



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 15, riunita in udienza il 16/06/2023 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

MAININI ELISABETTA, Presidente
FARANDA PIETRO VINCENZO, Relatore
ALBERTINI BRUNA, Giudice

in data 16/06/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 717/2023 depositato il 15/02/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

A. [REDACTED]
C. [REDACTED]

Rappresentato da [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

contro

Ag. entrate Ufficio Provinciale Di Milano-Territorio

elettivamente domiciliato presso up_milano@pce.agenziaterritorio.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTI RELATIVI OPERAZIONI CATASTALI n. 2022MI0306813 CATASTO-RENDITA CATASTALE

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tempestivo ricorso a questa Corte di Giustizia, la parte in epigrafe ha impugnato un avviso di accertamento catastale relativo ad un'unità immobiliare sita in Milano, catastalmente identificata al Foglio 390, Particella 12, sub. 753, ed appartenente alla categoria catastale D8, accertamento con il quale l'Ufficio ha rettificato la rendita catastale rettificata in sede di Doc. Fa., presentato ai sensi dell'art. 1, commi 21 e 22 della Legge n. 208/2015, ridotta in tale sede da € 166.756,00 ad € 141.596,40, riportandola alla misura originaria.

Parte ricorrente impugna l'avviso sostenendone la illegittimità per i motivi di seguito riassunti.

In via preliminare eccepisce l'illegittimità dell'atto impugnato per carenza di giuridica motivazione rilevando che l'Ufficio non ha chiarito quale fosse l'iter logico- giuridico seguito affinché si potesse ritenere la "rendita proposta non congrua" e, come tale, oggetto di revisione.

Precisa la società ricorrente, con riferimento al criterio del "riferimento a valori unitari di immobili simili in zona, aventi stesse caratteristiche, anche attraverso consolidati proutuari di settore" che i comparabili non sono stati indicati e, con riferimento al ripristino dei valori indicati "in atti dichiarata con Docfa prodotto dalla parte protocollo n. MI0762266/2009 validato da questo Ufficio il 21/03/2011, in atti dal 20/04/2011", rileva la contraddittorietà della motivazione dell'Avviso nel quale, dapprima si afferma che la nuova stima catastale è operata sulla base dei già citati "valori unitari di immobili simili in zona, aventi stesse caratteristiche, anche attraverso consolidati proutuari di settore", salvo poi affermare che la rendita catastale accertata è il frutto di un mero ripristino dei valori indicati "in atti dichiarata con Docfa prodotto dalla parte protocollo n. MI0762266/2009 validato da questo Ufficio il 21/03/2011, in atti dal 20/04/2011".

Eccepisce ancora l'erroneo utilizzo del criterio comparativo ai fini della determinazione della rendita catastale dell'Unità immobiliare in esame, in violazione dell'art. 10 del Regio Decreto 13.4.1939, n. 652, conv. con Legge 11.08.1939, n. 1249, come sostituito dall'art. 2 del D.Lgs. 8.4.1948, n. 514; dell'art. 30 DPR 1.12.1949, n. 1142 e dell'art. 37 del DPR 22.12.1986, n. 917.

Evidenzia parte ricorrente che la normativa specialistica in tema di catasto, prevede che la rendita degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, deve essere effettuata necessariamente tramite stima diretta e non, invece tramite l'uso del criterio comparativo con conseguente nullità dell'avviso di accertamento fondato su un criterio non consentito dalla legge. Rileva ancora sul punto che la stima dei fabbricati a destinazione speciale (i.e. categorie catastali D ed E), dovendo essere effettuata tramite stima diretta, non può prevedere l'attivazione di una procedura di comparazione con altri immobili "similari", in considerazione delle loro peculiarità.

Precisa che l'unità in oggetto è adibita ad attività commerciale classata nella categoria D/8, che per definizione è un immobile costruito o adattato per specifica attività commerciale e non suscettibile di altra destinazione se non con una radicale trasformazione, che può essere dotato di impianti specifici per l'attività e/o impianti strutturalmente connessi e che la norma non prevede la rideterminazione della rendita unicamente in presenza, nella stima dell'originario accatastamento, di un'esplicita individuazione della natura e del valore di eventuali componenti impiantistiche funzionali allo specifico processo produttivo. Rileva anzi che è la stessa normativa a dare la facoltà ai proprietari di immobili di categoria speciale "D" di presentare una specifica tipologia di variazione atta a scorporare la valutazione e/o l'incidenza della dotazione impiantistica funzionale al processo produttivo, variazione che prevede esclusivamente, mediante procedura DO.C.FA. e con l'inserimento della specifica causale "Dichiarazione di variazione presentata ai sensi dell'art. 1, comma 22, Legge. n. 208/2015", la ripresentazione della planimetria catastale e la proposta della nuova rendita "in

diminuzione”, escludendo altre contestuali causali di variazioni.

