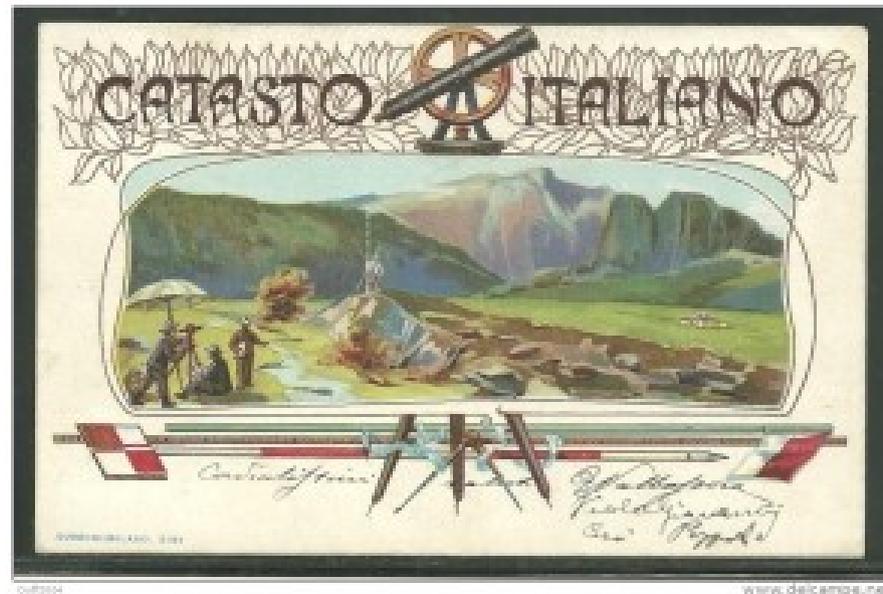


IL CONTENZIOSO CATASTALE, LE RENDITE E I VALORI IMMOBILIARI, IL CLASSAMENTO DELLE UNITA' A DESTINAZIONE SPECIALE E PARTICOLARE



22 gennaio 2019

**L'accertamento e il contenzioso: strumenti di tutela, istituti deflattivi (contraddittorio e mediazione)
giudizio tributario**

1) AUTOTUTELA

2) RECLAMO/MEDIAZIONE

3) RICORSO GIURISDIZIONALE



1) AUTOTUTELA

FONTI:

- **art. 2 quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564**, convertito dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, modificato dall'art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28
- **D.M. 11 febbraio 1997, n. 37**
- **Circolare n. 11/2005** Agenzia del Territorio del 26/10/2005

Le forme dell'autotutela:

- potere di **annullamento** d'ufficio o di **revoca**, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati
 - ANNULLAMENTO** → rimozione atto illegittimo → efficacia *ex tunc*
 - REVOCA** → riesame per elementi nuovi sopravvenuti → efficacia *ex nunc*
- potere di disporre la **sospensione** degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato

Organo competente

il potere di annullamento e di revoca dell'atto o di rinuncia all'imposizione spetta:

- all'ufficio che lo ha emanato o che, comunque, è competente per l'accertamento;
- in caso di «grave inerzia» di questo, il potere spetta alla Direzione regionale dalla quale dipende l'ufficio.

INIZIATIVA:

- Su istanza di parte
- D'ufficio

PRESUPPOSTI:

nei casi, non tassativi, ma meramente esemplificativi di:

- errore di persona,
- evidente errore logico o di calcolo,
- errore sul presupposto dell'imposta, doppia imposizione, mancata considerazione di pagamenti regolarmente eseguiti,
- mancanza di documentazione sanata dalla successiva produzione entro i termini di decadenza,
- sussistenza dei requisiti per deduzioni, detrazioni o agevolazioni in genere,
- errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile.

