

AVV. ROBERTO CLARIZIA

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Ravenna, 25 gennaio 2024

*Ad ASPPI RAVENNA
e ai Signori Associati*

INFORMATIVA N. 1/2024

PREMESSA

Con la presente Informativa, provvediamo a fornirvi utili aggiornamenti normativi e giurisprudenziali in tema di catasto e tributi locali.

1. NORMATIVA

EFFETTI DELLA RIFORMA FISCALE (Legge n. 111/2023) SUI TRIBUTI LOCALI

Il D.Lgs. n. 219/2023, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 3.01.2024, ha introdotto modifiche significative all' art. 4 e al comma 1 dell'art. 17 del D. Lgs. n. 546/1992.

Il nuovo art. 6-*bis* dello Statuto dei diritti del Contribuente (Legge n. 212/2000) stabilisce che tutti gli atti, autonomamente impugnabili dinnanzi agli organi della giustizia tributaria, devono essere preceduti obbligatoriamente da un contraddittorio con il contribuente che sia informato ed effettivo. Dette modifiche coinvolgono gli articoli dello Statuto e, in particolare, colpiscono anche i tributi locali.

Il Decreto è quindi intervenuto su diverse parti dello Statuto del contribuente, introducendo principi innovativi come quello appunto, appena indicato, del contraddittorio preventivo.

Detto principio è presente da tempo nell'ordinamento unionale, in quanto espressione di diretta attuazione dei principi costituzionali, dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Il Decreto ha dunque la funzione di ripristinare il ruolo attuativo delle disposizioni dello Statuto rispetto alla Costituzione. Sul punto, le Sezioni Unite, intervenendo sul noto contrasto giurisprudenziale in tema di contraddittorio preventivo, hanno statuito che non sussiste, nell'ordinamento tributario italiano, un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo e che per i giudici della Corte può ritenersi sussistente solo per i tributi armonizzati, in base al diritto europeo, ma non anche per quelli non armonizzati, quali sono i tributi locali (Cass. SS.UU., Sent. n. 24823/2015).

Pertanto, a decorrere dal 18.01.2024, tutti gli atti impugnabili, individuati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (avvisi di accertamento e di liquidazione, gli atti di riscossione, ecc.) devono essere obbligatoriamente preceduti dal contraddittorio con il contribuente. Restano perciò esclusi, a mente del comma 2 dell'articolo 6-*bis*, gli atti automatizzati, di pronta liquidazione, riscossione e di controllo formale delle dichiarazioni.

Orbene, la norma sopra descritta pone numerosi dubbi e criticità in relazione all'applicabilità della stessa per gli enti locali.

Premesso che, mentre per le Amministrazioni finanziarie il contenuto delle nuove disposizioni viene recepito come obbligo, per le Regioni e gli Enti locali tali disposizioni valgono come principi nell'adeguamento dei rispettivi ordinamenti e nel rispetto delle relative autonomie, ma

AVV. ROBERTO CLARIZIA

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

non sono immediatamente cogenti, salvo l'obbligo di adeguare i propri statuti e regolamenti alla loro recezione.

Tuttavia, il novellato comma 1 dell'art. 1 dello Statuto rammenta che le disposizioni della Legge n. 212/2000 si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario, inclusi quindi anche gli Enti locali quali soggetti impositori. Anche il successivo comma 3-ter del predetto articolo evidenzia che Regioni ed Enti locali, nel disciplinare i propri procedimenti amministrativi, non possono stabilire garanzie *in peius* per il contribuente rispetto a quelle assicurate ai sensi e per effetti di legge.

Pertanto, è chiaro come l'attività di accertamento deve quindi essere preceduta dal contraddittorio con il contribuente. Poi, è altresì da ritenere evidente l'inapplicabilità della norma su tutti gli atti automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, inclusi altresì gli Avvisi di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento. Ciò in quanto si tratta di atti di mero controllo della dichiarazione e di liquidazione, volti semplicemente ad evidenziare la corrispondenza tra l'imposta versata dal contribuente e quella calcolata sui cespiti dichiarati, o anche acquisibili d'ufficio dall'Ente; in altri termini, in tutti i casi in cui le norme stesse dispensano il contribuente dall'obbligo dichiarativo.

