

# Classamento con “stima diretta” di immobili strumentali: valida la motivazione se indicati nell’atto i criteri e le fonti della determinazione della rendita

*Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza (CAS) n. 5717  
del 5 maggio 2000*

*Presidente: Delli Priscoli, Relatore: Paolini*

**IMPOSTA DI SUCCESSIONE - Redditi fondiari - Reddito dei fabbricati - Determinazione - Atto di classamento degli immobili strumentali - Stima diretta - Art. 30 DPR 01/12/1949, n. 1142 - Avviso - Accertamento catastale degli immobili strumentali - Natura - Atto di accertamento - Sussistenza - Conseguenze - Motivazione - Necessità - Stima diretta - Esercizio di discrezionalità tecnica - Conseguenze nell’opposizione ai risultati della stima - Necessità che il contribuente contrapponga una attività di estimazione**

## **In massima**

L’avviso di classamento con il quale l’ufficio tecnico erariale attribuisce la rendita ad un immobile è incontestabilmente un provvedimento di natura valutativa, integrante un atto di accertamento il quale, come tale, deve essere motivato.

*Cass. 4085/92*

## **Nel testo integrale**

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Mario Delli Priscoli (Presidente), Dott. Giovanni Paolini (Relatore/Consigliere), Dott. Enrico Papa, Dott. Giuseppe Marziale, Dott. Antonio Merone (Consiglieri), ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

sul ricorso proposto da:

M.E., C.C.A., C.C., C.M., domiciliati in Roma, pres-

so lo studio dell’avvocato T.G., che li difende unitamente all’avvocato M.M., giusto mandato a margine del ricorso;  
(ricorrente)

## **contro**

Ministero delle Finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, domiciliato in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l’Avvocatura Generale dello Stato, che lo rappresenta e difende *ope legis*;

(controricorrente)

avverso la decisione n. 80/96 della Commissione tributaria regionale di Firenze, depositata il 03/07/1997;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18.11.1999 dal Consigliere Dott. Giovanni Paolini;

udito per il resistente, l’Avvocato dello Stato Cenerini che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Ennio Attilio Sepe che ha concluso per l’inammissibilità e in subordine rigetto per il I motivo e per gli altri due motivi.

## **Svolgimento del processo**

E.M., C.A., M. e C. C., eredi di R.C., deceduto l’1 gennaio 1993, presentarono all’Ufficio del registro di San Miniato la dichiarazione di successione unitamente a denunce di variazioni delle rendite catastali relative a due unità immobiliari risultate comprese nell’asse ereditario ed integranti porzioni di due fabbricati “ex-rurali”, “fatiscenti” siti nella via --- di San Miniato, rispettivamente, ai nn. --- ed ai nn. ---, al riguardo evidenziando correlarsi le richieste di variazioni al cambio di destinazione, da ru-

rale ad urbana, ed all'esigenza che i cespiti considerati, previa la relativa cancellazione dal n.c.t., venissero iscritti nel n.c.e.u., nel quale, del resto, erano già censite tutte le altre porzioni dei fabbricati cennati, da tempo impiegati come sede di concerie.

I suddetti M. e C., nella presentata dichiarazione di successione, determinarono in via presuntiva le rendite catastali delle unità immobiliari in argomento (indicandole in L. 5.187.000 ed in L. 789.000), all'uopo facendo riferimento alle rendite delle porzioni immobiliari attigue, classificate in categoria D/1.

L'Ufficio tecnico erariale di Pisa, provvedendo sulle denunce di variazione dianzi richiamate, emise avviso di classamento n. ---, con il quale attribuì alle unità immobiliari in discussione le rispettive rendite di L. 29.172.600 e di L. 5.054.000.

E.M., C.A., M. e C. C. impugnarono l'avviso di classamento considerato dinanzi alla allora operante Commissione tributaria di primo grado di Pisa, la quale, peraltro, con decisione n. 586/I/94, del 20 dicembre 1994, disattese il loro reclamo, avendo ravvisato congrue le rendite stabilite nel provvedimento contestato.

Nel frattempo, l'Ufficio del registro di San Miniato, con riguardo alle risultanze emerse dall'avviso di classamento dianzi richiamato, emise un avviso di rettifica e di liquidazione - n. --- - recante determinazione della maggiore imposta di successione da applicarsi sull'asse caduto nella successione di R.C..

E.M., C.A., M. e C. C. impugnarono anche l'avviso in discorso dinanzi all'anzidetta commissione tributaria di primo grado, che, però, con decisione n. 273/95, del 15 novembre 1995, disattese anche questo secondo reclamo.

