



CARATTERI SALIENTI DEL RECLAMO INNANZI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE RELATIVAMENTE ALL'ATTO DI CLASSAMENTO CATASTALE

Luca Mariotti – dottore commercialista in Firenze

L'emergenza dei conti pubblici degli anni '90 ha fatto scoprire ai nostri uomini di governo un bene particolarmente fecondo sul piano del gettito: la casa. Ecco che allora si è accumulata una serie infinita di interventi normativi e per conseguenza di balzelli, che hanno fatto lievitare a dismisura la pressione fiscale su tale cespite. Il modo di procedere è stato, beninteso, quello purtroppo consueto per le disposizioni tributarie degli ultimi anni: frammentario, disorganico ed al limite (ma spesso oltre tale confine) delle regole cardine dell'ordinamento giuridico tributario. Si pensi per esempio alla riforma degli estimi, introdotta con due decreti ministeriali (20/1/1990 e 27/9/1991), con atti amministrativi dunque, i quali – apparentemente in contrasto con la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. – modificano i criteri della legislazione precedentemente vigente. Tali DDMM furono infatti resi inefficaci, alla prima pronuncia in materia, dal TAR del Lazio¹, ma vennero poi salvati, quanto agli effetti, da quattro successivi decreti legge e dalla conversione dell'ultimo nella L. 75/93. La vicenda si chiuse, come forse qualcuno ricorderà, con tre successive sentenze della Corte Costituzionale del 1996² nelle quali addirittura si elaborarono tre differenti (e contorte) linee di difesa della Legge del 1993 (l'alternativa sarebbe stata quella di dover rettificare tutta la tassazione degli immobili degli ultimi cinque anni).

Per chi, come chi scrive, si occupa professionalmente di cause tributarie, è allora fin troppo facile constatare come questo maggior "interesse" nei confronti della proprietà immobiliare abbia prodotto un rilevante aumento dei giudizi in materia. Si ritiene perciò utile fornire qualche elemento sull'aspetto e sul contenuto di una eventuale lite sul classamento catastale a coloro (i tecnici) che, oltre alla riconosciuta competenza nella fase della domanda di attribuzione di rendita, hanno indiscutibilmente gli strumenti teorici migliori per assistere il contribuente in corso di causa³ sul tema specifico.

CARATTERISTICHE DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO DI CLASSAMENTO.

Secondo la normativa contenuta nel R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, e nel relativo Regolamento, di cui al D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, le operazioni attraverso le quali si articola il processo di accertamento dell'unità immobiliare urbana sono diverse e tra loro in connessione logica e tecnica⁴. L'avviso di attribuzione della rendita rappresenta quindi semplicemente l'atto conclusivo di un solo momento (il classamento, appunto) all'interno di un insieme di operazioni di accertamento.

Anche se un processo di valutazione è insito in esso, il classamento non si configura, sul piano tributario, come un atto di valutazione⁵, come è invece l'avviso di accertamento (es. la stima del bene immobile ai fini dell'imposta di registro). Non è dunque un atto specificamente tributario, così come l'Ufficio del Territorio, che lo emette, non è nelle linee gerarchiche all'amministrazione finanziaria, ma è da considerarsi invece organo tecnico ausiliario del Ministero delle Finanze. Ne consegue che occorre estrema attenzione nel rivolgersi alle Commissioni Tributarie: al di fuori della rigida previsione del decreto di riforma del contenzioso tributario, che individua, nella giurisdizione di tali organi, "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"⁶, ogni altra causa di natura catastale non rientra nei compiti degli organi della giustizia tributaria. Si è già detto incidentalmente, ad esempio, che le doglianze sui criteri di formazione delle tariffe d'estimo sono prerogativa dei tribunali amministrativi.

Il primo dubbio teorico che appare evi-

dente è la determinazione delle rendite in base alla "ordinarietà" delle situazioni campionate. Ovverosia l'accertamento del reddito presunto (o meglio, del valore presunto⁷) su base esclusivamente teorico-statistica. Tale ordinarietà si applica sia ai valori che all'uso del bene. Non è infrequente, per fare un esempio, il caso di unità accatastate come negozio utilizzate invece effettivamente come magazzino (con valutazioni catastali anche molto difformi tra l'una e l'altra categoria). Ma niente c'è da eccepire se la situazione reale non viene considerata dall'Ufficio. Infatti *"agli effetti del classamento catastale di una unità immobiliare, non è rilevante la concreta utilizzazione economica della stessa, ma la sua normale destinazione, tenuto conto della sua caratteristica strutturale"* ⁸Comm. Trib. Centrale, sez. XXII, 2 Aprile 1981 n.340.

