



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

3

2019

Il Giano Bifronte della motivazione degli atti di accertamento catastale

di Adriana Salvati

ABSTRACT

The work examines the polymorphism of the motivation in tax assessment, in particular cadastral assessment, attributing importance to the completeness "ex ante".

SINTESI

Il lavoro esamina il polimorfismo della motivazione negli atti di accertamento e, in particolare, negli accertamenti catastali, sottolineando la necessità che essa sia completa ex ante.

SOMMARIO: 1. La decisione della Corte e la fattispecie in esame – 2. Il Giano Bifronte della motivazione degli atti – 3. Adeguatezza e valutazione *ex ante* della motivazione – 4. L'intelligibilità degli accertamenti catastali

1. La decisione della Corte e la fattispecie in esame

La Cassazione, con la sentenza in esame, in conformità alle tre pronunce del 2018¹, precisa il c.d. contenuto minimo della motivazione con riguardo all'atto di riclassamento di un immobile, adattando a tale forma di accertamento quei caratteri di completezza e determinatezza "*ab origine*" richiesti in generale per gli atti accertativi.

Nel caso di specie, i contribuenti avevano impugnato l'avviso di riclassamento di un immobile, che veniva annullato in primo grado per difetto di motivazione in ordine ai presupposti dell'atto. In particolare, nell'atto non erano stati evidenziati i miglioramenti realizzati nella microzona, ove erano siti gli immobili, rispetto al contesto esistente al momento del classamento originario e che giustificavano la revisione dei relativi valori. La decisione veniva poi confermata in appello, ove si ribadiva che il provvedimento di riclassamento conteneva solo un generico riferimento ai rapporti tra microzone, al relativo scostamento e ai provvedimenti amministrativi posti a fondamento del riclassamento, mancando però in essi una

¹ Cass. civ., sez. VI, 15 ottobre 2018, ordinanza n. 25766; 1 ottobre 2018, ordinanza n. 23789; Cass. civ., sez. V, 11 maggio 2018, sentenza n. 11477.

motivazione adeguata e l'indicazione di fatti e circostanze che avevano determinato il diverso classamento.

Con il ricorso in Cassazione, l'Agenzia contestava, in particolare, l'interpretazione operata dalla giurisprudenza di merito sull'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove aveva ritenuto l'avviso carente di motivazione, pur se lo stesso *"richiama il contenuto generale, il provvedimento di attivazione del procedimento revisionale, nonché le ragioni che hanno giustificato, nello specifico, il riclassamento effettuato"*, affermando, inoltre, che non sarebbe necessario indicare nell'atto di classamento le specifiche caratteristiche dell'immobile.

La Cassazione non ritiene fondati i motivi di ricorso, interpretando la procedura di cui all'art. 1, comma 335, L. n. 311 del 2004, in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 7, e affermando che la revisione della classificazione di un immobile deve essere motivata in termini che esplicitino in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni della riclassificazione concretamente operate.

In sostanza, quando il nuovo classamento è adottato nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato ed è giustificato dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale in tale microzona, la motivazione dell'atto non deve solo fare riferimento al suddetto rapporto e ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, ma deve in ogni caso consentire di individuare gli elementi (come la qualità urbana e ambientale del contesto nel quale l'immobile è inserito, le caratteristiche edilizie del fabbricato) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento. E questo perché l'attribuzione di una determinata classe è correlata sia alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito, sia alla qualità ambientale della zona di mercato immobiliare, sia infine alle caratteristiche edilizie dell'unità stessa e del fabbricato che la comprende.

La motivazione, infatti, è funzionale alla corretta conoscenza delle concrete ragioni a base della pretesa impositiva, così da consentire al contribuente sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale,

sia, in caso positivo, di contestare efficacemente *l'an* ed il *quantum debeatur*, delimitando l'oggetto del contenzioso ed essendo precluso all'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto.

La Cassazione richiama a tal fine anche l'orientamento della Corte costituzionale che ha affermato che non è irragionevole la scelta fatta dal legislatore con il comma 335 in esame, e questo proprio perché la revisione 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. In tal modo, la Corte evidenzia la necessità di assolvere in modo rigoroso all'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare².

La sentenza in esame, quindi, torna a ragionare sullo stretto collegamento tra la motivazione dell'atto e la salvaguardia del diritto alla difesa del contribuente, valorizzando la funzione essenziale di quest'ultima nel corpo di un atto che non può essere considerato un semplice strumento d'accesso al processo tributario, ma deve contenere *ab origine* tutti gli elementi per un'efficace comprensione degli elementi, in fatto e in diritto, sottesi alla rettifica e consentire un adeguato esercizio del diritto di difesa.

