



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

| | |
|-------------------|------------------|
| ORONZO DE MASI | Presidente |
| UGO CANDIA | Consigliere |
| STEFANIA BILLI | Consigliere |
| GIUSEPPE LO SARDO | Consigliere |
| STEFANO PEPE | Consigliere-Rel. |

Oggetto:

TRIBUTI ALTRI

Ud.13/07/2022 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18926/2019 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO . ((omissis)) che lo rappresenta
e difende

-ricorrente-

contro

(omissis) SRL, elettivamente domiciliato in (omissis)

presso lo studio dell'avvocato (omissis)

((omissis) rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis)
)

-controricorrente-



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. MILANO n. 5558/2018
depositata il 20/12/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/07/2022
dal Consigliere STEFANO PEPE.

Ritenuto che

1. Con avviso di accertamento, con allegata stima, del 31.3.2016
l'Agenzia delle entrate rettificava la rendita dichiarata da (omissis)

S.r.l. a seguito di procedimento DOCFA relativa ad un
immobile con destinazione di hotel sito nel Comune di Milano. La
rettifica scaturiva da una migliore definizione dei costi di
costruzione e dei valori dell'area che comportavano l'attribuzione
all'immobile in oggetto di un valore in linea con quello degli
immobili simili siti nella medesima zona.

2. Avverso tale avviso la contribuente proponeva ricorso
eccependone: il difetto di motivazione e infondatezza nel merito
circa la determinazione della nuova rendita catastale

3. La Commissione tributaria Regionale della Lombardia (CTR), con
sentenza n. 5558/06/18, depositata il 20/12/2018 rigettava
l'appello e, per l'effetto, accoglieva l'originario ricorso della
contribuente ritenendo l'atto impugnato privo di idonea
motivazione.

4. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a
due motivi.

5. (omissis) s.r.l., si è costituita con controricorso.

Considerato che

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, ex art.
360, primo comma, n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione del
d.m. 19 aprile 1994 n. 701, del r.d. n. 652 del 1939, del
regolamento n. 1142 del 1949 e dell'art. 7 della legge n. 212 del
2000.

La ricorrente - dopo aver riportato la disciplina in tema di
procedimento DOCFA e la giurisprudenza di legittimità che, con



riferimento alla stesse ha individuato il contenuto dell'obbligo di motivazione del provvedimento di rettifica posto in capo all'Amministrazione – rileva che tale obbligo risulta adempiuto nei casi in cui l'Ufficio, senza disattendere gli elementi di fatto proposti dal contribuente, indica i dati oggettivi e la classe posti a fondamento di tale rettifica che, dunque, si fonda su una mera valutazione tecnica, trattandosi di elementi conosciuti o, comunque, facilmente conoscibili da quest'ultimo.

Fatte tale premesse e, rilevato che nel caso di specie si era in presenza di una rettifica fondata esclusivamente su una diversa valutazione tecnica del bene oggetto di classamento, la ricorrente osserva di aver adempiuto all'obbligo motivazione avendo provveduto ad allegare all'avviso impugnato la stima sintetica dell'immobile dalla quale si evincevano le ragioni della rettifica operata.

A tal uopo l'affermazione con la quale la CTR ritiene non assolto il suindicato obbligo di motivazione - in quanto l'atto impugnato non terrebbe conto che nel 2006, a seguito di altra procedura DOCFA, l'Amministrazione aveva riconosciuto al medesimo bene un valore del 60% inferiore a quello oggetto del presente scrutinio – non terrebbe conto della circostanza che l'attribuzione nel 2006 della suindicata rendita era frutto di un errore della stessa amministrazione che non giustifica il permanere della stessa a seguito della presentazione da parte della contribuente della DOCFA nel 2015.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 8 e 30 del regolamento n. 1142 del 1949 avendo la CTR errato nell'affermare che il difetto di motivazione era dato anche dall'aver l'Amministrazione omissa di indicare gli immobili posti in comparazione.



In particolare, secondo le norme indicate, per come interpretate dalla Circolare dell'Agenzia del Territorio n. 6 del 2012, in presenza di immobili a destinazione speciale, come quello in esame, il valore si determina in base ad una stima diretta che può svolgersi con procedimento diretto o indiretto.