Ciò ci porta a una preliminare, ma generale, osservazione. Se si vuole affrontare con qualche probabilità di successo una lite sull'attribuzione di rendita è bene non basarsi solo sulla presunta mancanza di corrispondenza tra ipotesi dell'Ufficio e situazione reale: il classamento avviene infatti, come detto, su base presuntiva, con riferimento a linee guida e parametri determinati senza riferimento alcuno all'oggettività del singolo cespite. Anzi, talmente è consolidato ed acquisito il procedimento di attribuzione di rendita su base presuntiva, che spesso a proposito dei più recenti strumenti fiscali a base presuntiva (es. minimum tax, parametri, studi di settore), si è parlato, usando un neologismo molto indicativo, di una "catastizzazione" degli imponibili.

VIZI FORMALI DELL'ATTO E SUA MOTIVAZIONE

Un primo elemento da considerare ai fini di una eventuale linea di difesa è l'aspetto formale della comunicazione di avvenuto classamento. Essa spesso si presenta sintetica e priva di indicazione delle ragioni su cui si fonda. Il suo contenuto è affidato a formule di rito o, più spesso, essa contiene solo categoria, classe e rendita.

Taluna giurisprudenza sostiene che debba ritenersi viziato da difetto di motivazione un atto di classamento che si limiti a riportare la mera indicazione della categoria e della classe attribuita all'immobile; tale atto infatti non consente al destinatario di esercitare il proprio diritto di difesa. Si osserva che *"l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento relativo all'accatastamento di un immobile si*

*deve ritenere osservato allorché contiene oltre la categoria e la classe anche la descrizione degli elementi che hanno contribuito alla loro attribuzione. In buona sostanza è da ritenere immotivato un atto di classamento estremamente sintetico che si limita a riportare la sigla della categoria attribuita e relativa classe, non consentendo al destinatario di detto atto la possibilità di contestazione, essendo a quest'ultimo oscuri i criteri di valutazione applicati."*⁹ Non solo, ma, dovrebbe ragionevolmente valere anche per questo tipo di atto il criterio generale fissato all'art. 3 della L. 241/90 (cosiddetta legge sulla trasparenza degli atti amministrativi) in base al quale ogni atto della pubblica amministrazione (fatte salve rare eccezioni) deve essere motivato¹⁰.

Tuttavia la Corte di Cassazione negli anni più recenti ha mantenuto stabilmente un orientamento maggiormente "aperto" verso le motivazioni (sintetiche, di rito, o addirittura nulle) degli uffici finanziari, sul presupposto che ogni atto avente valenza tributaria ha funzione di *"provocatio ad opponendum"*, ovvero deve mettere il contribuente a conoscenza degli elementi essenziali della pretesa e porlo in grado di difendersi. Sull'argomento la Cassazione ha ritenuto in particolare che *"l'atto di classamento di un fabbricato è sufficientemente motivato con la sola indicazione dei dati oggettivi della categoria e della classe"*¹¹. Quest'ultimo orientamento è d'altronde pienamente comprensibile (se non addirittura condivisibile) qualora non vi possano essere dubbi circa i criteri seguiti nella classificazione dell'U.I. e tale classificazione sia perfettamente in linea con quella seguita anche nel classamento delle altre unità immobiliari conformi od analoghe situate nella stessa zona censuaria.

Un tentativo di eccepire il difetto di motivazione può dunque ragionevolmente essere condotto nel ricorso, con la consapevolezza, tuttavia, che possa trattarsi di un'argomentazione scarsamente efficace, almeno se non vi saranno evoluzioni diverse in ambito giurisprudenziale.

Un possibile tema di difesa è stato invece aperto negli anni recenti da alcune sentenze¹² in tema di onere della prova. E' infatti noto il principio generale, contenuto nell'art. 2697 del codice civile, e valido anche nel processo tributario, per cui chi agisce in giudizio deve provare le proprie ragioni. Ora, se è vero che nel rito civile la parte che agisce (attore) è quella che inizia



il processo (atto di citazione), nel rito tributario l'apertura della fase giurisdizionale si ha con il ricorso. Poiché però il ricorso è per sua natura un atto che si rivolge contro un altro, si afferma che "parte attrice in senso sostanziale" del processo tributario sarebbe l'amministrazione finanziaria, cioè in sostanza chi fa il primo passo. Toccherebbe quindi agli uffici provare quanto affermano: nel nostro caso, allora, non basterebbe una motivazione, anche generica, del classamento. Occorrerebbe provare, cioè fornire mezzi idonei per confermarla, la ratio su cui si fonda tale attribuzione. Non si conoscono ancora pronunce specifiche sul tema in ambito catastale: riteniamo però sia un buon argomento da spendere in fase difensiva.