In materia catastale:

1) riesame d'ufficio o su segnalazione del contribuente, finalizzato ad eliminare incongruenze derivanti da semplici errori di inserimento dati oppure da erronee applicazioni dei principi dell'estimo catastale;

2) riesame effettuato a seguito di apposita istanza del contribuente con cui lo stesso sottopone all'Amministrazione fatti, circostanze o elementi nuovi, non presenti – e, quindi, non valutabili – al momento dell'originario accertamento

*Parere Avvocatura Generale dello Stato
nota prot. 67615 del 14/5/2005*

nel particolare settore catastale, l'autotutela va

*“...intesa come potestà di annullamento di un
pregresso **provvedimento di accatastamento**,
ove esercitata - tanto d'ufficio che su istanza di
parte - nel limite invalicabile dell'eventuale
formazione di un giudicato sostanziale...”*

.... ma anche:

“...*revisione di accertamento, a seguito di sentenza resa dai giudici tributari...*” ed avente ad oggetto il **classamento di immobili simili**, a condizione che non sussista

“...*un diverso giudicato sostanziale specificatamente riferito al soggetto interessato...*”.

Escluse dall'autotutela in materia catastale:

tutte le fattispecie riconducibili all'intervento di nuovi elementi afferenti la partita catastale (rectius: classamento) che possono giustificare una revisione in relazione al **mutamento** degli stessi elementi rilevanti (fatti nuovi) → NO EFFICACIA RETROATTIVA → gli elementi su cui si fonda la variazione del classamento, in quanto sopravvenuti – e, quindi, non disponibili al momento dell'originario classamento – determinano un effetto sostitutivo del nuovo classamento (risultante dall'attività di riesame), rispetto al classamento originario

Art. 21 nonies legge 7 agosto 1990 n. 241

“Il provvedimento amministrativo illegittimo... può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge”.

→ applicato in materia catastale:

- quanto all'interesse pubblico: “...dovrà essere ponderata, con riferimento all'interesse generale, la finalità di una corretta operazione di accatastamento, nel **rispetto cioè delle regole generali dell'estimo**, interesse che, come tale, **prescinde da quello specifico dell'Ente Territoriale**, eventuale **beneficiario del gettito proveniente dal tributo locale**”;
- quanto al “termine ragionevole”: “...avrà efficacia preclusiva all'esercizio dell'annullamento in autotutela, il decorso di uno spazio temporale tale da avere determinato **situazioni ormai consolidate**”.

Quindi:

è fondamentale una preliminare **valutazione e comparazione tra l'interesse pubblico all'annullamento e gli altri interessi secondari pubblici e privati** eventualmente coinvolti, con particolare riferimento all'eventuale **consolidamento di situazioni o posizioni giuridiche** sorte sulla base dell'atto (provvedimento) oggetto di riesame che possono rendere totalmente o parzialmente inattuabile il provvedimento emesso in sede di autotutela. In tale contesto appare significativo distinguere tra **errori oggettivamente evidenti** e rilevabili (quali quelli relativi alla mera individuazione della consistenza), per i quali è opportuno procedere comunque alla rimozione, e quelli connessi a **peculiari valutazioni estimali** (correlate alla inevitabile alea del giudizio tecnico), per i quali il consolidamento delle situazioni può consigliare una maggiore cautela nell'adozione dell'eventuale atto di rettifica.

2) RECLAMO/MEDIAZIONE

FONTE:

Art. 17 bis d.lgs. 546/1992: *“Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. **Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo**”* → le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti **la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.**

Organo competente ad esaminare il reclamo:

Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante **apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili**. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa

Contenuto del reclamo:

Il ricorso produce gli effetti del reclamo → il contenuto è quello del ricorso, che deve contenere l'indicazione:

- a) della commissione tributaria cui è diretto;
- b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
- c) dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;
- d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
- e) dei motivi.

Deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione:

- a) della categoria di cui all'articolo 12 alla quale appartiene il difensore;
- b) dell'incarico a norma dell'articolo 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente;
- c) dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore.

Il ricorso/reclamo è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritto.

