



udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 24/6/2025 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO.

## FATTI DI CAUSA

████████████████████ propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale del Lazio aveva accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 22534/2015, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Roma, in accoglimento del ricorso proposto avverso avviso di accertamento in rettifica della rendita catastale relativa a due unità immobiliari di proprietà della ricorrente.

Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

La ricorrente ha da ultimo depositato memoria difensiva.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo parte ricorrente denuncia, in rubrica, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la Commissione tributaria regionale omesso di esaminare «le censure preliminari relative all'inammissibilità dell'appello per difetto di firma e violazione dell'art. 342 c.p.c. ».

1.2. Con il secondo motivo parte ricorrente denuncia, in rubrica, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., violazione degli artt. 18, comma 4, 22, comma 2, 53, comma 2 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 per mancanza agli atti del giudizio dell'originale del ricorso in appello.

1.3. Con il terzo motivo parte ricorrente denuncia, in rubrica, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. e ultrapetizione in cui sarebbe incorsa la Commissione tributaria regionale, non avendo «rilevato il giudicato interno formatosi sull'accertamento compiuto dal giudice di primo grado in ordine alla



statuizione della sentenza di I grado relativa alla insufficienza della motivazione dell'accertamento, perché confusa con conseguente annullamento dello stesso, non impugnata in appello».

1.4. Con il quarto motivo parte ricorrente in subordine denuncia, in rubrica, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. avendo la Commissione tributaria regionale omesso di pronunciarsi sulla censura «relativa alla mancata chiarezza dell'accertamento non essendo desumibile dallo stesso le norme in forza delle quali era stato adottato».

1.5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., violazione dell'art. 17, r.d.l. n. 652/1939, degli artt. 56 e 61, d.p.r. n. 1142/1949, dell'art. 3, commi 58 e 154, legge n. 662/1996, dell'art. 1, commi 335 e 336, legge n. 311/2004, per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto correttamente motivato l'accertamento in difetto «dell'esame individuale relativo ad ogni particella» e del «vaglio specifico delle sue peculiarità strutturali».

1.6. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., violazione art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulle «censure in fatto mosse del contribuente» e relative alle caratteristiche intrinseche degli immobili.

1.7. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c. violazione dell'art. 41 della Carta UE, dell'art. 7, legge n. 241/1990, e dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente (legge n. 212/2000), in relazione alla mancanza del contraddittorio preventivo relativo all'avviso di accertamento impugnato.

1.8. Con l'ottavo motivo la ricorrente denuncia, in subordine, «illegittimità costituzionale ... dell'art. 1, comma 335, legge 30.12.2004, n. 311, per contrasto con gli art.li 3, 53 e 97 della Costituzione».

2.1. Va esaminato preliminarmente il quinto motivo per il principio della ragione più liquida.



2.2. Le censure, che attengono alla questione su quale debba essere il contenuto motivazionale minimo necessario dell'atto di accertamento per rendere adeguato a parametri di tutela del contribuente e di trasparenza amministrativa la revisione parziale, ai sensi dell'articolo I, comma 335, della legge 311 del 2004, del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali c.d. anomale, vanno accolte.

2.3. In questa prospettiva giova ricordare che il nostro ordinamento catastale prevede tre ipotesi di revisione del classamento di un immobile urbano su iniziativa dell'amministrazione comunale.

2.4. La prima è quella prevista dalla legge n. 662 del 1996, art. 3, comma 58, secondo cui il Comune può chiedere l'intervento dell'Agenzia delle entrate per ottenere la revisione del classamento di un immobile, sia quando il classamento stesso risulti non aggiornato sia quando esso risulti palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche.

2.5. Altra ipotesi è quella prevista dall'articolo I, comma 336, della legge 311 del 2004 e riguarda il classamento di immobili non dichiarati ovvero di immobili che abbiano subito variazioni edilizie non denunciate.