MOTIVAZIONE DEL RICORSO

Se è vero che la prova della ragionevolezza dell'atto è a carico dell'Ufficio, la prova delle tesi difensive grava sul contribuente, o comunque su chi lo rappresenta in giudizio.

E' bene ricordare, allora, che con l'entrata in vigore, dal 1° aprile 1996, del nuovo rito del processo tributario (D.Lgs. 546/92), non è più possibile presentare un ricorso "interruttivo" dei termini (per esempio il sessantesimo - e ultimo - giorno dalla notifica dell'atto) vuoto sostanzialmente nel contenuto, integrandolo con successive memorie. Ora le memorie consentite sono solo quelle "illustrative" - v. art. 32 D.Lgs. 546/92 -. Occorre dunque esporre i motivi subito: il processo è quindi una sorta di partita nella quale tutte le carte da giocare (tesi difensive e mezzi di prova) devono essere sul tavolo subito, salvo poi scoprirle (memorie eventuali) e giocarle (udienza) al meglio nelle fasi successive.

Circa i mezzi di prova occorre ricordare che deve trattarsi solo di elementi riscontrabili su base cartacea. Malgrado la possibile futura modifica delle norme processuali in tal senso, di cui si parla da tempo, ad oggi il processo tributario è esclusivamente documentale. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (mezzi probatori del rito civile, su cui la normativa del '92 si modella). Se di una prova necessaria per decidere (a favore del ricorrente, ovviamente) fosse stata omessa la produzione nel fascicolo, occorre poi ricordare che la Commissione ha facoltà di chiederne la consegna. Naturalmente niente vieta che tale richiesta d'ufficio possa essere "stimolata" da una istanza di

parte in tal senso, anche in udienza. E' buona regola, tuttavia, inserire subito negli allegati al ricorso ogni documento si ritenga valido per le proprie tesi.

Quanto alle motivazioni (cosa diversa dalle prove), esse sono tutte quelle che paiono opportune, articolate, come consuetudine processuale, in argomentazioni in diritto (quelle relative a presunte violazioni o errate interpretazioni di norme vigenti) ed in fatto (cioè circostanze di merito rilevabili direttamente).

Sul piano del contenuto, niente si ritiene di aggiungere, poiché si tratta di elementi che variano concretamente da caso a caso. E' tuttavia importante almeno ricordare un contenuto "minimale" per il tipo di ricorsi di cui si tratta. Ai fini della possibilità di presentare ricorso contro l'atto di classamento, occorre tassativamente verificare l'esistenza di unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nei confronti di quella considerata, in una categoria o in una classe diversa, pur avendo la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche¹³. Infatti il ricorso privo dei necessari riferimenti alle unità analoghe per le quali si è resa evidente una difformità di classamento diviene inammissibile per violazione della procedura prevista dall'art. 75 del più volte citato DPR di riforma del Catasto Urbano¹⁴.

Servirebbe dunque, preliminarmente, una indagine nel senso di identificare, se esistono, eventuali casi di unità della zona per le quali si sia verificato questo difforme trattamento in ambito UTE. L'individuazione e la documentazione di questi elementi, se vi sono, costituisce per quanto detto presupposto e, al tempo stesso, motivazione fondamentale ai fini di un ricorso eventuale.

UNITÀ TIPO E CONSUETUDINI DELLA ZONA

L'operazione di "classamento dei fabbricati consiste nel collocare l'unità in quella fra le categorie e classi prestabilite per la zona censuaria che, fatti gli opportuni confronti con le unità tipo, presenta caratteristiche conformi od analoghe"¹⁵. Non sarebbe quindi inopportuno, se non si è convinti della fondatezza del classamento, acquisire maggiori informazioni circa le caratteristiche strutturali delle unità tipo per l'area censuaria considerata. Si tratta di documentazione acquisibile: per confutare le eventuali obiezioni sulla possibilità di visionare le unità di riferimento si può agevolmente citare la già menziona-

ta L. 241/90 che all'art. 22 regolamenta il diritto d'accesso ai documenti. Nei casi estremi una comunicazione scritta inviata al "responsabile del procedimento" (identificato anch'egli sulla base della legge citata) dovrebbe risultare risolutiva.

Se vi fossero dunque delle evidenti differenze fra le unità tipo della zona e quella in esame, tali difformità non potrebbero non rappresentare un forte argomento di difesa. Attenzione però, in questa ottica, alle "condizioni" del cespite. Riferirsi a un cattivo stato di conservazione può non essere rilevante: dovrebbe trattarsi di alterazioni di carattere permanente o, quantomeno, sanabili solo con interventi di carattere straordinario. Se tale situazione fosse risolvibile con lavori di manutenzione ordinaria, infatti, non rilevarebbe assolutamente nella considerazione delle "potenzialità" o della "ordinarietà" del bene.