2. Il Giano Bifronte della motivazione degli atti

Dalla pronuncia in commento emerge chiaramente il ruolo di Giano Bifronte della motivazione degli atti: Giano può guardare il futuro e il passato ed, essendo il dio della porta, può guardare sia all'interno sia all'esterno. Così la motivazione è contemporaneamente volta al passato, all'iter logico giuridico che ha condotto l'amministrazione all'adozione dell'atto, e al futuro, all'effettivo esercizio del diritto alla difesa e, quindi, alla corretta impostazione del processo. Vale a dire che la motivazione è un argine del libero arbitrio, ne consente la sua

2 Corte Cost., 24 ottobre 2017, sentenza n. 249.

eliminazione, poiché obbliga chi esprime le ragioni ad averne nel prendere la decisione adatta al caso concreto e di controllarne poi la fondatezza. Seguendo tale impostazione, la motivazione consente di realizzare nel contempo anche il dogma della certezza del diritto che, riferita alla motivazione, può essere definita come possibilità di prevedere in modo soddisfacente le reazioni di chi, giudice o pubblico funzionario, è incaricato di amministrare la giustizia e, quindi, di verificare il percorso sotteso alla decisione. Certezza diviene, pertanto, non più mera prevedibilità derivante da una deduzione sillogistica, bensì controllabilità della decisione a partire dalle argomentazioni in essa contenute³.

Il concetto di controllo acquisisce nuovi contenuti che rispecchiano sia le regole della logica formale (coerenza delle premesse, rispetto delle regole di inferenza), che le regole della razionalità pratica in ragione degli elementi di fatto dedotti nel caso concreto: la premessa minore è formata da preposizioni empiriche su fatti qualificati giuridicamente, in base alla stessa norma che funge da premessa maggiore.

In quest'ottica, il ragionamento giuridico e fattuale espresso nella motivazione può essere descritto come una forma di comunicazione che ha luogo in un contesto istituzionale, governato da norme, e che avanza una "pretesa di correttezza". Tale pretesa si realizza con la possibilità di una giustificazione razionale delle decisioni, che avviene attraverso l'osservanza sia delle regole specifiche del procedimento, che delle regole della logica universale: il controllo delle decisioni ad opera dei giudici consisterà, quindi, nella successiva verifica della correttezza degli argomenti contenuti nella motivazione, che si realizza quand'essi sono il risultato di una procedura razionalmente fondata. Parafrasando Alexy, l'indicazione specifica delle regole seguite facilita la coerenza della decisione e comporta, quindi, giustizia e certezza del diritto⁴.

Seguendo questa interpretazione, anche la distinzione tra contesto di scoperta e contesto di giustificazione acquisisce valenza diversa: il fine, infatti,

3 In tal senso, PERELMAN C., *Logica giuridica. Nuova retorica*, Giuffrè, Milano, 1979, 136.

4 Cfr., ALEXY R., *La teoria dell'argomentazione giuridica*, Giuffrè, Milano, 1998, 170 ss.

resta quello di separare due momenti, il processo mentale che giunge alla decisione e quanto contenuto nella motivazione da valutare, e questo perché la motivazione non contiene una illustrazione dei motivi in senso psicologico, ma delle ragioni che nell'ordinamento possono giustificare la decisione.

Ogni decisione, in ogni sua fase procedimentale e/o processuale, è costantemente sottoposta al controllo della giustificabilità della motivazione, non potendo, perciò, definirsi arbitraria. In altri termini, se anche la scelta precede la giustificazione, non può con ciò derivarsi che le due siano indipendenti l'una dall'altra, poiché, già dal principio, il giudice dovrà operare una valutazione in merito a quanto motivato dall'amministrazione.

In tal senso, la motivazione è fonte di conoscenza e il controllo è un'arte, intesa come discernimento ed attribuzione del giusto e dell'ingiusto. Quest'arte esige l'addestramento ad una mentalità, l'assunzione di un abito che consenta il puntuale esercizio della prudenza nella valutazione, l'educazione dello spirito di chi la opera, propedeutica al corretto utilizzo del ragionamento pratico.

Stando così le cose, adottando questa chiave di lettura, non si può che ritenere che non è conforme a tale funzione la cd. "motivazione minima", ovvero ridotta al minimo del contenuto obbligatorio, riscontrabile ogni qual volta l'amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi minimi⁵.

5 Cfr. CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari*, Torino, Giappichelli, 2012, 253 ss, ove rileva come, in ambito amministrativo, il procedimento assolve ad una funzione legittimante rispetto all'organo giurisdizionale chiamato a decidere sulla validità dell'atto, per cui valorizzare l'irrelevanza di un vizio di motivazione non parrebbe un criterio adeguato. Si veda anche MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 60 ss, che sottolinea l'importanza della motivazione, non limitata a formule di stile. Sulla relazione tra motivazione e diritto di difesa del contribuente si veda in particolare GALLO F., *Motivazione e prova dell'accertamento tributario: l'evoluzione nel pensiero della Corte*, in Rass. trib. 2001, 1089 ss, ove sottolinea che, nel disposto di cui all'art. 7 dello Statuto, il riferimento alla indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche si spiega con la semplice circostanza che gli uni e le altre costituiscono storicamente i due corpi essenziali del concetto di motivazione, attinenti appunto ai fatti materiali ed alla giustificazione della pretesa. Il fatto che le risultanze istruttorie, invece, non costituiscano un terzo corpo non implica che non vadano indicate, ponendosi, in ogni caso, come termine di relazione necessaria con i due corpi essenziali, avendo la funzione di rendere compiuta la loro esposizione. Sul tema anche MAZZAGRECO D., *Questioni attuali in tema di motivazione degli atti*, in Riv. dir. trib., 2008, I,

La motivazione, infatti, non è solo un veicolo di accesso al processo, in cui, aperta la porta, tutto può essere nuovamente verificato e supportato: essa circoscrive la pretesa, la rende determinata ed intellegibile, e, indirizzando la difesa del contribuente, fissa la materia del contendere.

