



16481.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Magistrati:

LIANA MARIA TERESA ZOSO

Presidente

GIACOMO MARIA STALLA

Consigliere

ANNA MARIA FASANO

Consigliere

RITA RUSSO

Consigliere

ELEONORA REGGIANI

Consigliere

Oggetto

CATASTO
VARIAZIONE
CATASTALE
PROCEDURA
DOCFA.

R.G.N.19299/2016

Rep.

Cron. 16481

Ud. 20/11/2019

CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 19299/2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, 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 principale* -

contro

.....a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, presso il..... rappresentata e difesa dagli Avvocati

e..... in virtù di procura speciale in calce al controricorso con ricorso incidentale e ricorso incidentale condizionato;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

avverso la sentenza n. 658/2016 della CTR della Liguria, depositata il 06/05/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/11/2019 dal Consigliere ELEONORA REGGIANI;

letti gli atti del procedimento in epigrafe;

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

5708
2019



Con sentenza n. 658/2016, depositata il 06/05/2016, la CTR della Liguria ha confermato la decisione di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso della [redacted] contro l'avviso di accertamento catastale, adottato in difformità rispetto alla classificazione proposta in variazione con DOCFA del 09/06/2011, riguardante un compendio immobiliare sito in area demaniale (catasto urbano di Genova, sez. GEP, foglio [redacted], particella [redacted]), con il quale era stata attribuita la categoria D/8 invece che la categoria E/1.

Avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, con atto presentato per la notificazione a mezzo del servizio postale il 25/07/2018, formulando due motivi di impugnazione.

L'intimata ha resistito con controricorso, con atto presentato per la notificazione a mezzo del servizio postale il 06/10/2016, eccependo in via pregiudiziale l'inaammissibilità del primo motivo di ricorso per difetto di specificità, proponendo anche ricorso incidentale, riguardante la decisione di appello in punto spese, e ricorso incidentale condizionato all'accoglimento del ricorso avversario.

La [redacted] ha depositato memoria illustrativa delle proprie difese.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza impugnata, prospettando la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 r.d.l. n. 652 del 1939, 8 d.P.R. n. 1142 del 1949 e 7, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 504 del 1992, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., ritenendo che, nel ricondurre gli immobili alla "categoria E", indicata dalla contribuente, il giudice di appello abbia violato i principi di ripartizione dell'onere della prova.

In particolare, la ricorrente ha dedotto che la "categoria D" è una categoria generale, a cui sono riconducibili tutti gli immobili ad uso imprenditoriale, mentre la "categoria E" comprende immobili che hanno destinazioni particolari.

È per questo che, sempre secondo la ricorrente, contrariamente a quanto ritenuto dalla CTR, spettava alla contribuente, che, invece della "categoria D" richiedeva l'attribuzione della "categoria E", dimostrare l'appartenenza dei beni a quest'ultima (in qualità di immobili adibiti a "stazioni per servizi di trasporto").

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza impugnata, prospettando la violazione e falsa applicazione degli artt. 5 r.d.l. n. 652 del 1939, 8 d.P.R. n. 1142 del 1949, 2, comma 40, d.l. n. 262 del



2006 (conv. con modif. in l. n. 286 del 2006) e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.

In primo luogo, l'Agenzia delle entrate ha affermato che, anche a non volere ritenere tassativa l'indicazione dei beni rientranti nella "categoria E", trattandosi comunque di beni destinati a soddisfare esigenze di pubblica utilità, essenziale non era la prova del loro impiego o meno in attività commerciali, come ritenuto la CTR, ma la dimostrazione - sempre ad opera della contribuente - dell'utilizzazione degli stessi per attività di interesse pubblico, volte cioè a soddisfare i bisogni essenziali dei cittadini.

In secondo luogo, la medesima Agenzia ha dedotto che comunque, essendo l'attività della contribuente da ritenersi *in re ipsa* commerciale, tenuto conto dei dati risultanti dalla visura camerale e dalle dichiarazioni della stessa in ordine al tipo di attività svolta (in conformità a quanto disposto dalla l. n. 84 del 1994, che ha liberalizzato il complesso delle operazioni portuali), la sussistenza dell'interesse pubblico al compimento dell'attività è da ritenersi addirittura contraddetto dal sistema di mercato operante.

3. Nel controricorso, la contribuente, nell'eccepire in via pregiudiziale l'inammissibilità del primo motivo di ricorso principale per difetto di specificità, ha comunque chiesto il rigetto di entrambi i motivi di ricorso avversari, formulando anche un motivo di ricorso incidentale e un motivo di ricorso incidentale condizionato.

