

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22450 Anno 2026
Presidente: PAOLITTO LIBERATO
Relatore: MASSAFRA ANNACHIARA
Data pubblicazione: 30/06/2026

Liberato Paolitto

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19241/2020 R.G. proposto da:

Francine Claude Felix, rappresentata e difesa dall'avvocato Ernesto Mocchi unitamente agli avvocati Eugenio Briguglio e Gianluca Boccalatte;
-ricorrente-

Contro

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale Dello Stato;
-resistente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, n. 6696/2019 depositata il 29/11/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/01/2026 dal Consigliere Annachiara Massafra.

FATTI DI CAUSA

1. Francine Claude Felix impugnò l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva proceduto al riclassamento della sua unità immobiliare sita in Roma, nella microzona 1, via Mignanelli n.23A,

categoria C/1, adibito ad attività commerciale che da classe 10 così passava a classe 14.

La C.T.P. di Roma respinse il ricorso.

Anche l'appello seguì la medesima sorte.

2. Il giudice del gravame ritenne, per quel che rileva in questa sede, che l'avviso fosse stato sufficientemente motivato anche in ragione "dell'ulteriore riferimento, in esso contenuto, alle caratteristiche della microzona considerata (microzona 1 – Centro storico): "tale microzona si caratterizza per la presenza di prestigiose sedi istituzionali e di rappresentanza diplomatica, di strutture alberghiere e locali di ristorazione di chiara fama nonché esercizi pubblici di forte richiamo attrattivo, ubicati anche lungo rinomate vie di interesse turistico. Il particolare il fabbricato 354 è a destinazione residenziale e commerciale; si trova ubicato in piazza Mignanelli 23/A tra Piazza di Spagna e Via dei due Macelli, trattasi di palazzo d'epoca, elegante ed esternamente ben rifinito; l'edificio sviluppa nr. 6 piani fuori terra ed un piano seminterrato adibito a cantine e sotto negozi".

4. La C.T.R., ad ulteriore conforto del proprio percorso argomentativo, richiamò Cass. Sez. 5 n. 21176/2016.

5. Si confermò il livello di classe attribuito in ragione della sua congruità tenuto conto delle caratteristiche dell'immobile nonché della sua assoluta prestigiosa ubicazione.

Contro la predetta decisione, la contribuente propone ricorso affidato a sei motivi. L'agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine della partecipazione all'eventuale udienza di discussione.

All'esito della camera di consiglio, il Collegio ha riservato la decisione nei termini di legge.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con la prima censura si denuncia la violazione dell'art. 115 c.p.c.

Con tale doglianza si censura "l'errore in cui sono incorsi i Giudici di appello nell'aver fondato la propria decisione su una specifica parte motiva dell'avviso di accertamento che, in verità, non corrisponde a quanto effettivamente contenuto nella motivazione dell'atto di accertamento". Vengono riportati stralci dell'avviso in origine impugnato per evidenziare come l'intera parte finale del passo che viene riportato nella sentenza gravata, quale parte integrante della motivazione dell'avviso di accertamento, non trovi alcuna corrispondenza all'interno dell'avviso stesso, che, diversamente, sarebbe priva di alcun collegamento, riferimento o richiamo, all'unità immobiliare in esame e, tanto più, alle caratteristiche dell'immobile all'interno del quale lo stesso è ubicato e non contiene il passo richiamato dal giudice di appello.

L'analisi degli atti dimostrerebbe che la C.T.R. avrebbe confuso il contenuto di un atto difensivo con la parte motiva dell'atto di accertamento.

A tal fine a pag. 5 e 6 del ricorso è riportato l'avviso di accertamento.

In sostanza con il predetto motivo, al di là delle norme invocate ci si duole della violazione, ex art. 360, comma 1, numero 3, c.p.c., dell'articolo 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004 numero 311 per aver l'Agenzia "integrato" la motivazione dell'avviso in fase successiva alla sua emissione.

1.1. Il motivo è fondato.

L'attribuzione d'ufficio di un nuovo riclassamento impone all'amministrazione di specificare in modo chiaro nell'avviso di accertamento le ragioni della modifica senza alcuna possibilità per l'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto nell'evidente fine di delimitare l'oggetto dell'eventuale giudizio contenzioso (cfr. Cass. n. 22900/2017).

Tanto è quanto verificatosi nella fattispecie al vaglio di questa Corte ove il giudice di merito ha ritenuto congruamente motivato il

riclassamento in forza di una motivazione non presente all'interno dell'atto impugnato ma in un atto processuale successivo dell'Agenzia delle Entrate.

2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.

Si evidenzia come l'avviso di accertamento, originariamente impugnato, fosse basato su argomentazioni generiche del tutto svincolate dalle caratteristiche specifiche dell'immobile della ricorrente.