Contesta la tesi dell'ufficio che sembra equiparare gli impianti “ordinari” agli impianti “strutturalmente connessi” e affermare che, come gli impianti “ordinari”, anche quelli “strutturalmente connessi” non sarebbero scorporabili, atteso che l'art. 1, comma 21 della Legge n. 208/2015 è ben chiaro su questo aspetto, laddove afferma che gli impianti strutturalmente connessi si possono scorporare nei limiti del loro sovradimensionamento, quindi oltre l'ordinarietà ed è proprio ciò che è stato fatto nella DOCFA in questione, poiché l'unità immobiliare in esame è di categoria “speciale” D/8 e ha impianti decisamente sovradimensionati rispetto ad un'unità ordinaria, proprio perché funzionali e necessari a questo immobile ed il cui riutilizzo per un'altra tipologia di destinazione dell'immobile sarebbe impensabile.

Precisa ancora che l'Unità immobiliare in oggetto fin dal 2013 è stata stimata come fabbricato speciale nelle modalità a quel tempo in vigore che prevedevano, tra le varie componenti da comprendere, anche gli impianti. Il fatto che la stima dei fabbricati speciali prima della pubblicazione della Legge n. 208/2015 prevedesse tra le varie componenti da comprendere anche gli impianti è testimoniato anche dalla Circolare n. 2E/2016, la quale riporta testualmente che “L'innovazione introdotta dall'Art 1 comma 21 della Legge (n. 208/2015), determina un diverso riferimento estimativo tra le unità immobiliari già iscritte in catasto, per le quali la rendita catastale è stata determinata tenendo ‘conto di tutti gli impianti che caratterizzano la destinazione...., senza i quali la struttura perderebbe le caratteristiche che contribuiscono a definirne la specifica destinazione d'uso e che, al tempo stesso, siano caratterizzati da specifici requisiti di immobiliarietà, a prescindere dal sistema di connessione utilizzato per il collegamento alla struttura...’ “ (cfr. paragrafo 2.1. della Circolare n. 2 del 2016). Solo con l'avvento della norma utilizzata il legislatore ha precisato quale di questa componente possa essere scorporata; con riferimento a quella strutturalmente connessa solo riducendo alcune valutazioni unitarie si può valutarne l'incidenza oltre l'ordinarietà: questo perché mai prima del 2016 o solo in rarissimi casi, venivano stimati gli impianti strutturalmente connessi, tantomeno il loro sovradimensionamento, a quei tempi non richiesto ai fini della stima.

Rileva ancora che l'interpretazione dell'Ufficio sembrerebbe imitare la possibilità di rettifica ai soli immobili a destinazione produttiva (D/1, ossia opifici), mentre il testo cita testualmente tutti gli immobili di categoria D ed E (speciali e particolari), i cui valori catastali (antecedentemente all'entrata in vigore della legge n. 208/2015) dovevano contenere l'incidenza degli impianti e della dotazione impiantistica funzionale e necessaria “al processo produttivo” di talché, prosegue parte ricorrente, sostenere che la mancata indicazione degli impianti e della dotazione impiantistica funzionale e necessaria “al processo produttivo” nell'originario classamento equivalga alla loro assenza, sarebbe contrario al contesto normativo antecedente l'entrata in vigore della Legge n. 208/2015.

Ribadisce quindi l'infondatezza di tutte le argomentazioni citate dall'Ufficio per la tipologia specifica dell'Unità immobiliare oggetto della variazione: si tratta di un fabbricato a destinazione speciale di cui alla categoria D/8 che deve contenere in fase di stima e/o accertamento, oltre alle valutazioni unitarie del fabbricato anche, tra le altre, le componenti impiantistiche in dotazione, che concorrono alla determinazione del valore catastale. Né può rilevare il fatto che la componente impiantistica sia individuata in modo non specifico, essendo stata ricompresa nella variazione precedente e relativa validazione dell'Ufficio (i.e. variazione del 2017), nei valori catastali. Richiama parte ricorrente giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale nella quale si conferma che un immobile di categoria speciale non possa essere stimato senza che sia tenuta in considerazione la dotazione impiantistica e rileva che quanto previsto dai commi 21-24 dell'art. 1, della Legge n. 208/2015 e dalle successive circolari, non impedisce la possibilità di scorporo impiantistico nei casi in cui detta componente non sia stata specificatamente indicata nei DO.C.FA. precedenti. Richiama ancora la Circolare n. 6 del 2012, emessa dall'Agenzia del Territorio che ha inserito tra le componenti valutative il costo degli impianti fissi, valutati a nuovo: non è quindi corretto sostenere che le valutazioni degli immobili di categoria “Speciale” fino alla data del 31.12.2015 potessero escludere gli impianti.

