali;

2.24. l'amministrazione deve quindi dedurre e dimostrare di aver utilizzato, per la riclassificazione in esame, criteri e metodi corrispondenti



alle finalità meramente perequative e di riallineamento della procedura in esame, specificando quali siano state le operazioni compiute e i dati utilizzati, al fine di consentire al contribuente il controllo e la difesa, in fatto e in diritto, anche rispetto a questa fase applicativa della revisione per microzone;

2.25. anche per questi profili, tuttavia, l'accertamento si rivela lacunoso, poiché nel provvedimento impugnato, come emerge dalla sentenza impugnata, non sono in alcun modo illustrate le ragioni che nel concreto hanno giustificato il passaggio dalla originaria classe 1 alla classe 5, poiché in particolare non veniva spiegato in quale modo la dedotta maggiore divaricazione zonale del rapporto tra valori di mercato e rendite catastali abbia potuto tradursi, nella specie, in un aumento della rendita catastale attribuita all'unità immobiliare oggetto di accertamento, né tantomeno risultano specificati i criteri e i modi con cui 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;

2.26. il mero richiamo ad espressioni di stile del tutto avulse dalla situazione concreta non soddisfa l'obbligo motivazionale nei termini sopra precisati, poiché 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;

2.27. tali espressioni, 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;



3. sulla base di tutte le considerazioni che precedono, accolto il primo motivo ed assorbiti i rimanenti motivi va accolto l'originario ricorso del contribuente non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto (art. 384 II comma c.p.c.);

4. le spese della fase di merito vanno compensate in ragione della complessità della vicenda e del succedersi nel tempo delle interpretazioni giurisprudenziali ed anche gli oneri processuali anche della presente fase vanno compensati in ragione della mancanza di un consolidato orientamento giurisprudenziale sulla specifica esaminata questione

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i rimanenti motivi; cassa la decisione impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso del contribuente; compensa le spese di merito e di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in data 20.10.2021.

Il Presidente
(Domenico Chindemi)