Possibili esiti del reclamo/mediazione:

- **ACCOGLIMENTO**, totale o parziale → l'atto è annullato e/o riformato;
- **DINIEGO** → l'atto resta confermato
- L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, **formula d'ufficio una propria proposta** avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

3) RICORSO GIURISDIZIONALE

- entro 30 giorni dallo scadere del termine di 90 giorni (fase di reclamo/mediazione), il ricorso deve essere depositato in Commissione Tributaria →

Le **commissioni tributarie provinciali** sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede **l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso**.

Le **commissioni tributarie regionali** sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.

Capacità di stare in giudizio:

Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.

L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato.

L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.

Assistenza tecnica:

- Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica.
- Sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o nell'elenco di cui al comma 4:
 - a) gli avvocati;
 - b) i soggetti iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili
 - c) i consulenti del lavoro;
 - d) i soggetti di cui all'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
 - e) i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;
 - f) i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza competenti per territorio, ai sensi dell'ultimo periodo dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636;
- g) i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;
- h) i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza.

Efficacia della sentenza:

Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive.

(art. 69 d.lgs. 546/1992)

La motivazione dell'accertamento catastale in giurisprudenza

I) Revisione del classamento ai sensi dell'art. 1, commi 335 e 336 della Legge 311/2004:

- *Comma 335: “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, 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. 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”*

- Comma 336: *“I comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di **situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie**, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al D.M. 19 aprile 1994, n. 701 del Ministro delle finanze. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita. Si applicano le sanzioni previste per le violazioni dell'articolo 28 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni”*

Corte Cost. n. 249/2017:

«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, tanto che il fattore posizionale già costituisce una delle voci prese in considerazione dal sistema catastale in generale. Può quindi ritenersi non irragionevole che l'accertamento di una modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona abbia una ricaduta sulla rendita catastale. Il conseguente adeguamento, proprio in quanto espressione di una accresciuta capacità contributiva, è volto in sostanza ad eliminare una sperequazione esistente a livello impositivo».

Sulla motivazione della revisione:

«È bene ricordare, peraltro, 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».

Corte di Cassazione:

- **Cassazione 9629/2012, 19820/2012, 16643/2013, 23247/2014 e 3156/2015:** la motivazione dell'atto di revisione del classamento catastale non può limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Agenzia del Territorio, ma deve specificare, a pena di nullità, sia le ragioni giuridiche sia i presupposti di fatto della modifica

- **Cass. n. 21176 del 19.10.2016:**

sufficiente indicazione della norma di riferimento e del presupposto atto comunale di richiesta della revisione, in quanto il classamento non è ancora atto contenente un'imposizione fiscale

...segue

- **Cass. n. 22900 del 29.09.2017 e ord. n. 16619/2018:** non può bastare, a sorreggere congruamente la motivazione dell'atto, il solo riferimento allo scostamento tra i valori indicati dalla norma e ai provvedimenti amministrativi a fondamento del procedimento di riclassamento, tranne se questi non consentano di individuare gli elementi che in concreto (ad es. qualità urbana del contesto, qualità ambientale, caratteristiche edilizie del fabbricato).

... segue

- La motivazione deve riportare analiticamente gli elementi che in concreto hanno inciso sul nuovo classamento, nell'ambito proprio del tipo di accertamento “per masse” e non sul singolo immobile (quindi: come è stato calcolato il valore medio e lo scostamento) → **Cass. n. 32652 del 17.12.2018**
- La motivazione deve riportare la valutazione del singolo immobile → **CTR Lazio n. 6947 del 5.10.2018** (che richiama l'art. 3 c. 154 L. 662/1996: la rendita degli immobili delle categorie ordinarie deve tenere conto dei caratteri specifici dell'u.i., del fabbricato e della microzona)

...segue

II) Rettifica del classamento a seguito di variazione DOCFA

La giurisprudenza di legittimità declina l'onere motivazionale secondo due ipotesi:

- a) quando il diverso classamento/rendita derivano da un **diverso risultato di stima** ma non sono contestati gli elementi di fatto dichiarati nel DOCFA: in tal caso è sufficiente la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita (motivazione meno forte);
- b) il diverso classamento/rendita deriva da una **divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente**: in tal caso la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa (motivazione più forte).