Con i commi 21 e 22 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, è stata introdotta una agevolazione diretta a tutti i possessori di immobili di categoria speciale, di determinare un diverso riferimento estimativo tra le unità immobiliari già iscritte in catasto, per le quali la rendita catastale è stata determinata tenendo “conto di tutti gli impianti che caratterizzano la destinazione...., senza i quali la struttura perderebbe le caratteristiche che contribuiscono a definirne la specifica destinazione d'uso e che, al tempo stesso, siano caratterizzati da specifici requisiti di immobiliarietà. Pertanto, la precedente rendita (o una rendita anche successiva al

1.01.2016 ma esattamente identica a quella agli atti precedenti a tale data) non può prescindere dalla dotazione impiantistica, in quanto determinata nel rispetto di una normativa, come indicato dal comma 21, che non la poteva escludere, tantomeno prevederle lo scorporo.

Ribadisce ancora parte ricorrente che sostenere che gli impianti possano essere scorporati solo se specificatamente indicati nella precedente stima costituirebbe una discriminante illegittima in quanto non consentirebbe, contrariamente ad una norma legislativa che lo prevede, di poter scorporare la valutazione degli impianti da un valore catastale che li deve contenere.

Di fronte a tali considerazioni, le variazioni presentate ai sensi dell'art. 1, comma 22, della Legge 208/2015, interpretavano correttamente sia le disposizioni della norma, sia la successiva Circolare, andando ad individuare le componenti impiantistiche sovradimensionate e già comprese nelle valutazioni unitarie delle costruzioni.

Rileva ancora parte ricorrente che l'Ufficio, rettificando la rendita proposta, ha agito contrariamente ad un precedente caso proposto alla sua attenzione, nonché rispetto tutti i precedenti casi analoghi validati da altri Uffici Provinciali in cui sono state presentate variazioni catastali, applicando la medesima casistica prevista dalla Legge n. 208/2015, per unità simili o unità di categoria rientrante tra quelle del gruppo "D", e per le quali ha sempre validato la rendita a fronte delle medesime motivazioni qui esposte e sempre sostenute. Evidenzia che la stessa Direzione di Milano ha recentemente validato una variazione di rendita per scorporo impiantistico per un immobile di categoria D/7, costituito da destinazioni quali direzione tecnica ed amministrativa, archivi e laboratori. Anche in questo caso nell'accertamento condotto dal competente ufficio, non erano stati valorizzati gli impianti e la dotazione impiantistica, in quanto evidentemente già compresi nelle valutazioni unitarie confermandosi così che, in tema di classamento, il valore dei fabbricati "speciali", contrariamente a quelli di categoria "ordinaria", "...risulta dalla sommatoria di più fattori..." (Cassazione civile sez. VI, 6/03/2017 n. 5600).

Rileva ancora, a sostegno della riduzione di stima effettuata per l'immobile oggetto di accertamento, che la dotazione impiantistica ha un'incidenza sul costo di produzione (valore catastale) del 20% circa, che risulta superiore all'incidenza scorporata con la variazione proposta ed oggetto di accertamento pari al 15% circa. Conclude parte ricorrente chiedendo l'accoglimento del ricorso e l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria delle spese di lite.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate la quale ha contestato le avverse deduzioni ha ribadito la piena legittimità dell'atto impugnato. Con riferimento alle eccezioni preliminari, sottolinea la infondatezza dell'eccezione di carenza di motivazione, in considerazione delle peculiarità e della natura fortemente partecipativa della procedura DoC.Fa. e rileva che si è di fronte alla valutazione di una dichiarazione di parte avente per oggetto un bene immobile e non della contestazione di elementi non dichiarati e "scoperti" dall'Ufficio, per cui non vi è onere della prova a carico di quest'ultimo. Segnala altresì che la Suprema Corte ha ritenuto "correttamente esplicitata" la motivazione dell'atto attraverso la mera indicazione dei dati catastali, consentendo alla parte, mediante il confronto con i dati indicati nel DoC.Fa, la piena comprensione delle motivazioni del provvedimento, mettendola in condizione di tutelarsi.