La valorizzazione del contenuto della motivazione mina le fondamenta di quegli orientamenti che hanno ritenuto "insostituibile" solo la carenza assoluta di motivazione dell'accertamento, implicitamente lasciando intendere che l'incompletezza, l'illogicità, l'inesattezza, il c.d. difetto relativo di motivazione, non costituiscono vizi idonei a pregiudicare la legittimità della pretesa erariale che potrebbe essere, *ex novo*, suffragata da ragioni diverse ed ulteriori addotte dal giudice tributario⁶. Si tratta di un percorso argomentativo che, ragionando sulla nota questione per cui il processo tributario non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva⁷, finisce con il concludere che se la motivazione non è mancante, il giudice deve andare oltre e determinare in ogni caso il *quantum* dell'imposta⁸.

361 ss.

6 Ribadisce il ruolo della motivazione in netto contrasto con l'orientamento che riconosce il potere sostitutivo del giudice tributario TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in Rass. Trib. 2013, pag. 309, secondo cui "non è conforme al modello impugnatorio l'orientamento giurisprudenziale secondo cui i giudici possono "riqualificare la fattispecie", come se l'atto impugnato perdesse valore in giudizio e il giudice potesse stabilire d'ufficio quale sia il fondamento della pretesa fiscale, prescindendo dall'atto impugnato e dalla sua motivazione (è quel che accade quando la Cassazione rileva d'ufficio i casi di elusione/abuso, sostituendo una sua motivazione a quella su cui è fondato l'atto impugnato). Il giudice tributario non ha poteri sostitutivi". Sul tema si vedano tra i molti: FICARI V., *Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia versus regolamentazione?*, in Rass. trib. 2007, 351 ss; MANZON E., *Accertamento tributario e poteri delle Commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della Cassazione*, in Riv. dir. trib., 2003, II, 233 e ss; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. trib. 2006, 11.

7 Per riferimenti sulla storica disputa relativa alla natura del processo tributario e le diverse posizioni, limitandosi a riferimenti essenziali, cfr. tra gli altri GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937; ID, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956; RUSSO P., (voce) *Contenzioso tributario*, in Dig. Comm. Torino 1988, 141 ss; ID, (voce) *Processo tributario*, in Enc. Dir. 1987, 793; in senso contrario ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 80 ss; TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980; GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 141.

8 Per una rassegna sul tema, SARTORI N, *Avviso di accertamento: provocatio ad opponendum e accertamento sintetico*, in Giur.it, 2016, 1509 ss. Di recente, si veda Cass. Civ., sez. VI, 22 marzo 2019, n. 8250, che ribadendo il carattere sostitutivo della sentenza tributaria, afferma che la decisione di mero annullamento ricorrerebbe soltanto nelle ipotesi di vizi formali

Sul punto, sembra, quindi, che la sentenza annotata non accolga il postulato in tema di contenuto minimo della motivazione, inserendosi in quel filone di pensiero che, valorizzando il contenuto della motivazione, ritiene necessario un grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al contribuente un esercizio efficace del diritto di difesa ed un effettivo controllo giurisdizionale.

3. Adeguatezza e valutazione *ex ante* della motivazione

L'orientamento in esame non può che essere condiviso e, del resto, la necessità di un'adeguata motivazione dell'atto impositivo risponde ai dettami delle singole leggi d'imposta che, prevedendo specifici obblighi, dispongono, in particolare, quello di indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto alla base dell'atto, in linea con quanto previsto dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. L'interpretazione del contenuto del disposto normativo non può

