CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 11 marzo 2020, n. 6801

Fatto

1. - La Commissione tributaria regionale del Lazio con sentenza n. 5189/16 del 14 luglio 2016, pubblicata il 13 settembre 2016, ha confermato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 16918/2015 di rigetto del ricorso proposto dalla Arciconfraternita XXX avverso l'avviso di accertamento catastale di revisione del classamento, ai sensi dell'art. 1, comma 335, legge 31 dicembre 2004, n. 311, di due unità immobiliari site nel comune di Roma, alla via YYY, n. 44, rispettivamente al secondo e al terzo piano, e riportate in catasto al foglio ---, particella ---, subalterni --- e ---.
2. - La contribuente, mediante atto del 10 marzo 2017, ha proposto ricorso per cassazione.
E, con memoria del 6 dicembre 2019, ha insistito per l'accoglimento della impugnazione.
3. - L' Avvocatura generale dello Stato ha resistito mediante controricorso del 21 aprile 2017.

Ragioni della decisione

1. - La Commissione regionale tributaria - per quanto serba rilievo nella sede del presente scrutinio di legittimità - ha motivato la conferma della sentenza appellata osservando quanto segue.
1.1 - L'eccezione, riproposta dall'appellante, di nullità dell'avviso di accertamento catastale per vizio di motivazione, è infondata.
La Commissione tributaria provinciale ha esattamente valutato sufficiente la motivazione dell'avviso di accertamento impugnato: l'atto è stato emesso all'esito della corretta applicazione del procedimento previsto dall'art. 1, comma 335, della legge 31 dicembre 2004, n. 311, ed è affatto idoneo «a consentire al contribuente di avere contezza delle ragioni» della revisione catastale «e di compiere adeguate scelte difensive».
1.2 - Lo scrutinio dell'avviso di accertamento catastale dimostra che l'Agenzia delle entrate «ha puntualmente indicato in premessa di aver proceduto alla rideterminazione del classamento ai sensi dell'articolo 1, comma 335, della legge n. 311 del 2004, avuto riguardo all'aumentato valore nella microzona in cui sono situati gli immobili»; ha menzionato tutti gli atti presupposti (la delibera del Consiglio comunale di Roma n. 136 del 2001, recante la ripartizione del territorio comunale in 238 microzone; la determina della Agenzia del Territorio del 16 febbraio 2005; la delibera del Consiglio comunale n. 5 del 2010, recante la richiesta alla Agenzia delle entrate di procedere alla revisione dei classamenti relativi a 17 microzone; la successiva determina del direttore dell'Agenzia del Territorio del 30 novembre 2010, di avvio del relativo procedimento amministrativo); ha, quindi, riportato in dettaglio [...] «il valore medio di mercato degli immobili, il valore medio catastale, il rapporto tra tali valori e la percentuale di scostamento rispetto al valore soglia del 35% rilevata in ciascuna microzona»; ha dato conto di tutti gli « elementi che hanno determinato il nuovo classamento e, in particolare, [della] descrizione della microzona, della categoria e della classe delle singole unità immobiliari», evidenziando, «con riferimento alla microzona 8, i caratteri storico-ambientali, urbanistici e socio-economici determinanti l'intensificarsi dei flussi turistici e la presenza di strutture alberghiere e di ristorazione»; ha, infine, descritto «le caratteristiche di ciascuna unità immobiliare oggetto di revisione precisandone la posizione all'interno della area censuaria e della microzona» e ha indicato «le unità di riferimento, ubicate nella stessa microzona, prese in considerazione quale parametro di raffronto per l'attribuzione del nuovo classamento in applicazione della procedura ordinaria» del classamento.
1.3 - Per vero significativi e incontestabili appaiono «la elevata qualità ambientale e il peculiare contesto urbano in cui gli immobili sono ubicati», in quanto si tratta di «una delle zone più