In esito, può concludersi che gli atti soggetti al contraddittorio preventivo ai sensi del nuovo comma 2 dell'art. 6-bis sono solo gli Avvisi di accertamento per omessa o infedele dichiarazione.

Del resto, la scelta del Legislatore di limitare l'applicazione della norma ai soli predetti atti impositivi trova la sua interpretazione nel tentativo di non incorrere in un'applicazione generalizzata del contraddittorio, che potrebbe rivelarsi un inutile appesantimento del procedimento accertativo, seguito poi dal rischio di paralisi dell'attività di accertamento.

ASPETTI TECNICI DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

Nel dettaglio, questo è l'iter procedurale individuato dal Legislatore, in relazione allo strumento del contraddittorio preventivo:

- i) l'Amministrazione comunica al contribuente lo schema di atto impugnabile;
- ii) assegna un termine non inferiore a sessanta giorni per consentire al contribuente di depositare eventuali controdeduzioni, e/o su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.
- iii) l'atto impositivo non può essere adottato prima della scadenza del termine dei 60 giorni;
- iv) l'atto impositivo adottato all'esito del contraddittorio deve tenere conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

2. GIURISPRUDENZA

Il nostro Studio ha recentemente visto accogliere l'ennesimo ricorso in tema di catasto.

In particolare, la Giurisprudenza di merito forlivese (in linea con altre pronunce favorevoli di Ravenna e di Bologna), in tema di classamento degli immobili in seguito alla presentazione da

AVV. ROBERTO CLARIZIA

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

parte del contribuente della cd. DOCFA, ha così statuito, in ordine alla motivazione dell'avviso di accertamento. La Corte ha ribadito che l'obbligo di motivazione dell'avviso deve essere declinato, nel senso che lo stesso può dirsi soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando 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. Viceversa, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate. La Corte osserva, altresì, che l'avviso di accertamento non è adeguatamente motivato, considerandosi assolutamente insufficiente il richiamo a qualificazioni e classificazioni delle unità immobiliari aventi caratteristiche "simili" per categorie e caratteristiche astratte senza qualunque riferimento concreto, soprattutto nella misura nella quale l'Agenzia formula contestazioni sugli elementi di fatto, ovverosia sulla consistenza e destinazione delle unità immobiliari (**Corte di Giustizia tributaria di Primo Grado di Forlì, Sent. n. 217/2022**; in senso conforme, Corte di Giustizia tributaria di Primo Grado Ravenna, Sent. n. 87/2022 e Corte di Giustizia tributaria di Secondo Grado Bologna, Sent. n. 1417/2019). Di seguito si riporta il testo della Sentenza:

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
PATRIZIA FOIERA

Il Presidente
GUIDO RISPOLI



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Sentenza n. 38/2023
Depositata il 01/03/2023
Il Segretario
MICHELE ZAVATTA

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di FORLÌ Sezione 2, riunita in udienza il 03/02/2023 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:
RISPOLI GUIDO, Presidente
FOIERA PATRIZIA, Relatore
PLAZZI MORENA, Giudice

in data 03/02/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2022 depositato il 03/11/2022

proposto da

Difeso da
Roberto Clarizia - CLRRRT77L31H703A

ed elettivamente domiciliato presso roberto.clarizia@ordineavvocatiravenna.eu

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Forlì - Cesena

elettivamente domiciliato presso dp.forlicesena@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. CATASTO-ALTRO

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: accogliere il ricorso. Vinte le spese.

Resistente: respingere il ricorso. Vinte le spese.

AVV. ROBERTO CLARIZIA

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il ricorrente proponeva ricorso per l'annullamento dell'avviso di accertamento catastale n. 10000000000 n. 2022, notificato il 6.5.2022, con oggetto la rettifica del classamento delle unità immobiliari site nel Comune di Forlì:

1. Foglio 205 particella 166 sub. 8 (in precedenza accatastato come sub. 7);
2. Foglio 205 particella 166 sub. 9 (in precedenza era accatastato al sub. 7);
3. Foglio 205 particella 166 sub. 10 (in precedenza era accatastato al sub. 7) trattandosi dunque i sub. 8, 9 e 10 derivati dalla divisione del precedente sub. 7 con la scorporazione di due "archivi" siti al sottostrada, trasformati in depositi.