Sugli appelli prodotti dalla M. e dai C. avverso le decisioni dianzi indicate, la Commissione tributaria regionale della Toscana, con sentenza in data 2 luglio 1997, nella sancita riunione delle cause, con sentenza in data 3 luglio 1997, respinte le impugnazioni, confermò le decisioni del primo giudice.

La commissione tributaria regionale ancorò la pronuncia, innanzi tutto, al rilievo che la contestata attribuzione di rendite risultante dall'avviso "di classamento revocato in discussione dagli appellanti si basava" su una "stima diretta" "dell'u.t.e., precisando al riguardo che, costituendo la stima diretta" "esercizio di discrezionalità tecnica e non di discrezionalità amministrativa", in relazione ad essa l'obbligo di motivazione "non si pone come si porrebbe in tale secondo caso e nemmeno come si pone quando sia lo stesso legislatore a dettare i criteri di riferimento cui l'Amministrazione finanziaria deve conformarsi nello espletamento della sua attività di accertamento"; affermò, in secondo luogo, essersi rivelate inattendibili le emergenze offerte dagli appellanti per dimo-

strare l'incongruenza delle stime operate dall'u.t.e., e, segnatamente, risultare non condivisibili le conclusioni di una relazione di consulenza di parte dagli stessi prodotta a conforto dei prospettati assunti; considerò, ancora, non potersi aver riguardo, ai fini della determinazione delle discusse rendite, alle rendite concernenti le unità immobiliari attigue a quelle in controversia, risalendo la determinazione di tali rendite ad epoca remota, sicché le stesse, con il trascorrere del tempo, erano diventate incongrue.

La commissione anzidetta soggiunse, quindi, dover essere rigettate le doglianze degli appellanti concernenti la rettifica della dichiarazione di successione e la liquidazione dell'imposta correlativa, risultando queste il frutto di c.d. valutazione automatica ragguagliata alle attribuzioni di rendite catastali come sopra ravvisate legittime.

E.M., C.A., C. e M. C. ricorrono, con tre motivi, per la cassazione della sentenza di secondo grado citata, ad essi notificata il 18 ottobre 1997.

Il Ministero delle finanze resiste al gravame, notificatogli il 17 dicembre 1997, con controricorso del 26 gennaio 1998, con il quale si limita ad accampare "l'infondatezza in fatto e in diritto del ricorso" ed a chiederne il rigetto.

### Motivi della decisione

L'Ufficio tecnico erariale di Pisa, con l'avviso di classamento di cui in narrativa, ha attribuito alle unità immobiliari in controversia le rendite più sopra specificate.

E.M., C. A., C. e M. C., comproprietari dei cespiti cennati e, in quanto tali, destinatari del suindicato provvedimento impositivo, questo hanno impugnato, contestando le attribuzioni di rendita da esso risultanti e deducendo le relative illegittimità, infondatezza e sproporzionevolezza rispetto ai valori reali dei discussi beni.

La Commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza qui impugnata, ha disatteso il reclamo nei termini illustrati prodotto dagli attuali ricorrenti evidenziando, innanzi tutto, rivelarsi destituiti di pregio gli assunti con i quali costoro hanno lamentato non essere "accompagnata da specifica motivazione" la "stima diretta" degli immobili in argomento sulla quale l'ufficio tecnico erariale predetto ha basato la considerata attribuzione di rendite: ha, testualmente, osservato, al riguardo, che "argomentando in termini di attività dell'amministrazione, la stima diretta costituisce esercizio di discrezionalità tecnica e non di discrezionalità amministrativa, cosicché l'obbligo di motivazione non si pone come si porrebbe in tal secondo caso e nemmeno come si pone quando sia lo stesso legislatore a dettare i criteri di riferimento cui l'Amministrazione finanziaria deve conformarsi nell'espleta-

mento della sua attività di accertamento: basti a dimostrarlo la circostanza che ben può il contribuente contrapporre alla stima diretta una sua attività di estimazione ... e nel caso concreto proprio questo i contribuenti hanno tentato di fare, depositando in giudizio una perizia di stima giurata ...”.