Nella specie l'ufficio ha applicato il criterio della stima diretta utilizzando il procedimento indiretto (ricavando quindi la rendita non direttamente dal reddito lordo ma a partire dal valore dell'immobile) risultando i termini di paragone posti a fondamento della procedura comparativa espressamente menzionati nella motivazione dell'atto contestato. In esso, infatti, risulta indicato il prezziario che contiene il catalogo delle principali tipologie edilizie generalmente presenti sul territorio descritto in modo sintetico, ma puntuale, con i relativi costi di costruzione correnti nel biennio economico 1988 1989; di talché la comparazione era condotta fra le caratteristiche tipologico costruttive e dimensionali del bene da valutare e quelli dei beni presenti sul suddetto catalogo.

3. I due motivi, da trattarsi congiuntamente stante lo loro stretta connessione, sono fondati.

3.1 In via preliminare risulta manifestamente infondata l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta dalla controricorrente.

Sul punto è sufficiente osservare che la previsione d'inammissibilità del ricorso per cassazione, di cui all'art. 348 ter, comma 5, c.p.c., esclude che possa essere impugnata ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. la sentenza di appello "che conferma la decisione di primo grado", laddove nel caso di specie la ricorrente propone specifici motivi di censura richiamando il disposto di cui all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. nel cui alveo rientrano le motivazioni poste a sostegno delle stesse.

3.2 Nel merito va rilevato che con l'atto di rettifica oggetto del presente giudizio l'amministrazione finanziaria provvedeva ad attribuire una rendita catastale pari ad € 255.975,00 rispetto a



quella proposta in sede di DOCFA di €. 162.000,00 – **identica a** quella validata dalla stessa Amministrazione nel 2006 a **seguito di** altra procedura DOCFA - ad un immobile adibito ad attività alberghiera di proprietà della contribuente.

Con la DOCFA dalla quale è scaturito il provvedimento di rettifica impugnato la contribuente ha provveduto a comunicare una diversa ripartizione degli spazi interni al suindicato immobile.

3.3 Va premesso che in materia tributaria l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa in modo da poter valutare sia l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debatur*, sicché tali elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato non solo tempestivamente, tramite l'inserimento *ab origine* del provvedimento, ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità idonei a consentire un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (*ex plurimis* e da ultimo Cass. n. 30395 del 2021).

In ragione di tale principio questa Corte ha affermato che «*In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della cd. procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni, mentre nel caso in cui vi sia una divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso*» (*ex plurimis* e da ultimo Cass. n. 12777 del 23/05/2018 Rv. 648513 - 01)



E' evidente la *ratio* sottesa al suindicato principio da individuarsi nella necessità che l'avviso di rettifica sia idoneo, sotto il profilo motivazionale, a rendere edotto il contribuente circa le ragioni che hanno portato l'amministrazione finanziaria a disattendere la rendita proposta e così di svolgere le proprie difese.

Nella fattispecie la rettifica operata dall'Agenzia delle entrate ha ad oggetto il classamento di un immobile adibito ad esercizio di attività alberghiera operato con procedura cd DOCFA (disciplinata dall'art. 2 del d.l. n. 16 del 1993, conv. in l. n. 75 del 1993, e del d.m. 19 aprile 1994, n. 701).

Il R.D. n. 652 del 1939, convertito con l. n. 1249 del 1939 e, successivamente, con D.P.R. n. 1142 del 1949 si è disciplinato il Nuovo Catasto edilizio urbano, si sono distinti i fabbricati in due raggruppamenti: quello degli immobili a destinazione ordinaria e quello degli immobili a destinazione speciale o particolare. Per il primo gruppo si procede con l'attribuzione di categoria e classe, per il secondo non si esegue detta classificazione, ma si procede mediante stima diretta come dispone l'art. 10 della legge di cui sopra «*La rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui all'art. 28 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, costruiti per le esigenze di un'attività industriale o commerciale, e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, é determinata per stima diretta per ogni singola unità. Egualmente si procede per la determinazione della rendita delle unità immobiliari che non sono raggruppabili in categorie e classi per la singolarità delle loro caratteristiche.*» Pertanto, la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare, si effettua con metodo diretto, mediante la stima dell'ordinario apprezzamento della redditività propria dell'unità immobiliare, che é influenzata dall'ubicazione, dal tipo di utilizzazione, dalle caratteristiche costruttive, dalla dotazione



impiantistica e infine dalla vetustà. Inoltre, nel caso di opifici si dovrà tenere conto anche degli eventuali impianti stabilmente infissi.