dell'accertamento o di atti presupposti che ne costituiscano fondamento giuridico o fattuale (nello stesso, tra le tante, già Cass. Civ., sez. V, 28 giugno 2016 n. 13294; Civ., sez. V, 28 novembre 2014, n. 25317; 9 ottobre 2009, n. 21446, in Riv. dir. trib. 2010, 2, II, 85). In tema di imposta di registro, Cass. Civ., sez. V, 24 aprile 2009, n. 9771, in Mass. Giur. it. 2009, ha ritenuto che il giudice tributario, ex art. 7, D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, dispone di un ampio potere estimativo, anche sostitutivo della valutazione operata dall'ufficio. Per gli orientamenti più datati si veda, *ex multis*, Cass. Civ., sez. V, 1° settembre 2009, n. 19079, in Fisco 1, 2009, 5678; 12 luglio 2006, n. 15825, in Mass. Giur. It., 2006; 23 marzo 2001, n. 4280, in Giur. imp., 2001, 1235; 23 dicembre 2000, n. 16171, in Riv. dir. trib. 2001, II, 23; 23 ottobre 1991, n. 11273; 23 marzo 1985, n. 2085, in Giur. it., 1986, I, 1, 908; 3 marzo 1986, n. 1322, in Rass. trib. 1986, II, 254. Tra le pronunce più significative si veda Cass. Civ., sez. V., 23 luglio 2007, n. 16252, secondo cui il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi sostanziali e non formali deve procedere ad una adeguata valutazione del contenuto del rapporto tributario e non limitarsi ad accertare la illegittimità dell'avviso; così già Cass. Civ., sez. I, 14 maggio 1992, n. 5736, in Mass. Giur. It., 1992. Non sono mancati orientamenti contrari: Cass. Civ., sez. I, 18 giugno 1998, n. 6065, in Corr. trib., 1998, 2843; 15 febbraio 2008, n. 3896; 11 maggio 2009 n. 10680; 28 gennaio 2010 n. 1825; 23 maggio 2012, n. 8136. In particolare, le stesse Sezioni Unite della Cassazione, Cass. Civ., sez. un., 5 ottobre 2004, n. 19854, in Riv. dir. trib. 2005, 12, II, 700, hanno criticato l'impostazione suddetta, valorizzando il ruolo della motivazione dell'atto di accertamento inteso come atto autoritativo. Si veda, per tali orientamenti pregressi, *ex multis*, Cass. Civ., sez. V, 20 novembre 2001, n. 14566 e 21 novembre 2001, n. 14700. In particolare, secondo Cass. Civ., sez. I, 21 gennaio 2000, n. 658, il requisito motivazionale dell'accertamento, ai sensi dell'art. 42, 2° comma, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, esigerebbe, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, restando poi affidate al giudizio d'impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

svilirne la portata e ridurre la motivazione dell'atto ad un espediente per instaurare un contraddittorio aperto e in divenire, sicché la sua congruità non può essere valutata *ex post*, alla luce della qualità/efficacia della difesa dispiegata dal contribuente o delle ragioni successivamente addotte dall'amministrazione.

L'atto impositivo non costituisce, dunque, solo un veicolo per il giudizio e per l'espletamento del diritto alla difesa, per cui il giudizio sulla motivazione va effettuato *ex ante*, in base alla rispondenza degli elementi enunciati a quanto richiesto dalla legge.

Il disposto normativo individua elementi che devono essere forniti all'interessato tempestivamente, inserendoli *ab origine* nel provvedimento impositivo, e anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta anche un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa⁹. E del resto, si era orientato in tal senso anche il giudice delle leggi quando ha affermato, con riguardo alla c.d. mediazione tributaria, che, esperito il reclamo avverso l'atto impositivo, ai sensi dell'art. 17-bis D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve escludersi che l'amministrazione finanziaria possa avanzare una pretesa diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti, perché anche i motivi del ricorso contenuti nel reclamo non sono successivamente modificabili: secondo la Corte, *"tale interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'amministrazione finanziaria esclude, evidentemente, che l'indicata impossibilità di modificare i motivi di doglianza contenuti nel reclamo possa ledere il diritto di difesa del ricorrente"*¹⁰.

Tale principio ha una portata generale e deve trovare applicazione anche al di fuori della sfera dell'art. 17-bis D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, chiarendo l'essenzialità del ruolo della motivazione, quale elemento rilevante a monte e a prescindere dal processo.

9 Sul punto cfr. Cass. Civ., sez. V, 13 febbraio 2019, n. 4176; 21 novembre 2018, n. 30039; Cass. Civ., sez. VI, 25 settembre 2014, n. 20197, 30 luglio 2014, n. 17348; 17 luglio 2014, n. 16373; 20 settembre 2013, n. 21564; Cass., sez. V., 12 luglio 2006, n. 15842; 21 gennaio 2000, n. 658, in Giur. imp., 2000, 581 e Cass., 12 gennaio 2000, n. 260, in GT Riv. giur. trib. 2000, 578.

10 Si veda in questi termini, Corte Cost., 9 aprile 2014, sent. n. 98.

La necessità di una congrua motivazione *ab origine* del provvedimento è anche coerente con il disposto di cui all'art. 21 *septies* e/o *octies* della L. 7 agosto 1990 n. 241, introdotto dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15 in relazione a tutti gli amministrativi, che sanziona con la nullità o l'annullabilità la violazione delle norme che disciplinano il provvedimento amministrativo¹¹. Nel sistema, infatti, il vizio di legittimità dell'atto tributario, annullabile dal giudice tributario, non ha un differente campo di applicazione in relazione alla maggiore o minore gravità del vizio invalidante ed i vizi di invalidità degli atti tributari, sanzionati a pena di "nullità", corrispondono di norma ai vizi di «annullabilità» degli atti amministrativi¹². Le norme richiamate, infatti, pur non avendo apportato alcuna innovazione sulle conseguenze delle invalidità-nullità dei provvedimenti tributari, hanno introdotto la regola generale, da applicare anche per gli atti tributari, che il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è invalido¹³.