La commissione anzidetta, per motivare la data declaratoria di infondatezza delle ragioni fatte valere dalla M. e dai C., ha poi considerato non aver costoro “fornito ... sufficienti elementi di valutazione delle loro censure sulla congruità dei valori contestati”, essendosi limitati a prospettare una, accampata, sproporzione fra le rendite attribuite ai loro beni in discussione e quelle delle unità immobiliari agli stessi attigue, in merito articolando, peraltro, deduzioni non condivisibili perché “come ha chiaramente spiegato l’Ufficio Tecnico Erariale, per le unità in questione la rendita catastale è stata determinata mediante stima diretta con riferimento ai valori di mercato rilevati per il biennio 1988/89, in forza del D.M. 20/01/1990 ... per le altre unità immobiliari venne compiuta la stima diretta, ma, a suo tempo, con riferimento ai valori di mercato alla data dell’impianto del catasto, senza che sia stata successivamente ricalcolata ...” sicché il “trascorrere del tempo ha reso sempre più incongruo il valore della rendita catastale”.

La commissione medesima ha concluso affermando che “non possono lamentarsi i contribuenti di una situazione nella quale un criterio adeguato di stima è stato osservato soltanto per il loro caso”.

E.M., C. A., C. e M. C., con il primo motivo di ricorso, deducono appalesarsi la sentenza impugnata inficiata da “violazione e falsa applicazione degli artt. 10 R.D.L. 13/04/1939 n. 652 e 3 L. 07/08/1990 n. 241 (art. 360 n. 3 c.p.c.)”: più specificamente, sulla premessa che la “stima diretta” dell’ufficio tecnico erariale, sulla base della quale deve essere attribuita la rendita catastale agli immobili del genere di quelli in giudizio, “consiste in una vera e propria valutazione ... che ... deve essere esplicitata dall’Amministrazione finanziaria nell’atto di attribuzione di rendita, con espressa indicazione dell’iter logico-argomentativo al riguardo seguito (e), in specie, tramite la puntuale indicazione delle caratteristiche dell’immobile e della loro rilevanza ai fini della valutazione stessa”, sostenendo, quindi, che la valutazione di cui trattasi risulta riconducibile nel paradigma degli atti di accertamento per i quali è indefettibilmente necessaria la motivazione, accampano essere erronea la statuizione della sentenza impugnata che ha escluso l’invalidità dell’avviso di classamento contestato in base al surrichiamato rilievo del diverso atteggiarsi dell’obbligo di motivazione in relazione alle discrezionalità, rispettivamente, tecnica o amministrativa riservate alla amministra-

zione finanziaria in relazione alle attività, di volta in volta, poste in essere, dovendo, viceversa, ritenersi che “la distinzione tra discrezionalità amministrativa e discrezionalità tecnica ... è del tutto inconferente nel diritto tributario, dove l’obbligo di motivazione trova la sua ragion d’essere nella necessità di esternare le ragioni, in fatto e in diritto, della pretesa impositiva ...”, e che, perciò, “l’obbligo di motivazione sussiste anche con riferimento agli atti espressivi di stima diretta, in ordine ai quali ... implica l’indicazione delle concrete caratteristiche del bene e la esteriorizzazione dei criteri seguiti per l’attribuzione del valore”.

La M. ed i C., quindi, con il secondo mezzo di ricorso, denunciano evidenziarsi nella sentenza impugnata «*omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia* (art. 360 n. 5 c.p.c.)», in buona sostanza lamentando aver la commissione tributaria regionale ingiustificatamente negato l’attitudine delle prove da loro offerte a dimostrare l’incongruenza della contestata attribuzione di rendita, e, in particolare, trascurato di “soffermarsi” su una relazione di consulenza di parte da loro prodotta, assiomaticamente negando la relativa attendibilità.

I ricorrenti, da ultimo, con il terzo motivo di gravame, adducono essere la sentenza impugnata la risultante di “violazione e falsa applicazione dell’art. 2697 cod. civ. in materia di onere della prova (art. 360 n. 3 c.p.c.)”, per non aver la commissione tributaria regionale tenuto conto del dato che “non è onere del contribuente provare l’infondatezza delle valutazioni estimative dell’Amministrazione, ma è quest’ultima a dover dimostrare, in sede contenziosa ... la congruità delle determinazioni” operate, e che ciò “non ha fatto l’amministrazione nel caso di specie”, pervenendo, quindi, ad una pronuncia recante declaratoria di infondatezza delle ragioni da loro fatte valere sulla base solo della “mancata dimostrazione delle argomentazioni da essi avanzate”, nella omessa considerazione “della insanabile mancata comprovazione della pretesa impositiva da parte dell’Amministrazione finanziaria”.