Si osserva come il predetto avviso era limitato a richiamare gli estremi di norme di legge e di provvedimenti amministrativi applicabili alla procedura di revisione catastale, ma senza alcun approfondimento né ulteriore specificazione degli atti richiamati; non aveva indicato le caratteristiche strutturali dell'unità immobiliare accertata, non aveva allegato alcun documento in relazione alle indagini effettuate né le stesse erano state riportate in motivazione.

2.1. Il motivo è fondato.

La questione su quale debba essere il contenuto motivazionale minimo, necessario per rendere adeguato a parametri di tutela del contribuente e di trasparenza amministrativa la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, è stata risolta da questa Corte, che ha posto il principio di diritto secondo cui è necessaria una rigorosa - e cioè completa, specifica e razionale - motivazione dell'atto di riclassamento: quando si tratta di un mutamento di rendita inquadrabile nella revisione del classamento delle unità immobiliari private site in microzone comunali ai sensi dell'art. 1 comma 335 L. 311/2004, la ragione giustificativa non può consistere nella mera evoluzione del mercato immobiliare, ma deve essere accertata la variazione di valore degli immobili presenti nella microzona (Cass. n. 9603/2020; Cass. n. 22671/2019; Cass. n. 10403/2019; Cass. n.

9770/2019; Cass. n.22671/2019; Cass. n. 23051/2019; n. 27180 del 2019).

Ne consegue la necessità che nell'avviso di accertamento siano precisate le ragioni che hanno indotto l'Amministrazione a modificare d'ufficio il classamento originario, non essendo sufficiente il richiamo agli astratti presupposti normativi che hanno giustificato l'avvio della procedura di riclassamento. L'amministrazione è tenuta pertanto ad indicare in modo dettagliato quali siano stati gli interventi e le trasformazioni urbane che hanno portato l'area alla riqualificazione, risultando inidonei i richiami ad espressioni di stile del tutto avulse dalla situazione concreta (cfr. Cass. n. 3156/2015).

L'obbligo di motivazione in tali fattispecie, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, anche secondo la Corte cost., primo dicembre 2017, n. 249 - che ha convalidato la legittimità del peculiare strumento introdotto con la legge finanziaria 2005, in quanto esente da profili d'irragionevolezza - deve essere assolto in maniera rigorosa, in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento (§7.3 Corte cost. 249/17, cit.).

Nella procedura di revisione di classamento si deve peraltro tener 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 sulla qualificazione della stessa.

Con specifico riferimento al riclassamento di unità immobiliari site nel Comune di Roma, come nella specie, Cass. Sez. 5, n. 19810/2019 ha statuito che il provvedimento di riclassamento, atteso il carattere diffuso dell'operazione, deve essere adeguatamente motivato in ordine agli elementi (da individuarsi tra quelli indicati nell'art. 8 del d.P.R. n. 138 del 1998, 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 e della singola unità immobiliare) che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento della singola unità immobiliare, affinché il contribuente sia posto in condizione di conoscere "(ex ante" le ragioni che ne giustificano in concreto l'emanazione (conf. Cass. Sez. 5 n. 23051/2019; Cass. sez. 6-5, n. 9770/2019).

In definitiva, il contribuente, assoggettato all'iniziativa delle amministrazioni, rivolta a modificare un quadro già stabilizzato di definizione della capacità contributiva, deve essere posto in condizione di poter completamente controllare e se del caso contestare - sul piano fattuale oltre che su quello della qualificazione giuridica - la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della revisione del classamento di cui al comma 335 dell'art. 1 della legge n. 311/2004).

Conclusivamente, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia esclusivamente riferimento in termini sintetici, e quindi generici, a rapporto tra il valore di mercato e il valore catastale della microzona considerata rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, e al relativo scostamento ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento, senza specificare le fonti, i modi e i criteri con cui questi dati sono stati ricavati ed elaborati. Viceversa, l'atto deve contenere l'indicazione: a) degli elementi che hanno in concreto interessato una determinata microzona; b) di come essi incidano sul diverso classamento della singola unità immobiliare (Cass. N. 27180/2019; n. 22671/2019; n. 23051/2019).

2.3. Per quanto riguarda, ad esempio, il parametro costituito dal valore medio di mercato delle unità immobiliari comprese nella singola microzona, è necessario che l'amministrazione specifichi e documenti con precisione quali dati sono stati utilizzati ed in quale modo ne è stata effettuata la rilevazione e l'elaborazione per determinare tale valore medio, in quanto la norma non fornisce alcuna specificazione al riguardo

né è sufficiente a tal fine il richiamo al regolamento di cui al D.P.R. 138 del 1998, ovvero al comma 339 del medesimo articolo.