4. Con il motivo di ricorso incidentale, la contribuente ha censurato la sentenza impugnata, prospettando la violazione dell'art. 15 d.lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 91 e 92 c.p.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., ritenendo che il giudice di appello avesse erroneamente compensato le spese del gravame, ritenendo sussistente la soccombenza reciproca, poiché, sebbene fosse stato rigettato, oltre all'appello principale, anche quello incidentale, tuttavia quest'ultimo riguardava un motivo preliminare di impugnativa, sicché, guardando all'esito complessivo della vertenza, la contribuente risultava vittoriosa.

5. Con il motivo di ricorso incidentale condizionato, la medesima contribuente ha censurato la sentenza impugnata, prospettando la violazione degli artt. 7 l. n. 212 del 2000 e 3 l. n. 241 del 1990, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., ritenendo che il giudice di appello avesse erroneamente escluso la rilevanza della mancata allegazione della convenzione tra Autorità portuale e Agenzia del territorio, richiamata nell'avviso di accertamento, trattandosi di atto decisivo, il cui contenuto non era stato riportato nell'avviso.



6. Deve subito essere esaminato, per il carattere di decisività, il motivo di ricorso incidentale condizionato.

Come più volte affermato da questa Corte, il ricorso incidentale condizionato proposto dalla parte totalmente vittoriosa, riguardante questioni pregiudiziali o preliminari di merito decise in senso ad essa sfavorevole nella fase di merito, può essere esaminato e deciso con priorità senza tenere conto della sua subordinazione all'accoglimento del ricorso principale, quando sia fondato su una ragione più liquida, che consenta di modificare l'ordine delle questioni da trattare in adesione alle esigenze di celerità del giudizio e di economia processuale di cui agli artt. 24 e 111 Cost. (così Cass., Sez. 5, n. 9671 del 19/04/2018 e Cass., Sez. L, n. 23531 del 18/11/2016; cfr. con qualche differenza Cass., Sez. 3, n. 6138 del 14/03/2018).

Tale principio si applica dunque nel caso in questione, ove il ricorso incidentale condizionato riguarda la sussistenza del vizio di motivazione dell'atto impugnato ex art. 7 l. n. 212 del 2000, trattandosi di vizio formale di validità, il cui accertamento assume carattere preliminare rispetto agli ulteriori vizi prospettati.

7. Il motivo di ricorso incidentale condizionato è fondato.

La CTR ha escluso che la mancata allegazione all'avviso di accertamento della convenzione tra l'Autorità portuale e l'Agenzia del territorio, pur in esso menzionata, potesse integrare una violazione dell'art. 7 l. n. 212 del 2000, ritenendo che non avesse comportato alcuna violazione del diritto di difesa, perché l'accertamento non si fondava su tale convenzione e comunque la contribuente, pur non conoscendone il contenuto, aveva potuto far valere compiutamente le proprie ragioni.

Nel riproporre in questa fase di giudizio il motivo di impugnazione già formulato nelle fasi di merito, la contribuente ha invece dedotto che le ragioni poste a fondamento della rettifica della categoria catastale risiedevano proprio nella menzionata convenzione, aggiungendo che la ritenuta efficacia della propria difesa in giudizio non aveva alcun rilievo ai fini dell'esclusione del vizio lamentato.

Si consideri che, secondo l'art. 7 l. n. 212 del 2000, «*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella*



motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama».

La giurisprudenza di questa Corte ha precisato che l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di accertamento gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità di integrare le ragioni, che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo, ai sensi dell'art. 3, comma 3, l. n. 241 del 1990, sicché detto obbligo riguarda i soli atti che non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso, con esclusione peraltro di quelli a cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, che però non integrano la motivazione e potranno essere utilizzati ai fini della prova della pretesa impositiva (così Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 24417 del 05/10/2018).

Ovviamente tale obbligo di allegazione non riguarda gli atti indicati nell'avviso di accertamento, che risultino già conosciuti dal contribuente o che siano comunque da lui conoscibili, perché soggetti a forme di pubblicità legale (così da ultimo Cass., Sez. 5, n. 29968 del 19/11/2019).