Giova ricordare, allora, che l'art. 22 d.P.R. 1 dicembre 1949 n. 1142, chiarisce che tali spese di manutenzione ordinaria "sono quelle ordinariamente sostenute per conservare l'unità immobiliare nello stato nel quale normalmente si trovano quelle della categoria e classe".

Altra constatazione che potrebbe far uscire l'unità immobiliare "de quo" dalla ordinarietà potrebbe essere una trasformazione in atto nell'area in cui si trova, per ragioni urbanistiche, di traffico o economiche. Ad esempio per la ridotta appetibilità di talune zone, i negozi vengono concentrati in zone più centrali o prossime a centri commerciali, con cessazione o forte riduzione del commercio locale tradizionale. Tali possono essere rilevanti in giudizio l'onere della prova diverrebbe però a completo carico del ricorrente ed è bene ricordare ancora che ogni elemento addotto come prova deve essere certo e documentato. Statistiche di zona reperite presso enti specializzati, o anche dimostrazione di tentativi infruttuosi di locare o di vendere l'unità (mandato a un'agenzia e successiva risposta, annunci su giornali), non si potrebbero non considerare come prove degne di un qualche rilievo nell'ambito del giudizio.

CONCLUSIONI.

Nel rispetto di quanto indicato in premessa, ossia la volontà di fornire una breve e schematica trattazione dell'argomento ad uso e consumo dei tecnici incaricati di assistere il contribuente, terminiamo qui l'esposizione.

Con ciò ci auguriamo di aver almeno introdotto la questione e fornito, per quanto possibile in uno spazio di tipo giornalistico, alcuni elementi tipici di questo ambito di giudizio. Se la redazione e i lettori lo ritenessero opportuno, ci ripromettiamo tuttavia di approfondire questo tema (o altri connessi) in un futuro non lontano.

¹ Vedi: Tar Lazio 6 maggio 1992, n. 1184 (in Boll. Trib. 1992, pag. 949)

² Si vedano: Ved. Corte Cost. 5 febbraio 1996, n. 21 (in Boll. Trib. 1996, pag. 567), Corte Cost. 12 aprile 1996, n. 113 (in Boll. Trib. 1996, pag. 1002) Corte Cost. 26 luglio 1996, n. 322

³ E' bene ricordare che l'art. 12, secondo comma, D.Lgs. 546/92 inserisce, tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica, "gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi e gli agrotecnici per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale".

⁴ Secondo tale normativa, infatti, tali operazioni sono essenzialmente quelle della qualificazione (che consiste nel distinguere per ciascuna zona censuaria, con riferimento alle unità immobiliari urbane in essa esistenti, le loro varie categorie), della classificazione (che consiste nel suddividere ogni categoria in tante classi, quanti sono i gradi notevolmente diversi delle rispettive capacità di reddito), della determinazione della tariffa (che esprime, in moneta legale, la rendita catastale riferita all'unità di consistenza) e del classamento (che consiste nell'attribuire ad ogni singola unità immobiliare la categoria e la classe che le competono). Va precisato, altresì, che la suddetta procedura non riguarda i fabbricati a destinazione speciale o particolare (gruppi D ed E), ai quali la rendita catastale viene direttamente attribuita mediante stima diretta.

⁵ In occasione del "condono" ex L. 413/91, l'art. 53 della Legge citata prevedeva si potessero definire le controversie di valutazione. Ebbene, il Ministero delle Finanze, nella Circolare n. 12 del 8/5/1993 chiari che tra esse non dovevano comprendersi le liti di carattere catastale.

⁶ stante il disposto dell'art. 2 del D.Lgs. 546/92

⁷ Con la riforma degli estimi cui si è fatto cenno in premessa, infatti, e precisamente con il D.M. 20 gennaio 1990, venne disposta la revisione generale delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari, da stabilire sulla base del valore unitario di mercato ordinariamente ritraibile.

⁸ Comm. Trib. Centrale, sez. XXII, 2 Aprile 1981 n.340.

⁹ Comm. Trib. di Primo grado, sez. IV, Belluno, 4 gennaio 1995, n.110

¹⁰ Letteralmente: "Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato,.... La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria"

¹¹ Cassazione civile sez I, 3 aprile 1992, n.4805

¹² v. per esempio Corte d'Appello di Roma, sez. I civ. 5 aprile 1989 o CTC, sez. XI, 8 ottobre 1990

¹³ V. Comm. trib. reg. Basilicata sez I, 10 dicembre 1998, n.205.

¹⁴ v. anche Comm. Trib. Provinciale Firenze sez. IV, 28 novembre 1997, n. 512).

¹⁵ Comm. Trib. Centrale, sez. XVIII, 14 gennaio 1977 n.422