Evidenzia ancora che trattandosi di un immobile censito in categoria D, l'avviso d'accertamento risulta corredato dalla stima sintetica diretta, nella quale è contenuto l'iter logico-matematico da cui scaturisce la rideterminazione della rendita, relazione contenente tutte le informazioni riguardanti il presupposto dell'accertamento (il protocollo del DoCFa accettato), la metodologia estimativa impiegata nel caso in esame e le fonti attraverso le quali sono stati reperiti i valori unitari impiegati per la valutazione, allegata all'atto accertativo che, secondo consolidata giurisprudenza di legittimità costituisce motivazione esaustiva dell'accertamento effettuato dall'Ufficio.

In merito alla eccepita mancanza di elementi in comparazione deduce l'Ufficio che, nel caso in esame, ha correttamente applicato il criterio della stima diretta (nel senso che ha determinato in maniera puntuale la rendita catastale dell'unità immobiliare in oggetto), così come previsto dalle norme catastali per le unità in categoria speciale. In definitiva la stima diretta si applica ogni qual volta, come nel caso in esame, non si faccia riferimento al c.d. sistema delle tariffe e quindi non si effettui il classamento per comparazione con le unità tipo, cosa, quest'ultima, che avviene, invece, per le unità immobiliari di tipo ordinario. Ribadisce ancora una volta che la rettifica effettuata dall'Ufficio ha tenuto conto di entrambe le dichiarazioni DoCFa presentate nel 2021 e, rilevata l'assenza di interventi edilizi, nonché l'assenza dei requisiti per la rideterminazione della rendita ai sensi dell'art. 1, c. 22 L. 208/2015, ha ripristinato la rendita dichiarata dalla stessa Controparte

con DoCFa MI0762266/2009, dunque necessariamente a conoscenza della stessa, e divenuta definitiva a seguito di validazione da parte dell'Ufficio nel 2011. Tutto ciò è perfettamente esplicitato nelle note d'accertamento, talché va necessariamente rigettata ogni eccezione relativa a presunta carente motivazione. Con riferimento all'eccepito erroneo utilizzo del criterio comparativo, evidenzia la infondatezza della eccezione tenuto conto che l'Ufficio ha operato secondo il criterio della stima diretta, utilizzando i medesimi criteri utilizzati dal tecnico di parte privata, tanto da avere confermato la rendita già dichiarata.

Con riferimento al merito della rettifica, ribadisce l'Ufficio la correttezza del proprio operato che ha comportato il ripristino della rendita precedentemente validata dall'Ufficio nel 2019, a sua volta in linea con quella del 2009 pure validata nel 2011, in quanto non si sono ravvisati i presupposti dell'applicabilità dell'art. 1, comma 22, L.N. 208/15, in considerazione dell'assenza, nell'immobile, di elementi impiantistici che, alla luce delle previsioni normative contenute nell'art. 1 c. 21 della L. n. 208/2015, non contribuiscono più alla determinazione della rendita delle unità immobiliari. Precisa l'Ufficio che, nel caso di immobili già censiti come quello in esame, l'intento della norma è quello di consentire lo scorporo del valore delle sole componenti funzionali allo specifico processo produttivo rispetto al valore complessivo dell'unità immobiliare, così come risulta dalla stima diretta effettuata al momento dell'originario censimento catastale. Pertanto, le proposte di diminuzione della rendita riconducibili a elementi diversi da quelli di cui al comma 21 (ad esempio al valore delle componenti edilizie, dell'impiantistica ordinaria o dell'area edificabile) esulano dall'ambito di applicazione della norma stessa, di talché nessuna revisione del classamento è stata effettuata nel caso in esame, posto che l'immobile non ha subito variazioni edilizie rispetto alla configurazione precedente.

Osserva in primo luogo l'Ufficio che per le dichiarazioni rese ai sensi dell'art.1 comma 22 L. 208/2015 devono essere verificate la non alterazione, rispetto allo stadio precedente, della planimetria e della categoria catastale, e la riduzione della rendita. La verifica di queste circostanze in fase d'accettazione della dichiarazione DoCFa attesta esclusivamente la regolarità della domanda, non la sua legittimità e correttezza, il cui giudizio è invece sempre demandato al personale di controllo rendite DoCFa.