Si deve anche considerare che, come più volte affermato da questa Corte, nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento catastale consegua ad un'iniziativa del contribuente per effetto dell'avvio della cd. procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del menzionato avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'Ufficio e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica, riguardante il valore economico dei beni, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e l'Amministrazione deve specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (v. tra le tante Cass., Sez. 5, n. 30166 del 20/11/2019; Cass., Sez. 5, n. 31809 del 07/12/2018; Cass., Sez. 5, n. 12777 del 23/05/2018).

Pertanto, ove, come ne caso di specie, la rettifica non abbia avuto ad oggetto soltanto l'attribuzione al compendio immobiliare di un maggior valore, ma la scelta di una diversa categoria catastale (da E/1 a D/8), l'Amministrazione avrebbe dovuto illustrare le valutazioni sottese alla diversa classificazione adottata, direttamente nell'avviso notificato o nell'atto in esso richiamato e allegato.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P'.



Nell'avviso di accertamento, riportato dalla contribuente nel controricorso (pp. 24-25), non si rinviene invece tale spiegazione. Nella parte relativa alla "descrizione dell'immobile", si rinvia alle «*informazioni desunte da Convenzione tra Autorità Portuale di Genova e Agenzia del Territorio, stima prot. 6623*», senza ulteriori indicazioni e senza che la convenzione sia allegata all'avviso. Né la stessa risulta comunque conosciuta o conoscibile, nei termini sopra indicati, dalla contribuente.

L'avviso di accertamento catastale non reca altre informazioni in grado di chiarire le ragioni del diverso classamento, tenuto conto che nelle successive "note tecniche" si legge semplicemente «*Modalità di verifica senza sopralluogo. Categoria proposta non idonea ed accertata in D/08. Rendita proposta non congrua. Rispondenza planimetrie con stato di fatto*» e poi descrive gli elementi estimali utilizzati per determinare la rendita.

Come sopra evidenziato, la descrizione dell'immobile accatastato assume rilievo fondamentale, perché ne individua le caratteristiche e la conseguente destinazione, così come considerate dall'Amministrazione, ai fini dell'attribuzione della categoria applicata.

Né assume rilievo la circostanza che la contribuente abbia comunque potuto difendersi efficacemente in giudizio, non potendo operarsi una lettura riduttiva del ruolo della motivazione che, pur letta in funzione del diritto di difesa, finisce per legittimare un inammissibile giudizio *ex post* sulla sufficienza della stessa, argomentata dalla difesa comunque svolta dal contribuente, piuttosto che un giudizio *ex ante* argomentato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire *ex se* l'esercizio effettivo del diritto di difesa. L'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato non solo tempestivamente (e cioè inserendoli *ab origine* nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (così, in motivazione Cass., Sez. 5, n. 24024 del 25/11/2015).

9. La censura formulata con il motivo di ricorso incidentale condizionato deve pertanto essere accolta.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'P' followed by a vertical line.



Prima ancora di esaminare la fondatezza o meno della rettifica catastale, il giudice di merito avrebbe dovuto riscontrare la mancanza del requisito formale di validità dell'avviso impugnato.

10. L'accoglimento del motivo di ricorso incidentale condizionato rende superfluo l'esame dei motivi di ricorso principale e incidentale, che devono ritenersi assorbiti.

11. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione della causa nel merito, con accoglimento del ricorso originariamente proposto dalla contribuente in primo grado, risultando l'avviso di accertamento catastale adottato in violazione dell'art. 7 l. n. 212 del 2000.

12. Le spese dei giudizi di primo e di secondo grado devono essere compensate in considerazione della peculiarità della materia del contendere.

La statuizione sulle spese di lite segue invece la soccombenza nel presente giudizio di legittimità.

Pertanto l'Agenzia delle Entrate deve essere condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla contribuente, liquidate in dispositivo.

13. Tenuto conto del tenore della decisione (cfr. ad esempio Cass., Sez. 5, n. 1343 del 18/01/2019), non sussistono i presupposti per le statuizioni di cui all'articolo 1, comma 1 *quater*, dell'articolo 13 del d.P.R. n. 115 del 2002.

P.Q.M.

La Corte

- accoglie il ricorso incidentale condizionato, assorbiti i motivi di ricorso principale e incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente per vizio di motivazione dell'avviso di accertamento catastale impugnato.

- compensa le spese di lite dei gradi di merito;

- condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese di lite del giudizio di legittimità, sostenute dalla contribuente, che liquida in € 6.000,00 per compenso, oltre rimborso forfettario e accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 20 novembre 2020.

Il Presidente

Liana Maria Teresa Zoso