Le censure, da delibarsi insieme, perché, nella realtà, connesse, non sono fondate.

**A) - L’avviso di classamento con il quale l’ufficio tecnico erariale attribuisce la rendita ad un immobile è incontestabilmente un provvedimento di natura valutativa, integrante atto di accertamento, che, come tale, deve essere motivato** (cfr., al riguardo, Cass. Sez. I civ., sent. n. 6854 del 17/11/1983, id., sent. n. 4085 del 03/04/1992, esattamente richiamate nel ricorso).

**B) - L’obbligo di motivazione di ogni avviso di accertamento tributario, e, perciò, per quanto qui interessa, dell’avviso di classamento e di attribuzione di rendita, mirando a delimitare l’ambito delle ragioni adducibili**

dall'amministrazione finanziaria nell'eventuale successivo giudizio contenzioso ed a consentire al contribuente che tale giudizio promuova di esercitare in esso il diritto di difesa, può, e **deve, intendersi assolto tutte le volte che risultino indicati nell'atto i criteri e le fonti della determinazione operata.**

**C)** - Nella fattispecie, essendo incontestato che l'avviso di classamento di cui trattasi correla la recata attribuzione di rendite alle richiamate risultanze di una "stima diretta" degli immobili classati operata dall'ufficio accertatore, alla stregua del principio enunciato nella lettera precedente, deve aversi per indiscutibile la riscontrabilità di una motivazione dell'atto impositivo considerata formalmente valida.

**D)** - La "stima diretta", come detto, integrante il presupposto dell'avviso di classamento considerato costituisce un atto inteso ad esprimere un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza, o non, della motivazione rilevano ai fini, non già della legittimità ma, della attendibilità concreta del giudizio censurato, e, derivatamente, nella sede contenziosa adita dal contribuente per contestare la fondatezza della pretesa impositiva coltivata dall'amministrazione finanziaria per il tramite dell'avviso di classamento, della verifica della bontà delle ragioni oggetto di tale pretesa.

Alla luce del dato così evidenziato, va ravvisata sostanzialmente corretta, pur se esternata in termini non lucidissimi, l'asserzione contenuta nella motivazione della sentenza impugnata secondo la quale la **"stima diretta costituisce esercizio di discrezionalità tecnica" cui il contribuente può utilmente contrapporre "una attività di estimazione"**.

**E)** - Corollario delle osservazioni fin qui sviluppate è che va esclusa la riscontrabilità nella sentenza impugnata degli errori di diritto denunciati con il primo mezzo di gravame.

**F)** - La commissione tributaria regionale risulta aver

vagliato, e riscontrato sussistente, l'attendibilità concreta della "stima diretta" in argomento, avendo posto in risalto, nella motivazione della sentenza impugnata, che, "come chiaramente spiegato dall'Ufficio Tecnico Erariale", essa va ravvisata correlata "ai valori di mercato rilevanti per il biennio 1988/89" (dovendosi rilevare, sul punto, che la declaratoria considerata non appare specificamente contestata nel ricorso).

È inconsistente, pertanto, l'assunto, prospettato nel terzo motivo di ricorso, secondo il quale il giudice anzidetto, violando il dettato dell'art. 2697, comma 1, cod. civ., avrebbe dichiarato fondata la pretesa impositiva coltivata dalla p.a. odierna controricorrente in assenza di prove suscettibili di dimostrare la bontà delle ragioni con essa fatte valere.

**G)** - Le deduzioni, di cui al secondo mezzo di ricorso, della ravvisabilità nella sentenza impugnata di vizi della motivazione da rapportarsi ad, asserita, inadeguata ed incongrua valutazione di prove offerte dai ricorrenti per contrastare l'avversa pretesa impositiva, nella realtà, avuto riguardo al loro tenore sostanziale, si rivelano intese a mettere in discussione, non già la sufficienza e la non contraddittorietà dell'*iter* argomentativo attraverso il quale il giudice del merito è pervenuto alla pronuncia censurata ma, l'apprezzamento della valenza concreta del materiale istruttorio compiuto da quel giudice nell'esercizio di compito a lui riservato in esclusiva, e, perciò, si risolvono in prospettazione di *quaestio facti* da avere per sollevata *inutiliter* in sede di legittimità.

Conclusivamente, il ricorso, siccome sorretto da motivi da ritenere tutti immeritevoli di ingresso, deve essere rigettato.

Nella ravvisata sussistenza di giusti motivi, le spese vengono compensate fra le parti.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.