Precisa che l'intento della L. 208/2015, nel caso degli immobili già censiti, è quello di consentire lo scorporo del valore delle sole componenti funzionali allo specifico processo produttivo (e solo se presenti) rispetto al valore complessivo dell'unità immobiliare, così come risulta dalla stima diretta effettuata al momento dell'originario censimento catastale e che, come esposto nella circolare 2E/2016 le suddette componenti non comprendono gli impianti ordinari (ad es. gli impianti elettrici, idrico-sanitari, citofonici, di trasmissione dati, di areazione, di climatizzazione e condizionamento, di antincendio, di irrigazione, gli ascensori, i montacarichi, le scale, le rampe, i tappeti mobili, etc...), questi ultimi infatti rientrano nella categoria degli "elementi strutturalmente connessi alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento" (cfr. L. 208/2015 art. 1 c. 21 primo periodo). Essi risultano caratterizzati da un'utilità trasversale ed indipendentemente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare, conferiscono all'immobile una maggiore fruibilità, apprezzabile da una generalità di utilizzatori e, come tali, sono ordinariamente influenti rispetto alla quantificazione del reddito potenzialmente ritraibile dalla locazione dell'immobile, ossia della relativa rendita catastale. Pertanto, le proposte in diminuzione della rendita, riconducibili a elementi diversi da quelli di cui al comma 21 ultimo periodo, ad esempio al valore delle componenti edilizie, dell'impiantistica ordinaria o dell'area edificabile contrastano con i criteri estimativi stabiliti dalla norma stessa. Al fine di consentire lo scorporo, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha predisposto una specifica tipologia di dichiarazione DoCFa, il cui oggetto non riguarda variazioni materiali nello stato dell'unità immobiliare, precedentemente accertato; pertanto la stima diretta effettuata al momento dell'originario censimento catastale fornisce una descrizione del tutto attuale dello stato dell'unità immobiliare e delle sue componenti costitutive e quindi del relativo valore. Tale stima non può che costituire la base di partenza per la valutazione dell'eventuale scorporo. La rideterminazione della rendita ex c. 22 della Legge n. 208/2015 può avvenire solo se nella stima dell'originario accertamento è presente l'esplicita individuazione della natura e del valore di eventuali componenti impiantistiche funzionali allo specifico processo produttivo. Infatti, la rendita già accertata può essere rideterminata soltanto se sussistono i seguenti presupposti: nell'unità immobiliare siano presenti elementi di cui al comma 21 ultimo periodo della Legge n. 208/2015 e cioè: "macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo" (da non confondere con l'impiantistica ordinaria fruibile da una pluralità di potenziali utilizzatori dell'unità immobiliare); detti elementi siano stati esplicitamente e correttamente considerati ai fini della determinazione della rendita catastale originaria e il relativo valore sia rilevabile nella stima diretta con cui

detta rendita è stata, a suo tempo, valutata. In mancanza di tali presupposti, l'Ufficio non può che rilevare il contrasto della proposta di rideterminazione della rendita con i criteri stabiliti dal comma 21 della L. n. 208/2015 e riconfermare quella originariamente attribuita all'unità immobiliare, come correttamente compiuto dall'Ufficio.

Nel caso di specie, prosegue l'Ufficio, non sussistono i presupposti per la detrazione del valore delle componenti impiantistiche, poiché nessun elemento appartenente alla tipologia dei "macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo", ammesso e non concesso che sia effettivamente presente nell'unità immobiliare, cosa improbabile dato che trattasi di un negozio d'abbigliamento, è stato preso in considerazione nella stima della rendita catastale agli atti. La dichiarazione DoCFa del 2009 validata nel 2011 non contiene l'individuazione di quali sarebbero gli elementi scorporabili, quali la loro qualità e il loro valore. L'unità in questione è infatti un negozio d'abbigliamento con doppio accesso, che conta 2 piani fuori terra (piano terra e soppalco) e ben 3 piani interrati, dotato di quegli elementi ordinari che conferiscono all'immobile una maggiore fruibilità, apprezzabile da una generalità di utilizzatori, e che pertanto devono essere considerati ai fini della determinazione catastale e non sono suscettibili di essere scorporati. Parte ricorrente propone poi lo scorporo di elementi che, comunque, non erano stati esplicitamente considerati ai fini della determinazione della rendita catastale originaria del 2009/2011 e i cui valori non sono quindi rilevabili nella stima diretta con cui detta rendita era stata, a suo tempo, valutata e da cui emerge che uniche componenti impiantistiche presenti fossero quelle ordinarie.