Tale stima costituisce, di tutta evidenza, il presupposto ed il fondamento motivazionale dell'avviso di classamento oggetto di impugnazione (esprimendo un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza della motivazione rilevano ai fini non già della legittimità, ma dell'attendibilità concreta del cennato giudizio, e, in sede contenziosa, della verifica della bontà delle ragioni oggetto della pretesa) costituisce un atto conosciuto e comunque prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente, in quanto posto in essere nell'ambito di un procedimento a struttura fortemente partecipativa, con la conseguenza che la sua mancata riproduzione o allegazione all'avviso di classamento non si traduce in un difetto di motivazione (Cass. n. n. 17971 del 2018 Rv. 649802 - 01).

Questa Corte (Cass. n.6633 del 2019) ha, poi, affermato che con riguardo ai fabbricati a destinazione speciale, la necessità di "stima diretta", non presuppone necessariamente l'esecuzione del "sopralluogo"; il quale non costituisce, in materia, un diritto del contribuente né una condizione di legittimità dell'avviso attributivo di rendita, quanto soltanto un ulteriore e concorrente strumento conoscitivo di verifica ed accertamento di cui l'amministrazione finanziaria può avvalersi per operare la valutazione.

In proposito, ferma la necessità di stima diretta per l'attribuzione di rendita di fabbricati a destinazione speciale – non è detto che tale stima diretta presupponga indefettibilmente l'accesso in loco per la disamina; potendo le caratteristiche del bene essere, allo scopo, desunte anche dalle risultanze documentali a disposizione dell'Ufficio, senza necessità di sopralluogo (Cass. n 3103 del 2015).



3.4 Le motivazioni sopra esposte depongono per la piena conoscenza da parte della contribuente delle ragioni che avevano comportato la rettifica della base imponibile proposta in sede di DOCFA, conoscenza che, nel caso di specie, trova ulteriore fondamento nella circostanza che, per come risulta dal ricorso e non specificatamente contestato dalla contribuente, la stima era stata allegata all'atto di rettifica impugnato; stima che per come riportata in ricorso (cfr, pag. 12) indica le ragioni che avevano determinato la diversa determinazione del valore dell'immobile.

3.5 A fronte di tali conclusioni risultano del tutto prive di fondamento giuridico le motivazioni con le quali la CTR ritiene che nel caso di specie incombeva all'Ufficio un più pregante obbligo motivazionale in ragione del legittimo affidamento che la contribuente aveva riposto sulla correttezza del valore attribuito (uguale a quello validato dall'Amministrazione nel 2006) e ciò anche tenuto conto che con la successiva DOCFA del 2015, oggetto del presente scrutinio, si era limitata ad una mera redistribuzione dei vani interni.

3.6 Ed invero, va premessa la infondatezza della tesi della contribuente secondo cui qualora la DOCFA sia relativa alla mera partizione interna di un immobile, è impedito all'Amministrazione di procedere alla rettifica del valore catastale dello stesso. Precludere, infatti, in tali casi all'Amministrazione l'esercizio del proprio potere di attribuire la corretta rendita all'immobile, condurrebbe all'irragionevole conclusione, fuori da ogni espressa previsione normativa, che determinate procedure DOCFA - diversamente dai principi generali che informano tale disciplina fondata sulla proposta del contribuente e sulla successiva verifica dell'Ufficio - impediscono l'esercizio di tale potere-dovere e, dunque, di aggiornare la rendita proposta ai correnti valori di mercato del bene con conseguente violazione del principio di capacità contribuita.



3.7 In conclusione, nel rispetto della *ratio* posta a **fondamento** dell'univoco orientamento espresso da questa Corte sopra riportato, la contribuente è risultata essere pienamente a conoscenza dei dati sulla cui base l'Amministrazione ha stabilito il classamento, essendo quest'ultimo avvenuto sulla base di una stima allegata all'avviso di rettifica che, presupposto di quest'ultimo, dava conto delle ragioni delle diverse valutazioni economiche poste a fondamento della rendita attribuita.

4. Il ricorso deve, dunque, essere accolto e la sentenza impugnata cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

5. Le spese dei gradi di merito vanno interamente compensate tra le parti stante la particolarità delle questioni esaminate, mentre la parte soccombente è tenuta al rimborso delle spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Condanna parte soccombente al pagamento a favore dell'Agenzia delle entrate al rimborso delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in €. 2.500,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma il 13 luglio 2022

Il Presidente
Oronzo De Masi