La motivazione costituisce, così, una *pars* della esternazione - forma dell'atto, avendo la funzione di trasporre all'esterno la volontà dell'amministrazione, e presenta una essenza "polifunzionale", nel senso che va adattata all'obiettivo concretamente identificabile: essa soddisfa la necessità di fornire uno strumento di interpretazione dell'atto amministrativo; di consentire il

11 Questo anche se, sul tema dell'applicabilità di tali norme in ambito tributario, gli orientamenti giurisprudenziali sono contrastanti (cfr., in vario senso, Cass. Civ., sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3142; 13 novembre 2013, n. 25508; 13 ottobre 2011, n. 21103 e 16 settembre 2011, n. 18906, entrambe in Rass. trib. 2012, 453; 23 gennaio 2006, n. 1236). Sul tema cfr. RANDAZZO F., *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, 2° comma, legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, in Riv. dir. trib., 2018, 259 ss; BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv.dir.fin.sc.fin., 2006, 357; MULEO S., *Modifiche della l. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in Dialoghi dir. trib., 2005, 535 ss; BUTTUS S., *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in Dir. prat. trib., 2008, I, 489 ss.

12 Così, Cass. Civ., sez. V., 31 gennaio 2013, n. 2373.

13 In tal senso, TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in Rass. Trib. 2013, 1137; DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sul procedimento amministrativo e l'invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. Trib., 2010, 729; MARELLO E., *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità – annullabilità*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2014, I, 328 ss.

controllo interno e giurisdizionale sull'atto e, infine, di garantire al contribuente la correttezza dell'operato amministrativo¹⁴.

Si tratta di un elemento che, in ragione del complessivo assetto del nostro ordinamento e quale specifica declinazione dei principi ritraibili dall'art. 97 Cost., svolge la funzione di rendere evidente il presupposto dell'attività dell'Ufficio e di valutare se prestare adesione ovvero di indirizzare verso la sua contestazione¹⁵. Se ne deduce che la mancanza e/o insufficienza di tale requisito non può essere integrata successivamente, nel corso del giudizio.

4. L'intellegibilità degli accertamenti catastali

La sentenza in commento, nell'affermare il principio esposto, lo applica ad una zona d'ombra degli accertamenti, particolarmente tecnica, riferita alla revisione delle rendite catastali¹⁶.

Si tratta di forme di accertamento sovente di carattere oscuro, essendo per lo più terreno di tecnici, difficilmente intelleggibili per i terzi e verificabili per il giudice, anche in ragione delle incertezze proprie del sistema catastale italiano che non detta una specifica definizione normativa delle categorie e classi catastali¹⁷.

14 Anche nel processo amministrativo, l'integrazione postuma della motivazione (ammessa da Corte giust. amm. sic., 20 aprile 1993, n. 149, in Foro it., 1993, III, 616), non è consentita dalla giurisprudenza. Cfr. di recente, Cons. Stato, Sez. III, 21 marzo 2019, n. 1857; 18 marzo 2019, n. 1785. In dottrina si veda VIRGA G., *Integrazione della motivazione nel corso del giudizio e tutela dell'interesse alla legittimità sostanziale del provvedimento impugnato*, in Dir. proc. amm., 1993, 507.

15 In questi termini FRANSONI, G., *Importanti novità dalla Cassazione in merito alla motivazione degli avvisi di accertamento catastale*, in Riv.dir.trib., 2017, 224 ss.

16 Cfr. D'AMATI N., *Catasto* (Dir.trib.), in Enc. Giur. Treccani, VI, Roma, Agg. 2003; GHINASSI S., *Catasto*, in Enc. Dir., Agg., IV, Milano, 2000; PETRUCCI F., *Catasto*, in Noviss. Dig. it., Appendice, I, Torino, 1980.

17 Sottolinea la complessità della materia, dovuta anche ai continui cambiamenti del settore immobiliare che hanno progressivamente affievolito la rispondenza e l'efficacia del complessivo quadro di riferimento normativo, BUCCICO C., *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, 180 ss. Sul tema della difficile armonizzazione tra il sistema tributario e quello catastale, si veda MELIS G., *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare"*, in *Rass. Trib.*, 2010; SALANITRO G., *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003 e (voce) *Catasto* (Dir.trib) in Enc. Giur. Treccani, VI, Roma, 2013, che sottolinea come il conseguimento delle finalità amministrative costituisca lo strumento per la realizzazione di ulteriori funzioni che l'ordinamento attribuisce ai dati catastali, funzioni sia fiscali che civilistiche.

La giurisprudenza ha più volte affermato la necessità della motivazione già con riferimento agli avvisi di classamento, pur in mancanza di una norma specifica, e questo perché, costituendo tali atti i provvedimenti attraverso cui l'Ufficio attribuisce la rendita ad un immobile, vanno ritenuti provvedimenti di natura valutativa, integranti atti di accertamento, che come tali devono essere motivati¹⁸. Analogamente e a maggior ragione devono essere esplicitati i criteri per l'attribuzione della rendita per consentire al destinatario di comprendere come essa è stata determinata¹⁹.