Richiama l'Ufficio pronunce di questa Corte, favorevoli all'Ufficio, alcune divenute definitive, in secondo grado, in merito a casi esattamente analoghi a quello del presente reclamo, confermando la non applicabilità di quanto previsto dall'art. 1, comma 22 della L.208/2015. Si riporta il caso della recentissima sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia (ex CTR) n. 5081/04/2022, depositata in data 16/12/2022.

Contesta poi l'Ufficio le affermazioni della ricorrente in ordine alla possibilità di rideterminare la rendita delle unità in categoria speciale ai sensi dell'art. 1, c. 22 L.208/2015, ritenendo scontato un sovradimensionamento delle componenti impiantistiche anche per unità a destinazioni commerciali come quella in oggetto, perché "diversamente l'unità sarebbe da annoverare tra quelle a destinazione 'ordinaria' e non a destinazione 'speciale'". Ritiene che ciò non sia corretto perché lascia intendere che l'inserimento di un'unità immobiliare in una categoria speciale o particolare in luogo di un'ordinaria, dipenda esclusivamente dalla dotazione impiantistica: al fine di pervenire ad un corretto classamento delle unità immobiliari è rilevante richiamare l'attenzione sul significato che il legislatore, ha attribuito rispettivamente alle locuzioni "categoria speciale o particolare" e "categoria ordinaria" che, nell'ambito dei procedimenti di stima massivi, come quello catastale, dovendosi intendere l'aggettivo "ordinario" nel senso di "normale", "frequente", "diffuso", cioè quando una determinata tipologia di unità immobiliari è diffusa in una certa zona censuaria, talché è possibile definire un campione significativo di unità di riferimento e confronto, relativamente alle quali effettuare la stima per comparazione dell'intero segmento funzionale analizzato, attraverso il cosiddetto sistema catastale per classi e tariffe. Di contro, gli aggettivi "speciale" e "particolare" hanno un significato, per certi versi, opposto a quello di "ordinario" e qualificano immobili "costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale, e non suscettibili di una destinazione diversa senza radicali trasformazioni", nonché "immobili, che per la singolarità delle loro caratteristiche, non sono raggruppabili in classi" omogenee. La fonte giuridica dei criteri da adottare per la qualificazione catastale degli immobili, cioè per l'attribuzione della corretta categoria catastale, è contenuta nell'art. 6 c. 1 del D.P.R. n. 1142/1949 recante il Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, laddove è prescritto che "la qualificazione consiste nel distinguere per ciascuna zona censuaria, con riferimento alle unità immobiliari urbane in essa esistenti, le loro varie categorie ossia le specie essenzialmente differenti per le caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari stesse". Ciò significa che una stessa unità immobiliare, a seconda che sia localizzata in una certa zona censuaria o un'altra, potrà essere censita in categoria ordinaria o speciale a seconda che in quella specifica zona sia possibile rinvenire un certo campione di unità comparabili, e dunque indipendentemente dalla sua dotazione impiantistica.

Non è quindi condivisibile l'affermazione "l'unità immobiliare in esame è di categoria "speciale" D/8 e infatti ha impianti decisamente sovradimensionati rispetto ad un'unità ordinaria": infatti, una comparazione va sempre fatta tra unità simili e dunque, nel caso specifico, sarebbe stato corretto verificare se, a parità dimensionale con altre attività commerciali in categoria D/8 gli impianti ordinari elencati da Controparte e

presenti nell'unità non contribuiscano semplicemente all'ordinario apprezzamento per quella categoria catastale.

Rileva l'Ufficio che la stessa elencazione degli impianti fatta dalla ricorrente, i cui costi non sono documentati, sono impianti non ricompresi tra quelli considerati nell'art. 1, c. 21 L. 208/2015, e in ogni caso neppure esplicitamente computati nella precedente stima.

Ritiene l'Ufficio che l'unità immobiliare in esame presenta esclusivamente impianti ordinari la cui presenza e il cui dimensionamento sono coerenti con le dimensioni e l'ordinaria fruibilità dell'unità e dello svolgimento delle attività ivi svolte.

Contesta, ritenendoli decontestualizzati, i contenuti dei richiami agli stralci di comunicazione relativi a richieste di accesso agli atti presso le DP di Bologna e Reggio Emilia nonché gli altri richiami contenuti nel ricorso, avendo riguardo nella quasi totalità ad unità immobiliari fuori provincia o fuori regione, nulla potendosi dire in merito alle ragioni addotte dai singoli Uffici, i quali potrebbero semplicemente aver ritenuto corretta la revisione delle rendite in virtù di un'errata precedente validazione in eccesso.