L'Istituto ricorrente eccepiva:

- l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 7 legge n. 212/2000 per mancato assolvimento dell'onere della prova dei presupposti della rettifica in capo all'Ufficio;
- l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 7 legge n. 212/2000 per difetto di motivazione, neppure per relationem, in ordine alla documentazione comparativa e richiamata e l'omessa istruttoria da parte dell'Ufficio;
- nel merito, l'erroneità dell'operato dell'Ufficio, avendo valutato con eccedenza i vani esistenti, sulla base delle planimetrie allegate al DOCFA presentato dall'Istituto.

II. Si costituiva l'Agenzia delle entrate la quale contestava in ogni sua parte il ricorso sostenendo di aver operato in conformità alle disposizioni vigenti in tema di accertamento, sul presupposto cardine che la sua attività di accertamento e di rideterminazione della rendita catastale per le unità immobiliari in questione scaturiva proprio dalla denuncia DOCFA presentata dallo stesso ricorrente, ai sensi del D.M. n. 701/1994.

III. All'udienza del 3.2.2023, dopo la discussione, il ricorso era assunto in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

IV. La vicenda riguarda la classificazione degli immobili e l'attribuzione della rendita catastale a seguito della c.d. procedura DOCFA.

AVV. ROBERTO CLARIZIA

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

E' questa la procedura scelta dall'Istituto ricorrente partita con il deposito dei documenti e delle planimetrie e la proposta di classificazione in classe 2 per le unità immobiliari sub. 9 e 10 e classe 3 per l'unità immobiliare sub. 8; l'Agenzia, in sede di verifica, applicato il criterio di valutazione dei vani e della loro superficie, contestava il riconoscimento della classe 2, a suo dire riferita a immobili quali "baracche", e confermava la bontà del riconoscimento della classe 4 intendendosi questa una classe media applicabile ai magazzini e alle cantine.

Nell'avviso di accertamento, il nuovo classamento era indicato, per tutte le unità immobiliari, come "coerente con quello attribuito ad altre unità immobiliari limitrofe, simili per caratteristiche intrinseche ed estrinseche (tipologia edilizia, schema distributivo, dotazioni impiantistiche, servizi e aree comuni)..." alle quali seguiva uno schema con voci di specifica "Comune", "Foglio", "Particella", "Subalterno".

L'Agenzia escludeva l'obbligo di sopralluogo e, a fronte della perizia di parte presentata in sede di contenzioso, non allegava alcuna difesa tecnica contraria.

Così delineato l'argomento, questa Corte fissa le linee guida alla base della sua decisione:

- l'una che l'unilateralità, l'automaticità e la tecnicità della procedura c.d. DOCFA in tema di classamento di immobili e di attribuzione della rendita catastale non può porre in pregiudicato il generale principio di garanzia dell'obbligo di motivazione dell'avviso che, viceversa, deve essere declinato nel senso che tale obbligo è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando 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 specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.
- l'altra che, proprio nel contenzioso, la cartolarità della c.d. procedura DOCFA e la sua struttura fortemente partecipativa attivata dal ricorrente lascia spazio al diverso principio generale dell'onere della prova, informatore del contenzioso.