2.6. La terza ipotesi è quella della cui applicazione si tratta nel presente giudizio ed è prevista dal comma 335 del medesimo articolo I 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 (in realtà tale regolamento non fornisce prescrizioni idonee a stabilire le modalità di rilevazione e di determinazione dei valori medi di mercato, neppure attraverso il richiamo agli articoli da 145 a 26 del regolamento approvato con D.P.R. 1142 del 1949), 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 (*ndr.* il comma 339, in realtà, riguarda il provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate con cui sono stabilite le modalità tecniche e operative per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 336 e 337, nulla quindi che interessi l'aggiornamento dei valori medi di mercato, e tale incongruenza testuale aggiunge un elemento di ulteriore difficoltà al già non agevole compito di interpretare con precisione la norma per quanto riguarda la definizione ed il calcolo dei suoi parametri numerici e quindi, in definitiva, per quanto riguarda la definizione e l'accertamento dei presupposti per l'applicazione di essa). 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».

2.7. È necessario sottolineare, in premessa, che le tre ipotesi di revisione del classamento sono tra loro distinte ed hanno presupposti, condizioni e procedure diverse.

2.8. Ne consegue che, se l'amministrazione ha fatto ricorso ad una di tali ipotesi, non può poi, nel corso del giudizio, legittimare la sua pretesa invocando condizioni e fattori che non siano rilevanti per la specifica procedura di revisione intrapresa, anche se essi siano in ipotesi idonei a giustificare la revisione del classamento nel quadro di una procedura diversa.

2.9. Le *causae petendi* delle tre diverse ipotesi di revisione non sono quindi interscambiabili tra di loro e non possono essere sostituite *in itinere*, ed in questa prospettiva è stato infatti affermato che l'attribuzione d'ufficio di un nuovo riclassamento impone all'amministrazione di specificare in modo chiaro nell'avviso di accertamento le ragioni della modifica senza alcuna possibilità per l'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto nell'evidente fine di delimitare l'oggetto dell'eventuale giudizio contenzioso (cfr. Cass. n. 22900/2017).



2.10. Con riferimento a ciascuna delle tre ipotesi di revisione del classamento sopra indicate questa Corte ha avuto più volte modo di enunciare la regola della necessità di una rigorosa - e cioè completa, specifica e razionale - motivazione dell'atto di riclassamento, ma questa esigenza di rigore e di specificità si pone anche nel senso della illegittimità di improprie commistioni tra i profili motivazionali funzionali ad un tipo di riclassamento con quelli invece collegabili a riclassamenti di tipo diverso.

2.11. Va in particolare considerato, a tal riguardo, che, mentre le prime due delle tre suddette ipotesi di revisione del classamento dipendono da (e debbono quindi essere motivate con riferimento a) fattori intrinseci specificamente riguardanti il singolo immobile considerato, la terza ipotesi, che è quella che qui viene in esame, prevede invece un riclassamento dovuto, almeno in via principale, a fattori estrinseci di carattere per così dire generale o collettivo.

2.12. Con riferimento a tale ultima previsione le Sezioni Unite (Cass., sez. un., 18 aprile 2016, n. 7665, p. 11) hanno chiarito 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.

2.13. 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 della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. I, comma 335, la ragione giustificativa non è la mera evoluzione del mercato immobiliare, né 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 det. direttoriale del 16 febbraio 2005 (G.U. n. 40 del 18 febbraio 2005), cui sono allegata linee guida definite con il concorso delle autonomie locali.

2.14. Nello specifico, l'intervento è possibile nelle microzone «per le quali 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» (comma 335).

2.15. Per il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, art. 2, comma I, la microzona è una porzione del territorio comunale, spesso coincidente con l'intero Comune, che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonché nella dotazione dei servizi e infrastrutture urbane. In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti.

2.16. Questo insieme di disposizioni ribadisce e presuppone che il singolo classamento debba avvenire mediante l'utilizzo e la modifica del reticolo di microzone, avente portata generale in ambito comunale.

2.17. Si tratta di atti amministrativi, non dissimili da altri di valenza urbanistica e di natura pianificatoria o programmatica per la P.A., essendo volti a risolvere specifici problemi tecnico-estimativi posti in astratto dall'ordinamento fiscale e destinati ad operare nei confronti di una generalità indeterminata di destinatari, individuabili solo *ex post*.

2.18. La norma, come è stato più volte evidenziato, prima da questa Corte (cfr. sentenza n. 21176/2016) e poi anche dalla Corte costituzionale (sentenza n. 249/2017), è diretta ad attenuare gli squilibri impositivi che possono verificarsi, per effetto della intrinseca variabilità dei valori di mercato degli immobili, nell'applicazione di un sistema impositivo basato invece su valori tendenzialmente stabili come sono di fatto le rendite catastali.