Rispetto alla giurisprudenza precedente, la sentenza in commento ha sottolineato l'obbligo di motivazione in materia catastale, secondo i canoni ermeneutici di tutti gli avvisi di accertamento, surclassando i precedenti orientamenti "minimalisti" in materia²⁰.

Essendo sempre più numerosi e onerosi i tributi che fanno riferimento alle risultanze catastali, è divenuta però principale la finalità tributaria, anche se il procedimento catastale non istituisce né applica alcuna imposta. Sono le leggi che disciplinano i singoli tributi a valorizzare i dati inseriti nei registri catastali ai fini della determinazione delle rispettive imposte, con la conseguenza che la disciplina catastale e la disciplina impositiva operano su due piani diversi, anche se tale distinzione non esclude che, in uno stesso provvedimento normativo, possano ritrovarsi regole relative ad entrambi gli aspetti.

18 Cfr. Cass., sez. V., 5 maggio 2000, n. 5717. Sul tema della necessità della motivazione del provvedimento, la Corte Cost., con ordinanza 10 marzo 1988, n. 296, aveva chiaramente affermato che, malgrado l'assenza di una previsione esplicita nella legge, l'obbligo di motivazione sussiste ugualmente e la sua assenza può integrare un vizio di legittimità in quanto il provvedimento di classamento è di carattere valutativo. Sul tema della motivazione degli avvisi di classamento: MONTESANO P., *Necessaria la motivazione dell'atto di classamento degli immobili*, in *Dir.Prat.trib.*, 1996, 424 ss; DEL VAGLIO M., *Accertamento catastale e motivazione dell'atto di attribuzione della rendita*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 809 ss; SALANITRO G., *Profili sostanziali e processuali*, op.cit., 67 ss., che sottolinea anche la necessità che in ambito processuale il giudice non si limiti ad annullare un classamento non motivato, essendo essenziale e funzionale alla stessa tutela del contribuente l'accertamento di un classamento dell'unità immobiliare; BUCCICO C., *Il catasto*, op.cit., ed ivi per un'ampia bibliografia sul tema.

19 Distingue tra provvedimenti aventi carattere di discrezionalità amministrativa e provvedimenti con carattere di discrezionalità tecnica (e mista), BUCCICO C., *Il catasto*, op. cit., 181, che in relazione al procedimento di stima diretta ritiene sussistere una discrezionalità tecnica dell'amministrazione, sicché può essere accomunato ad un atto di accertamento da motivare per consentire la verifica degli eventuali errori commessi nella stima.

20 In particolare, in senso contrario, Cass. Civ. Sez. V, 19 ottobre 2016, n. 21176, secondo cui era sufficiente il riferimento al provvedimento di riclassamento effettuato ai sensi e sulla base dell'art. 1, comma 335, L n. 311/2004, con un generico rinvio ai rapporti tra microzone, al relativo scostamento e ai provvedimenti amministrativi posti a fondamento del riclassamento.

Non sono sufficienti ad integrare la motivazione dell'atto le indicazioni relative al rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale nella microzona o ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, ma è necessario che la motivazione consenta di individuare gli elementi che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento. E questo perché l'attribuzione di una determinata classe è correlata sia alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito, sia alla qualità ambientale della zona di mercato immobiliare, sia infine alle caratteristiche edilizie dell'unità stessa e del fabbricato che la comprende.

Seguendo questo ragionamento, allora, anche il rinvio *per relationem* alla perizia tecnica dell'Ufficio non può ritenersi esaustivo dell'obbligo di motivazione se la perizia non indica tutti gli elementi ritenuti essenziali per la verifica della correttezza dell'atto.

Il polimorfismo funzionale della motivazione, nel caso di specie, è, quindi, ancor più evidente, atteso che contestualmente è necessario soddisfare l'intelligibilità dei percorsi squisitamente tecnici dell'atto e fornire una giustificazione razionale della decisione, in ragione delle regole della logica universale che travalicano i dati tecnici, e questo *ex ante*, non potendosi integrare la motivazione in ambito processuale²¹.