Ora alla luce di queste due regole di giudizio – in linea con la consolidata giurisprudenza di legittimità in termini di un maggiore rigore motivazionale degli atti di accertamento contenenti riclassificazioni degli immobili (v. Cass. sent. n. 23529 del 27.7.2022, Cass. n. 23237/2014, nello stesso senso v. Cass. sent. n. 12497/2016, Cass. n. 12777/2018, Cass. n. 31809/2018) - la Corte osserva che se l'avviso di accertamento de quo non è adeguatamente motivato, considerandosi assolutamente insufficiente il richiamo a qualificazioni e classificazioni delle unità immobiliari aventi caratteristiche "simili" per categorie e caratteristiche astratte senza qualunque riferimento concreto soprattutto nella misura nella quale l'Agenzia, a fronte di variazioni edilizie, optando per la non necessità del sopralluogo (v. Cass. 2 dicembre 2019 n. 31421 sull'obbligo di sopralluogo), formula contestazioni sugli elementi di fatto ovvero sulla consistenza e destinazione delle unità immobiliari; in sede di contenzioso, l'Agenzia ha omesso di fornire alcuna prova tecnica a sostegno della valutazione comparativa proposta in sede endoprocedimentale e a contraddire quella proposta dal ricorrente, così abdicando all'onus probandi, non potendo supplire all'inerzia probatoria di una parte l'iniziativa ufficiosa del giudice.

Sulla base di queste considerazioni la decisione di questa Corte di Giustizia Tributaria volge all'accoglimento del ricorso.

V. Sussistono motivi adeguati, in ragione degli argomenti in diritto e dei profili di novità, per compensare integralmente le spese di lite.

AVV. ROBERTO CLARIZIA
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria accoglie il ricorso.

Spese compensate.

Così deciso in Forlì il 3.2.2023

Il Giudice relatore

Patrizia Foiera

Il Presidente

Guido Rispoli

*** **

La **Corte di Giustizia tributaria di Secondo Grado di Firenze** ha recentemente affermato che la modifica della rendita catastale, se non avviene su istanza della parte privata, può essere conseguenza solamente di un procedimento avviato dall'ente competente in sede di autotutela, al fine di correggere errori preesistenti, oppure per tenere conto di elementi nuovi. L'iniziativa, però, può essere unicamente dell'Agenzia delle entrate - e non del Comune - la quale, puntualizzati i dati oggettivi del classamento e le differenze rispetto alla rettifica effettuata, deve informare il contribuente fornendo una motivazione anche a seguito di una valutazione tecnica, così da consentirgli la piena difesa e l'esercizio delle sue ragioni.

Queste le motivazioni della Corte: *«La modifica della rendita catastale, infatti, se non è modificata su istanza della parte privata, può essere conseguenza solamente di un procedimento avviato dall'ente competente in sede di autotutela al fine di correggere errori preesistenti, oppure per tenere conto di elementi nuovi. L'iniziativa, però, lo si ripete, può essere unicamente dell'Agenzia delle Entrate la quale, specificati i dati oggettivi del classamento e le differenze rispetto alla rettifica effettuata, deve informare il contribuente fornendo una motivazione anche a seguito di una valutazione tecnica così da consentire al contribuente la piena difesa e l'esercizio delle sue ragioni.*

La mancanza di una procedura in tal senso e in ogni caso l'assoluta carenza di motivazione sul punto rendono inevitabilmente illegittimo il provvedimento impugnato e, di conseguenza, impossibile applicare la differente imposizione» (Corte di Giustizia tributaria di Secondo Grado di Firenze, Sent. n. 1214/2023).

AVV. ROBERTO CLARIZIA
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

*** ***** ***

Secondo la Giurisprudenza di legittimità, in caso di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'IMU (ma ciò vale anche per gli altri tributi) relativa a uno stesso immobile, per identici accertamenti relativi a più annualità d'imposta, i Comuni devono applicare il regime della continuazione di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Queste le motivazioni della Corte: «- *"quanto alle relative sanzioni, il principio affermato da questa Corte (cfr. Cass. n. 11432/2022; conf. Cass. n. 22477/2022) secondo cui "in tema di ICI, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive si applica il regime della continuazione attenuata di cui al D. Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo";*

- *"(...) per effetto dell'art. 12, comma 5, in ipotesi di violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, l'Ufficio in sede di notifica dell'atto di irrogazione deve procedere alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, che comprende anche le violazioni precedentemente considerate e contestate, e deve tenere conto, nel determinare l'importo della sanzione, di quello già indicato nell'originario atto notificato" ...» (Cass. n. 35904/2023).*

Distinti saluti.

Avv. Roberto Clarizia

Dott.ssa Silvia Barbieri