2.19. Il sistema in esame prende in considerazione, in particolare, il fattore di determinazione del valore economico dell'immobile e della sua



redditività costituito dalla sua posizione, congiuntamente alla considerazione dell'esistenza di zone omogenee che registrano incrementi dei valori medi di mercato significativamente maggiori di quelli che interessano la generalità del territorio comunale.

2.20. Questi fenomeni di maggior crescita dei valori medi di mercato (con conseguente maggiore divaricazione rispetto alle corrispondenti rendite catastali) possono essere determinati da diversi fattori la varietà dei quali corrisponde alla varietà dei fattori che possono influenzare l'andamento della domanda e la diversificazione di essa (con riferimento sia alle compravendite che alle locazioni), in quanto vi può essere, ad esempio, la valorizzazione di centri storici prima degradati e tutta quella varietà di altre manifestazioni del fenomeno c.d. di gentrificazione per cui divengono appetibili come indirizzi residenziali di buon livello socio-economico anche zone prima considerate popolari o ultrapopolari o addirittura degradate, con conseguente generalizzazione di opere di restauro e ristrutturazione ad opera dei privati, oppure vi può essere la valorizzazione di zone abitative dovuta a particolari, specifiche miglie urbanistiche o ambientali o ad altri fattori comunque idonei ad influenzare la domanda immobiliare.

2.21. Tali circostanze, peraltro, rilevano esclusivamente sul piano probatorio, nel senso che le stesse possono spiegare e quindi rendere verosimile l'affermazione di una crescita anomala (e cioè significativamente superiore a quella che si riscontra nella generalità del territorio comunale) del valori di mercato degli immobili di quella specifica microzona, ma quel che conta sul piano sostanziale è la risultante economica e cioè 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.

2.22. 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, ed 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.

2.23. 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.

2.24. 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.

2.25. Relativamente alla prima fase è preliminare la suddivisione del territorio comunale in microzone che presentino al loro interno i caratteri di omogeneità previsti dall'articolo 2 del Regolamento emanato con D.P.R. 23 marzo 1998 n. 138.

2.26. Occorre poi che l'unità immobiliare oggetto di accertamento sia situata in una delle c.d. microzone anomale e cioè in una delle microzone nelle quali, come prevede il comma 335, il rapporto tra il valore medio di mercato delle unità immobiliari ivi esistenti e il corrispondente valore medio catastale è significativamente maggiore dell'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali.

2.27. Nell'ipotesi di cui al comma 335, infatti, la *causa petendi* non è la mera evoluzione dei valori del mercato immobiliare né ha alcun rilievo



che il valore di mercato della singola unità sia superiore di molto o di poco al suo valore catastale, poiché ciò che rileva è esclusivamente la considerazione comparativa dell'andamento dei valori di mercato (in rapporto ai valori catastali) delle varie microzone, nel senso che sono soggette alla revisione del classamento in oggetto solo quelle microzone nelle quali la crescita dei valori di mercato - ed il conseguente loro scostamento dai valori catastali - sono stati significativamente (nel senso specificato in seguito) superiori alla crescita di valore economico e allo scostamento di esso dal valore catastale che si sono verificati, in media, nella generalità delle microzone in cui è suddiviso il territorio comunale.

2.28. A fronte di una norma che, come si è detto, identifica in modo astratto i presupposti per l'identificazione delle microzone «anomale» e per la determinazione quantitativa della rispettiva «anomalia», l'Amministrazione finanziaria deve assolvere, secondo la regola generale, l'onere di dedurre e provare la sussistenza in fatto dei medesimi presupposti, ma preliminarmente ha l'onere di dichiarare in modo preciso e specifico quale sia l'interpretazione applicativa della normativa da essa concretamente adottata, perché solo così il contribuente è posto in grado di verificare ed eventualmente contestare o riconoscere la legittimità, in diritto e in fatto, dell'operato dell'Amministrazione.