Ribadisce la correttezza della valutazione attribuita con l'atto impugnato, anche ad esito della valutazione comparativa con altre unità e conclude chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria delle spese.

Parte ricorrente ha poi depositato una memoria nella quale ha ribadito le argomentazioni già esposte ed ha contestato nel dettaglio le deduzioni dell'Ufficio. Con riferimento a quanto osservato dall'Ufficio in ordine al vizio di motivazione, richiama la pronuncia resa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Reggio Emilia che ha accolto il denunciato vizio di motivazione statuendo che "l'Agenzia, nello specifico, si limita ad affermare, genericamente, in sede di motivazione dell'atto impugnato che "le motivazioni allegate dal tecnico a giustificazione dello scorporo delle componenti impiantistiche che risulterebbero sovrastimate non sono supportate da elementi oggettivi documentati."; affermazione contraddetta dalla relazione del tecnico, in atti, e già posta a base della proposta variazione DOFCA, con cui viene, analiticamente, illustrata la procedura tecnica seguita nello scorporo e la quantificazione, in assoluto e percentuale, del valore del sovradimensionamento/impianto specifico e degli effetti sulla stima della rendita; l'Agenzia anche in sede processuale non deduce quali sarebbero gli elementi oggettivi carenti; insomma non spiega in cosa consisterebbe l'erroneità tecnica della procedura seguita e, conseguentemente, l'erroneità dei risultati raggiunti; insomma, e per concludere, il comportamento processuale dell'Agenzia non appare rispettoso del disposto del comma 5 bis, art. 7 del rito...". Nella pronuncia in esame, dunque, il Giudice di Prime Cure ha innanzitutto annullato l'avviso di accertamento per difetto di motivazione. Inoltre, ha evidentemente riconosciuto come tale difetto di motivazione abbia comportato anche una violazione dell'onere della prova spettante a carico dell'Ufficio in base all'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992, disposizione recentemente introdotta ad opera della riforma del processo tributario di cui alla Legge n. 130 del 2022. Sennonché, ciò non è avvenuto nella fattispecie qui in esame, in quanto l'Ufficio non ha dimostrato, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni poste a sostegno della rettifica della rendita catastale proposta con il DOCFA del 2021, riproponendo di fatto la precedente rendita in atti con validazione del DOCFA del 2009.

Ribadisce che gli elementi impiantistici strutturalmente connessi sono sussistenti, essenziali e funzionali rispetto alla specifica attività svolta e segnala che la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Reggio Emilia con la n. 107/2023 del 23 maggio 2023, si è pronunciata a favore del contribuente in relazione ad una fattispecie del tutto assimilabile a quella in esame, riguardante una società appartenente al medesimo gruppo, valorizzando, tra le altre cose, la perizia prodotta dal tecnico "a giustificazione dello scorporo delle componenti impiantistiche che risulterebbero sovrastimate". Precisa che, mediante il DOCFA di cui è giudizio, la Società ha ridotto il valore catastale della componente impiantistica afferente agli "elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità" eliminando, in conformità all'interpretazione fornita dalla Circolare 2E/2016, la componente relativa al sovradimensionamento dell'impiantistica così come accertata da una perizia, per esempio con riferimento all'impianto antincendio progettato proprio in considerazione del "notevole carico di incendio dovuto alla elevata quantità di tessuti stoccati all'interno". La peculiarità di tali impianti comporta dunque che i medesimi non possano rispondere alle "ordinarie esigenze di una pluralità di eventuali utilizzatori" (cfr. Circolare 2E/2016) ma soltanto all'attività di vendita di capi di abbigliamento e accessori effettivamente svolta.

Rileva ancora parte ricorrente che lo scorporo degli impianti relativi al sovradimensionamento sia stato stimato, in fase di presentazione DOCFA, in conformità al principio di prudenza, seppure valutando puntualmente l'effettiva specificità degli stessi, tanto che la riduzione della stima catastale effettuata sia pari

a circa il 15%, a fronte di un'incidenza stimata del 19%.

Ha contestato poi l'ulteriore contenuto dell'avversa costituzione ed ha concluso reiterando le conclusioni già formulate.

L'ufficio ha poi depositato brevi repliche e note conclusionali ad integrazione di quanto illustrato in sede di controdeduzioni al ricorso depositate, contestando quanto indicato nei documenti di Controparte depositati il 24/05/2023, ribadendone la inconferenza rispetto al caso di cui è ricorso.