prestigiose del centro storico di Roma contrassegnata dalla presenza di sedi istituzionali e siti di interesse storico, artistico ed archeologico di rilevanza internazionale» e «gli immobili oggetto del riclassamento sono ubicati [...] nelle immediate vicinanze di Palazzo Barberini, sede della Galleria Nazionale D'Arte Antica e dei Giardini del Quirinale».
E l'avviso di accertamento catastale non ha mancato di evidenziare «la non comune rilevanza del contesto ambientale e urbanistico, l'intensità dei flussi turistici e la concentrazione di strutture ricettive e di ristorazione».
2. - La ricorrente, con unico motivo, denunzia. ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione all'art. 1, comma 335, legge 31 dicembre 2004, n. 311; in relazione agli artt. 8 e 9 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138; in relazione all'art. 3, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662; e in relazione all'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212.
Previo richiamo, con diffuse citazioni testuali, dei principi di diritto stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità circa la motivazione degli atti impositivi e, in particolare, della ordinanza della Sez. 6-5, n. 4712 del 9 marzo 2015 in ordine alla motivazione dell'avviso di accertamento catastale, emesso ai sensi dell'art. 1, comma 335, della legge 31 dicembre 2004, n. 311, la ricorrente deduce: il rilassamento previsto dalla norma in questione non consente alcun «automatismo di applicazione del classamento più elevato al solo verificarsi del discostamento del parametro di riferimento»; l'avviso di accertamento impugnato non è corredato da «alcuna planimetria né degli immobili accertati , né [...] delle unità prese a comparazione; [...] nulla dice circa i presunti disimpegni o l'illuminazione della luce diretta»; né contiene «alcuna valutazione in ordine alle caratteristiche dell'unità medesima e del fabbricato cha la comprende»; sicché essa Arciconfraternita «non è stata messa nelle condizioni di comprendere né le effettive variazioni subite dal contesto urbano [...] né quali caratteristiche intrinseche del fabbricato o delle unità immobiliari siano state valutate per determinare concretamente la classe e la rendita; né [...] la supposta analogia con altre unità immobiliari prese in comparazione»; laddove l'art. 8 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, prevede « un quadro di fattori posizionale ed edilizio » e il successivo art. 9 prescrive che la revisione tenga « conto dei caratteri edilizi e dell'intorno » di ciascuna unità immobiliare.
Soggiunge la ricorrente che altra Sezione della Commissione tributaria regionale di Roma, con ordinanza n. 1471/16 del 14 dicembre 2016, depositata il 16 dicembre 2016, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 335, della legge 31 dicembre 2004, n. 311, se interpretato in senso «formalistico e scollegato dal contesto normativo che disciplina i classamento catastali»; e che la decisione sull'incidente in parola è « rilevante e determinante anche ai fini della soluzione del presente giudizio».
3. - Il ricorso merita accoglimento.
3.1 - È appena il caso di premettere che la Corte costituzionale, con sentenza n. 249 del 2017, ha dichiarato «non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)", sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale del Lazio» colla citata ordinanza.
3.2 - La giurisprudenza di legittimità ha affermato: «il procedimento di "revisione parziale del classamento" di cui all'art. 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, non essendo diversamente disciplinato se non in relazione al suo presupposto fattuale, e cioè l'esistenza di uno scostamento significativo del rapporto tra i valori medi della zona considerata e nell'insieme delle microzone comunali, resta soggetto alle medesime regole dettate ai fini della "revisione del classamento" dall'art. 9 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, sì da sottrarne l'attuazione alla piena discrezionalità della competente Amministrazione pubblica. Ne consegue che anche la procedura prevista dal comma 335 cit., pur a fronte del relativo presupposto, non può sottrarsi all'applicazione dei parametri previsti, in via ordinaria, dall'art. 3, comma 154, lett. e) della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il quale impone che si tenga conto, nel medesimo contesto

cronologico, dei caratteri specifici di ciascuna unità immobiliare, del fabbricato e della microzona ove l'unità è sita, siccome tutti incidenti comparativamente e complessivamente alla qualificazione della stessa» (Sez. 6 - 5, sentenza n. 4712 del 09/03/2015, Rv. 635065 - 01; cui adde Sez. 6 - 5, sentenza n. 3156 del 17/02/2015, Rv. 634632 - 01).
E, dopo un arresto in senso contrario (Sez. 5, sentenza n. 21176 del 19/10/2016, n. m.), la giurisprudenza di legittimità più recente - anche alla luce dei criteri ermeneutici offerti dal Giudice delle leggi colla sentenza n. 249 del 2017 - si è ormai definitivamente consolidata, ribadendo il principio di diritto secondo il quale «in tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi dell'art. 1, comma 335, della legge n. 311 del 2004, soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato ed il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, ed ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dall'art. 8 del d.P.R. n. 138 del 1998 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere ex ante le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in un'operazione di riclassificazione a carattere diffuso»; laddove non basta che al contribuente sia assicurata «la mera possibilità di fornire prova contraria in sede contenziosa» (Sez. 5, sentenza n. 19810 del 23/07/2019; cui adde Sez. 6-5, ordinanza n. 20574 del 31 luglio 2019; Sez. 6-5, ordinanza n. 19275 del 17/07/2019; Sez. 6-5, ordinanza n. 12604 del 10/05/2019; Sez. 6 - 5, ordinanza n. 9770 del 08/04/2019, Rv. 653679 - 01; Sez. 6-5, ordinanza n. 5049 del 21/02/2019; Sez. 6 - 5, ordinanza n. 23129 del 26/09/2018, Rv. 650817 - 01; Sez. 6 - 5, ordinanza n. 16378 del 21/06/2018, Rv. 649373 - 01; Sez. 5, ordinanza n. 22900 del 29/09/2017).
3.3 - Alla luce del superiore principio di diritto — il Collegio lo riafferma ai sensi dell'art. 384, primo comma, cod. proc. civ., condividendo le ragioni sviluppate nei pertinenti arresti — risulta che la Commissione tributaria regionale è incorsa nella denunziata violazione delle norme di diritto indicate dalla ricorrente.
La mera precisazione della «posizione [dell'immobile] all' interno della area censuaria e della microzona» non equivale, per vero, alla valutazione (omessa nell'avviso di accertamento catastale) delle intrinseche caratteristiche edilizie delle unità immobiliari, in quanto il «fattore posizionale» prescinde - alla evidenza - dalle condizioni del fabbricato che rilevano ai fini del classamento, quali lo stato di conservazione, il grado di rifinitura, l'esposizione, l'anno di costruzione etc..., c.d. « fattore edilizio » ai sensi dell'art. 8, comma 7, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138.
3.4 - Conseguono alle considerazioni che precedono l'accoglimento del ricorso; la cassazione della sentenza impugnata; e, poiché non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la decisione della causa nel merito ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., mediante l'accoglimento del ricorso introduttivo della lite fiscale.
3.5 - Le spese processuali dell'intero giudizio meritano di essere compensate tenuto conto del contrasto giurisprudenziale in atto all'epoca della proposizione del ricorso introduttivo e in considerazione della circostanza che, solo successivamente alla instaurazione della presente istanza di legittimità, si è consolidato l'orientamento sfavorevole per la parte soccombente.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata; e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso introduttivo.