2.29. La Corte costituzionale, nel convalidare la legittimità del peculiare strumento introdotto con la legge finanziaria 2005, (C. cost, 1 dicembre 2017, n. 249), afferma, peraltro, che l'obbligo della motivazione 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 (p. 7 .3), 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 (cfr. Cass. n. 3156/2015, Cass. n. 22900/2017. Cass n. 10403/2019. Cass nr 19990/2019 e Cass nr. 23047/2019 tutte concordi nel senso nel richiedere che vengano precisate le ragioni che hanno indotto l'Amministrazione a modificare d'ufficio il classamento originario).

2.30. 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 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).

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

2.32. 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.

2.33. 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.



2.34. 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.

2.35. 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.

2.36. 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.

2.37. 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.

2.38. 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.

2.39. 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.

2.40. 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.

2.41. Fermo restando il richiamo all'elemento puramente «posizionale» - (inclusione dell'unità immobiliare nella microzona omogenea) —, occorre inoltre che l'avviso dia conto pure dell'elemento «edilizio» in ragione della singola unità immobiliare e del fabbricato che la ricomprende, non essendo sostenibile che tutti gli immobili di una stessa zona abbiano necessariamente la medesima classe.

2.42. Per riassumere, come si è detto all'inizio, 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.

2.43. 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.



2.44. 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.

2.45. 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.

2.46. 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.

2.47. 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.

2.48. Se la ragione giustificativa della revisione parziale del classamento, prevista dall'art. 1, comma 335, l. 311 del 2004, è costituita dalla rilevante modifica di valore degli immobili presenti nella microzona, tuttavia, al momento dell'attribuzione della classe e della rendita catastale, devono essere considerate, insieme al fattore posizionale, le caratteristiche edilizie dell'unità immobiliare, di cui all'art. 8, comma 7, d.P.R. n. 138 del 1998, che assumono, pertanto, specifica rilevanza in



sede di motivazione dell'atto, motivazione nella quale, una volta giustificato il presupposto della revisione, fondato sul valore medio di mercato dell'intera microzona, vanno spiegate le ragioni in forza delle quali si è prodotta una ricaduta (ed in quali termini di classamento e di rendita catastale) sulla specifica unità immobiliare oggetto di riclassamento (v., *ex plurimis*, Cass. n. 25201 del 2022; Cass. n. 32546 del 2019; Cass. n. 12356 del 2020).

2.49. Poste tali premesse, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto adeguatamente motivato l'avviso di accertamento sulla scorta delle seguenti affermazioni: « Gli immobili in questione, di proprietà di [redacted] distinti con il foglio n. [redacted] particella n. [redacted], ricadono nella microzona [redacted] ed erano stati precedentemente censiti come di seguito e così revisionati; All'immobile al foglio n. [redacted] particella n. [redacted] precedentemente in categoria C/6, classe 5", con rendita catastale pari ad euro 380,22, a seguito della revisione parziale del classamento è stata assegnata la categoria C/6, classe 9", con rendita rideterminata in euro 697,22; All'immobile al foglio n. [redacted] particella n. [redacted] precedentemente censito in categoria C/6, classe 5", con rendita catastale pari ad euro 401,34, a seguito della revisione parziale del classamento è stata assegnata la categoria C/6, classe 9", con rendita rideterminata in euro 735,95. Il Giudice di primo grado ha annullato l'avviso di accertamento ritenendo che lo stesso non fosse sufficientemente motivato ... Si osserva, innanzitutto, che ... la procedura seguita dall'Ufficio finanziario è conforme alle disposizioni di legge che governano la materia. Si rileva, infatti, che il Giudice di primo grado non si è uniformato alla giurisprudenza di legittimità e di merito che questo Collegio condivide -, secondo cui la procedura di classamento può essere effettuata con la c.d. "revisione massiva" dei classamenti a livello di microzona, con incremento delle rendite e del conseguente gettito erariale secondo la procedura di cui all'art. 1, comma 335, della legge n. 311 del 2004, che non prevede forme di contraddittorio anticipato né, tantomeno, una previa "visita di sopralluogo" per procedere