Richiamate tutte le argomentazioni già esposte, ha citato da ultimo un'ordinanza della Corte di Cassazione (19763/2022) è intervenuta in merito alla corretta applicazione dell'art. 1, comma 21 L. 208/2015 stabilendo che "La scelta legislativa è stata orientata a sottrarre dal carico impositivo il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura ed energia, indipendentemente dalla natura strumentale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto". Nel caso in oggetto la normativa richiamata è inapplicabile trattandosi di unità a destinazione commerciale D/8 (negoziato d'abbigliamento), specifico processo produttivo non configurabile nella fattispecie e segnala che, in senso conforme, in casi del tutto analoghi si è pronunciata la Corte adita con sentenze confermate in secondo grado.

Ha quindi reiterato le proprie conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio, letti gli atti ed esaminati i documenti di causa, rileva preliminarmente con riferimento alla eccezione di carenza di giuridica motivazione che in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del D.L. 16/1993, convertito in l. n. 75/1993 e dal D.M. 701/1994 (cd. procedura DOCFA), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento può ritenersi soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà 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. Nel caso di specie l'Ufficio ha disatteso la rendita proposta dalla contribuente non ritenendo legittimo lo scorporo del valore della componente impiantistica funzionale al processo produttivo, in quanto non presenti nella precedente dichiarazione Docfa e, pertanto, la motivazione dell'atto può ritenersi sufficiente e legittima.

Del pari infondata deve ritenersi l'eccezione di contraddittorietà della motivazione, tenuto conto che all'atto impugnato è stata allegata la relazione di stima che, per giurisprudenza costante, ha una funzione integrativa della motivazione, completandola sotto ogni aspetto e consentendo il pieno esercizio del diritto di difesa.

Quanto al merito della rettifica, osserva preliminarmente il Collegio

- che l'unità immobiliare oggetto della controversia è un esercizio commerciale di vendita di capi di abbigliamento, accatastato in categoria D8, categoria in cui sono inclusi i fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di una attività commerciale suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni;

- che l'attribuzione della categoria D8 trova fonte giuridica nell'art. 6 c. 1 del D.P.R. n. 1142/1949, in forza del quale "la qualificazione consiste nel distinguere per ciascuna zona censuaria, con riferimento alle unità immobiliari urbane in essa esistenti, le loro varie categorie ossia le specie essenzialmente differenti per le caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari stesse". Dunque ciò che rileva è la ubicazione in una determinata zona censuaria e la presenza, in tale zona di un certo campione di unità comparabili, e non avendo rilevanza alcuna, a tali fini, la sua dotazione impiantistica;

- che l'articolo 1, comma 21, della legge 208/2015 stabilisce che: "a decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo";

- che la Suprema Corte, nella ordinanza 19763/2022 ha affermato che “La scelta legislativa è stata orientata a sottrarre dal carico impositivo il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura ed energia, indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che sia o meno infisso al suolo. Occorre ancora aggiungere che la stessa Agenzia delle Entrate (con la Circolare 10 febbraio 2016, n. 2/E), ha indicato i nuovi criteri di individuazione dell'oggetto della stima diretta relativamente agli immobili a destinazione speciale e particolare alla luce delle previsioni della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, precisando che "le componenti costituenti l'unità immobiliare urbana possono essere sostanzialmente distinte, in funzione della rilevanza nella stima catastale, nelle seguenti quattro categorie: 1) il suolo; 2) le costruzioni; 3) gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità; 4) le componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo". In considerazione di tutto quanto sopra, ritiene il Collegio di aderire alla lettura della norma data dalla Suprema Corte sia nell'ordinanza del 2022 che in altri arresti, laddove si è rilevato l'assorbente rilievo della circostanza che gli impianti scorporabili siano quelli funzionali ad uno specifico processo produttivo, a prescindere dal fatto che gli stessi siano o meno infissi stabilmente al suolo, ma richiedendo il loro impiego nel processo produttivo, con il necessario corollario che, nel caso di specie, stante la tipologia di attività esercitata nell'unità immobiliare di cui è ricorso e nonostante il suo inquadramento in categoria D8, non sia configurabile l'esistenza di alcun processo produttivo e dunque non sia legittimo scorporare alcuna parte impiantistica. Ritiene quindi il Collegio che l'avviso di accertamento impugnato sia legittimo e vada confermato. Quanto alle spese di lite, in considerazione della complessità interpretativa della normativa sottesa alla questione dedotta in ricorso, il Collegio ne ritiene equa la compensazione integrale tra le parti.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia rigetta il ricorso e compensa le spese di lite tra le parti