Al fine di consentire al contribuente il controllo sulla legittimità dell'operato dell'amministrazione, così come non è sufficiente il mero richiamo ai termini generici impiegati dalla norma, neppure è sufficiente la mera indicazione in cifra dei risultati, ma è necessario dar conto in modo chiaro e specifico dei metodi con cui sono stati ottenuti tali risultati, dei criteri impiegati e delle tecniche statistiche applicate oltre che della attendibilità dei dati di fatto sui quali si è basata l'elaborazione statistica.

Il mero richiamo ad espressioni di stile del tutto avulse dalla situazione concreta non soddisfa l'obbligo motivazionale nei termini sopra precisati.

Si tratta, come è evidente, di formulazioni del tutto prive di specificità e determinatezza ed in ordine alle quali sarebbe impossibile l'opera di traduzione in una precisa percentuale di aumento della rendita catastale delle singole unità immobiliari. Tali formule, infatti, non sono idonee ad indicare i criteri e i modi con cui sono identificati, calcolati, rilevati ed elaborati i quattro parametri prescritti dalla norma e cioè: il valore medio di mercato della microzona (per mq); il valore catastale medio della microzona; il valore di mercato medio per l'insieme di tutte le microzone; il valore catastale medio per l'insieme di tutte le microzone.

2.4. Nella fattispecie *sub iudice*, dalla motivazione della sentenza impugnata e dalle stesse prospettazioni difensive dell'Agenzia delle Entrate, oltre che dal ricorso, nel quale sono trascritti per specificità i relativi passi della motivazione dell'atto tributario, il tenore di quest'ultimo non risulta rispondere ai requisiti indefettibili sinora richiamati, diversamente da quanto affermato dal giudice di seconde cure che ha considerato peraltro, ai fini della congruità motivazionale, un passo non contenuto nell'avviso di accertamento.

Non risultano infatti indicati le fonti, i modi, i tempi e i criteri con cui sono stati acquisiti, e valutati, i dati relativi al rapporto tra valore di

mercato e valore catastale nella microzona, né quelli relativi all'insieme delle altre microzone comunali. Pertanto, il sostenuto scostamento non è stato compiutamente motivato, traducendosi nell'indicazione di valori quantitativi la cui genesi non è realmente comprensibile e verificabile. Inoltre, anche per effetto di tale carenza, l'avviso di accertamento non risulta motivato sufficientemente in ordine agli elementi specifici che, in concreto, hanno inciso sulla revisione in relazione alle caratteristiche proprie del singolo immobile.

Pertanto, il provvedimento di classamento, privo di tali connotazioni specifiche, appare conseguire ad un accertamento generalizzato e massivo, non in linea con i principi esposti dalla giurisprudenza, costituzionale e di legittimità, in ordine alla necessità di una sua rigorosa motivazione.

3. Con la terza censura si denuncia la nullità della sentenza, ex art. 360, comma 1 n. 4 c.p.c., per omessa pronuncia in merito alla specifica ed autonoma domanda di annullamento per violazione dell'art. 61 del d.P.R. n. 1142 del 1949 e dell'art. 11 del d.l. n. 78 del 1998, sotto il profilo della incomparabilità delle uu.ii. utilizzate ai fini del riclassamento.

4. Con la quarta censura si denuncia la nullità della sentenza, ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. in relazione all'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132 c.p.c. in relazione al capo della sentenza con cui è stato rigettato il motivo relativo al difetto di sopralluogo ed alla violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale, "ritenendo di poter condividere l'analisi dei Giudici di prime cure, nonostante la totale assenza di qualsivoglia analisi e/o pronuncia operata dai primi Giudici sul punto".

5. Con il quinto strumento impugnatorio si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. in relazione al capo della sentenza relativo al motivo di abnormità delle risultanze della revisione della classe operata, nel ritenere a carico

della contribuente l'onere di provare l'insussistenza dei fatti costitutivi della variazione di classamento.

6. Con l'ultimo motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza, ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. in relazione all'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132 c.p.c. per vizio di motivazione in relazione al capo della sentenza con cui i giudici hanno rigettato il motivo relativo all'abnormità dell'esito del riclassamento di ufficio.

7. I motivi dal terzo al sesto sono assorbiti dall'accoglimento dei primi due.

8. Sulla base di tutte le considerazioni che precedono, accolti il primo ed il secondo motivo, assorbiti gli ulteriori e cassata la sentenza impugnata, va accolto l'originario ricorso della contribuente non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto (art. 384, secondo comma, c.p.c.).

In considerazione delle antinomie, ed oscillazioni, emerse negli orientamenti giurisprudenziali, col progressivo consolidarsi in corso di giudizio della pertinente giurisprudenza della Corte, le spese dell'intero giudizio vanno compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, assorbiti i residui motivi; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente; compensa, tra le parti, le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 gennaio 2026.

Il Presidente
Liberato Paolitto