Le diverse tipologie di atti sottese ad un nuovo classamento e/o all'attribuzione di una nuova o diversa rendita catastale richiedono un differente atteggiarsi della motivazione che deve essere in grado di adattarsi ad ogni caso, fornendo, di volta in volta, tutti gli elementi di fatto, tecnici e di diritto che hanno indotto all'adozione del provvedimento, sicché non possono essere ritenuti legittimi tutti quegli atti che rinviando genericamente alle norme in materia, ai valori delle zone, alle migliorie apportate, a valutazioni comparative, non indichino in maniera analitica quali siano i valori di riferimento, le fonti da cui tali valori sono

21 Così, BUCCICO C., *Il catasto*, op.cit., 189, che sostiene proprio che l'avviso non possa essere integrato in fase processuale, ma solo specificato e tanto anche alla luce del "giusto processo", ex art. 111 Costituzione, e del principio di parità di trattamento delle parti.

tratti, le caratteristiche dei *comparables*, che rendono le situazioni analoghe e così via in ragione delle diverse forme di accertamento seguito²². In particolare, poi, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del D.l. n. 16 del 1993, convertito in l. n. 75 del 1993, e dal d.m. n. 701 del 1994 (c.d. procedura DOCFA), la motivazione deve essere più approfondita, tenuto conto della struttura fortemente partecipativa dell'atto, e specificare le differenze riscontrate rispetto a quanto prospettato dal contribuente sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso²³.

Il *trait d'union* che sembra trarsi dalle indicazioni della Suprema Corte resta quello dell'intellegibilità del criterio adottato e questo non solo per le finalità illustrate del controllo preventivo e successivo, ma anche che per delimitare l'ambito di contestazione in modo chiaro e trasparente, in ossequio ai principi di legalità e buon andamento dell'amministrazione.

In quest'ottica, il ruolo della motivazione travalica il processo e le questioni del corretto esercizio del diritto di difesa per divenire strumento di esercizio trasparente dell'azione amministrativa che, rendendosi comprensibile nei suoi fondamenti, attua il principio di leale collaborazione quale espressione dinamica, relazionale, del buon andamento²⁴.

La comprensibilità della motivazione e la sua completezza sono, quindi, strettamente connesse all'attuazione dei doveri incombenti

22 L'atto deve contenere "ogni indicazione concreta sulla qualità e sullo stato degli immobili oggetto della variazione e dei luoghi circostanti l'immobile accertato", indicazioni necessarie per il controllo della valutazione effettuata, come chiaramente affermato dalla Cass. Civ., sez. V, 3 febbraio 2014, n. 2357.

23 Sul tema di recente, Cass. Civ., sez. V, 7 marzo 2019, n. 6633, in riferimento al procedimento intrapreso a mezzo DOCFA, secondo cui "l'onere motivazionale dell'Ufficio non può essere soddisfatto mediante la produzione in giudizio delle stime Ute e l'allegazione delle caratteristiche strutturali che avevano condotto all'attribuzione di una maggiore rendita, elementi "probatori" prima non indicati nell'atto impositivo opposto; la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione, difatti, di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa". In tal senso anche Cass. Civ., sez. V, 16 giugno 2016 n. 12497; 24 aprile 2015, n. 8344; 31 ottobre 2014, n. 23237.

24 Cfr. Corte Cost., 16 luglio 2004, n. 227.

sull'amministrazione, chiaramente indicati dall'art. 97 della Costituzione e dalle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, costituendo un corollario necessario della legalità dell'azione amministrativa e della necessaria tutela del destinatario degli atti, doveri incombenti sull'amministrazione prima, e a prescindere dal processo.

Imposte tasse in genere – Avviso di accertamento catastale – Obbligo di motivazione – Contenuto – Valutazione ex ante – Necessità - Efficacia della difesa – (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7; L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335)

La motivazione dell'atto di riclassamento deve porre il contribuente in condizione di conoscere gli elementi che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento e ciò al duplice fine di consentire, da un lato, al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione ed approntare le conseguenziali difese, e, dall'altro, di delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto.

Ordinanza n. 4710 del 18 febbraio 2019 (ud 31 gennaio 2019) della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. IACOBELLIS Marcello - Est. DELLI PRISCOLI

Lorenzo

CATASTO

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE

SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -

Dott. MOCCI Mauro - Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -

Dott. LA TORRE Maria Enza - Consigliere -

Dott. DELLI PRISCOLI Lorenzo - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 10526-2018 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;

- ricorrente -

contro

P.M.G., P.A., M.L.;

- intimati -

avverso la sentenza n. 2835/22/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

della PUGLIA SEZIONE DISTACCATA di LECCE, depositata il 27/09/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 31/01/2019 dal Consigliere Relatore Dott. DELLI PRISCOLI LORENZO.

FATTI DI CAUSA

Rilevato che la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce accoglieva il ricorso delle contribuenti avverso l'avviso di riclassamento di un immobile, recante modifica delle classi e conseguente aumento della rendita catastale, adottato dall'allora Agenzia del territorio su richiesta del comune di Lecce della L. n. 311 del 2004, ex art. 1, comma 335; che la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce annullava il suddetto avviso per difetto di motivazione in ordine ai miglioramenti realizzati

nella microzona ove erano siti gli immobili rispetto al contesto esistente al momento del classamento originario;
che la Commissione Tributaria Regionale respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate affermando che il provvedimento di riclassamento de quo contiene un generico riferimento ai rapporti tra microzone, al relativo scostamento e ai provvedimenti amministrativi posti a fondamento del riclassamento, mancando però in essi una motivazione adeguata e l'indicazione di fatti e circostanze che avevano determinato il diverso classamento;
che l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso affidato a tre motivi mentre le contribuenti non si costituivano.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Considerato che con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 295 c.p.c. e del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 39, per non avere la sentenza impugnata sospeso il giudizio in attesa dell'esito del giudizio pendente presso il giudice amministrativo sulla legittimità degli atti a monte dell'avviso di classamento per cui è causa;
considerato che con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, laddove intende l'avviso carente di motivazione pur se lo stesso richiama nella parte motiva il contenuto generale, il provvedimento di attivazione del procedimento revisionale nonchè le ragioni che hanno giustificato, nello specifico, il riclassamento effettuato;
considerato che con il terzo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, e del D.P.R.