all'adeguamento del classamento con procedura "individuale". Pertanto, la motivazione dell'atto di classamento, che non è un atto di imposizione fiscale, trova riferimento, ai fini della propria sufficienza, nella peculiare normativa ora citata, in quanto presupposto della revisione è il riallineamento resosi essenziale per il registrato significativo scostamento di valore rispetto all'insieme delle microzone comunali, senza che sia necessario indicare specifiche caratteristiche dell'immobile alle quali deve essere invece attento un diverso tipo di atto di classamento, che trova in altre norme la propria giustificazione ... Si osserva che la microzona [REDACTED] denominata [REDACTED] è a destinazione prevalentemente residenziale e di notevole pregio, nonché l'importanza dal punto di vista della commerciabilità della stessa, e che i classamenti attribuiti alcuni decenni fa facevano riferimento ad un contesto urbano e socio - economico del tutto differente da quello attuale, che non rappresenta più l'effettiva redditività degli immobili stessi. Tale redditività ha subito un notevole aumento in conseguenza della riqualificazione urbana con una intensificazione di locali di intrattenimento, oltre all'incremento dei flussi turistici determinato dalla presenza di zone menu mentali e di interesse culturale. Occorre considerare, da ultimo, che il fabbricato, particella n. [REDACTED] si trova al civico [REDACTED] angolo con via [REDACTED], strada che collega via [REDACTED] con via [REDACTED] parallela a via [REDACTED] e nelle immediate vicinanze di via [REDACTED] in zona ottimamente collegata al resto della città, tramite metro (fermate [REDACTED] e bus pubblici. Il fabbricato è composto da quattro scale, A/B/C/0, e si sviluppa in 3 piani fuori terra. Gli appartamenti che costituiscono il fabbricato hanno affacci direttamente su strada. La copertura è a tetto. Le facciate, architettonicamente semplici e in normale stato di manutenzione, sono arricchite da marcapiani. Le finestre, di buone dimensioni e rifinite con imbotti, sono oscurate da infissi a persiana. Le unità immobiliari della contribuente, aventi destinazione d'uso autorimessa, sono ubicate al piano terra con ingresso da Via [REDACTED] per un totale di mq 37,00 . Nel fabbricato in cui ricadono le proprietà in



oggetto, tutti gli immobili ad uso commerciale sono stati classificati nella categoria C/6 classe 9A, per cui un diverso classamento contrasterebbe con il principio di perequazione posto alla base del sistema catastale vigente ...».

2.50. Come espongono le censure in trattazione il giudice del gravame ha dunque risolto l'obbligo motivazionale, nella fattispecie rilevante, sotto l'esclusivo profilo dei presupposti giustificativi del riclassamento di natura diffusa senza considerare, con ciò, che l'atto attributivo della nuova rendita catastale (qual conseguente alla diversa classe dell'unità immobiliare»; d.P.R. n. 138 del 1998, art. 8, comma 3) deve esso stesso indicare in quali termini il mutato assetto dei valori medi di mercato e catastale (*recte*, del loro rapporto), nel contesto delle microzone comunali previamente individuate, abbia avuto una ricaduta sul singolo immobile (sulla sua classe e rendita catastale), «così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare».

2.51. Invero, da quanto riportato nella sentenza impugnata l'accertamento si rivela lacunoso, poiché non sono in alcun modo illustrate le ragioni che nel concreto hanno giustificato il passaggio dall'originaria classe 5 categoria C/6 alla classe 9 categoria C/6, né è 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, e neppure 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.

2.52. Non vengono quindi indicati 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.

2.53. Le indicazioni riportate nella sentenza si traducono in 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 della singola unità immobiliare, rivelandosi, quindi, l'avviso di accertamento inidoneo a spiegare 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 alle unità immobiliari oggetto di accertamento.

3. Sulla base di tutte le considerazioni che precedono, accolto il quinto motivo di ricorso, con assorbimento dei rimanenti motivi, e cassata la sentenza impugnata, va accolto l'originario ricorso della contribuente non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto (art. 384, secondo comma, c.p.c.

4. Le spese della fase di merito e di legittimità vanno compensate in considerazione delle antinomie, ed oscillazioni, emerse negli orientamenti giurisprudenziali, col progressivo consolidarsi in corso di giudizio della pertinente giurisprudenza della Corte.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo di parte contribuente ed annulla l'atto impugnato; compensa tra le parti 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 24.6.2025.

**Il Presidente**  
**(Angelo Matteo Socci)**



Numero registro generale 16839/2017

Numero sezionale 5465/2025

Numero di raccolta generale 17352/2025

Data pubblicazione 27/06/2025