n. 1142 del 1949, art. 61, in quanto non sarebbe necessario indicare nell'atto di classamento specifiche caratteristiche dell'immobile; ritenuto che il primo motivo non è fondato in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in un momento successivo all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156 del 2015, e in cui quindi non ricorreva più un'ipotesi di sospensione necessaria, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., essendo eventualmente applicabile l'art. 337 c.p.c., comma 2, che, in caso di impugnazione di una sentenza la cui autorità sia stata invocata in un separato processo, prevede soltanto la possibilità della sospensione facoltativa di quest'ultimo (Cass. n. 29553 del 2017): di conseguenza, anche a voler superare la considerazione che con il vizio denunciato non si censura l'art. 337 c.p.c., comma 2, resta il fatto che tale norma non obbliga il giudice a procedere alla sospensione (Cass. nn. 25766 del 2018; 23789 del 2018; 17413 del 2018; 17412 del 2018); considerato che il processo tributario può essere sospeso ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39, comma 1, che regola i rapporti tra processo tributario e processi non tributari (cd. pregiudizialità esterna) solo ove sia stata presentata querela di falso o debba essere risolta una questione sullo stato o sulla capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio, ipotesi non ricorrenti nel caso di specie: tale norma dispone una deroga - in ipotesi predeterminate - al criterio secondo cui le questioni pregiudiziali sono risolte, *incidenter tantum*, dal giudice munito di giurisdizione sulla domanda (Cass. nn. 25766 del 2018; 23789 del 2018; 999 del 2016); che il successivo art. 39, comma 1-bis - aggiunto dal D.Lgs. n. 156 del 2015, art. 9, comma 1, lett. o), a decorrere dal 1 gennaio 2016 - ("La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa") non è evidentemente applicabile al caso di specie, essendo la pregiudizialità

invocata rispetto al Consiglio di Stato (Cass. nn. 25766 del 2018; 23789 del 2018; 17413 del 2018; 17412 del 2018);

ritenuto che il secondo motivo non è fondato in quanto, come già affermato da questa Corte proprio con riferimento alla procedura di cui alla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 7, "la revisione della classificazione di un immobile deve essere motivata in termini che esplicitino in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni della riclassificazione concretamente operate" (Cass. nn. 25766 del 2018; 23789 del 2018; 11477 del 2018);

ritenuto che il terzo motivo non è fondato in quanto questa Corte ha affermato che in tema di estimo catastale, qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento al suddetto rapporto e al relativo scostamento ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, allorchè da questi ultimi non siano evincibili 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) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento" e ciò al duplice fine di consentire, da un lato, al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione ed approntare le consequenziali difese, e, dall'altro, per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto (Cass. 25766

del 2018; 23789 del 2018; 17413 del 2018; 17412 del 2018; 8741 del 2018); nè può ritenersi sufficiente a tal fine il riferimento a non meglio precisati "interventi pubblici effettuati per la riqualificazione della viabilità interna e dell'arredo urbano" nonchè ad "interventi da parte dei privati per la ristrutturazione degli edifici". E ciò anche considerando che l'attribuzione di una determinata classe è correlata sia alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito (infrastrutture, servizi, eccetera), sia alla qualità ambientale (pregio o degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici) della zona di mercato immobiliare in cui l'unità stessa è situata, sia infine alle caratteristiche edilizie dell'unità stessa e del fabbricato che la comprende (l'esposizione, il grado di rifinitura, eccetera). Di talchè le espressioni surriportate non sono tali da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni a base della pretesa impositiva, così da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeatur (Cass. 25766 del 2018; 23789 del 2018; 22900 del 2017; Cass. n. 3156 del 2015); considerato inoltre che, secondo le sezioni unite, l'Agenzia competente deve specificare se il mutamento è dovuto a 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 (Cass. SU n. 7665 del 2016; in senso analogo 25766 del 2018; 23789 del 2018); considerato infine che la Corte costituzionale, con la pronuncia n. 249 del 2017, ha da un lato 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", evidenziando però 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"; ritenuto pertanto che il ricorso va respinto e, non essendosi costituite le contribuenti, nulla va statuito in merito alle spese.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 31 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 febbraio 2019

		©	Wolters
21/2/2019	-	17:17	Kluwer Italia
\$12673153	- 93.34.154.252	- 21969613	-Srl
7f7cc3220745864a5a6cf67faf6346fe-724		P.I.	
			10209790152