

**CTP Udine, Sez. 1, 13 dicembre 2021, n.88/2022 (dep. 5 aprile 2022), Pres. Drigani, Est. Fiorentin**

**1.** Con ricorso che ha prodotto anche gli effetti di un reclamo ai sensi dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n.546/1992, notificato in data 06/07/2020 e iscritto al R.G.R. n.346/20, il contribuente Z.A., *ut supra* rappresentato e difeso, ha impugnato innanzi all'intestata Commissione Tributaria Provinciale l'avviso di accertamento catastale n.2020UD0021991 emesso dalla Direzione Provinciale di Udine il 28.02.2020 e notificato l'11.03.2020, relativo all'unità immobiliare censita in Comune di Udine, al Foglio 30, Particella 300, Subalterno 42.

**2.** Il ricorrente rappresenta che, ad ultimazione lavori di realizzazione dell'immobile *de quo*, la società costruttrice XXX S.r.l. ha provveduto ad un accatastamento il 14.04.2010, utilizzando la procedura DOCFA ed inserendo l'unità immobiliare - come da classamento automatico - in categoria A/2, classe 3<sup>^</sup>, 9 vani, rendita Euro 1.092,31. Con atto di accertamento n. UD0078954/2011 del 16.02.2011 l'Agenzia del Territorio comunicava all'impresa la variazione n. 30016.1/2011 del 11.02.2011 con la quale si provvedeva a variare il detto classamento, mantenendo la categoria A/2, ma aumentando la classe a 4<sup>^</sup>, vani 9 e rendita Euro 1.254,99. Successivamente, in data 06.07.2016, con prot. UD0092248, la XXX S.r.l. ha provveduto a comunicare a una variazione catastale, per "*diversa distribuzione degli spazi interni*", mantenendo il classamento come precedentemente variato dall'Agenzia del Territorio. Tale variazione non è stata rettificata entro 12 mesi (6.07.2017 prot. n. UD000090121). Decorso anche in questo caso il termine di 12 mesi previsto dall'art. 1, comma 3, del D.M. 701/94, nella cronistoria della particella venne inserita, in maniera automatica, l'annotazione: "*classamento e rendita non rettificati entro dodici mesi dalla data di iscrizione in atti della dichiarazione*" (atto n. UD000090121 del 2017). Con l'atto impugnato oggetto dell'attuale contenzioso, l'ente impositore, rettificava in autotutela il classamento dell'unità immobiliare *de qua* in: categoria A/1 - classe 3<sub>a</sub> - consistenza 10 vani - rendita catastale € 1.885,07.

**3.** Il contribuente impugna la detta rettifica di classamento esponendo i seguenti motivi di ricorso: illegittimità della procedura di autotutela per inesistenza dell'atto su cui la stessa dichiara di agire; nullità dell'avviso di accertamento per definitività di un precedente avviso di accertamento sul medesimo immobile e per conseguente violazione della tutela del "principio di affidamento" ex art. 10 della l.

212/2000 e artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione; nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione sia in fatto (omissione di sopralluogo) che in diritto: violazione dell'art. 7 della l.212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) e dell'art. 3 della l. 241/1990; nullità dell'atto per violazione del diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale (artt. 5, 6, 7, 10 e 12 della l.212/2000), anche a fronte della mancanza di sopralluogo; invalidità dell'atto per violazione dell'art. 2697 c.c. sull'onere della prova; infondatezza dell'avviso di accertamento relativo al nuovo classamento e alla nuova rendita catastale per erronea attribuzione di categoria e classe catastale, instando, per tali motivi, per l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese e competenze di causa.

**4.** Ritualmente costituitosi, l'Ufficio controdeduceva su tutti i motivi di ricorso, sostenendo, in particolare, la piena legittimità di operare in autotutela anche oltre il termine di 12 mesi, correggendo un proprio atto rivelatosi a posteriori errato ed assumendo che, in rapporto a tale doverosa attività, non si paleserebbero le decadenze temporali e i vizi procedurali *ex adverso* lamentati, neppure con riguardo alla esigenza del contraddittorio preventivo con il contribuente e confermando, nel merito, la correttezza della rettifica catastale operata, alla luce delle caratteristiche costruttive dell'immobile per cui è causa.

**5.** Non essendosi addivenuti a definizione conciliativa della vertenza, essa è stata discussa alla pubblica udienza del 13 dicembre 2021 e, sulle ribadite conclusioni delle parti, trattenuta in decisione.

**6.** Il ricorso è fondato e merita accoglimento per i motivi di seguito indicati.

**7.** Sotto il profilo fattuale, la controversia in disamina muove da circostanze non in contestazione e dunque da ritenersi pacifiche ai fini che qui occupano. Dal punto di vista giuridico, si tratta di valutare la legittimità dell'operato dell'Agenzia delle Entrate di Udine che, dichiarando di agire in autotutela, ha proceduto a rivalutare nel merito l'attribuzione catastale di categoria, classe e rendita di un immobile per il quale il contribuente - successivamente ad una rettifica operata dall'amministrazione nel 2011 - con una mera denuncia di variazione aveva comunicato, nel 2016, una diversa distribuzione degli spazi interni, senza che l'Ufficio, nei 12 mesi successivi - e mai fino alla emissione dell'avviso di accertamento impugnato - obiettasse alcunché.

**8.** A fronte di tale pacifica cornice fattuale, il ricorrente ritiene l'Amministrazione decaduta dal potere/dovere di agire in autotutela, perché la detta facoltà si sarebbe esercitata, per così dire, *sine titulo* (in assenza, cioè, di un precedente classamento in tesi viziato da errore) poiché l'avviso di accertamento impugnato - così argomenta il ricorrente - andrebbe a sostituire in autotutela, come dichiara l'Ufficio nell'atto medesimo, un "*precedente classamento attribuito con accertamento n. UD0090121 del 2017*" che, tuttavia, altro non è che l'annotazione della mancata rettifica del classamento proposto dal contribuente nel termine di 12 mesi ("*classamento e rendita non rettificati entro dodici mesi dalla data di iscrizione in atti della dichiarazione (D.M. 701/94)*").

L'Ufficio obietta che il termine di 12 mesi ha natura meramente ordinatoria e non vincolante ai fini della legittimità dell'esercizio dell'autotutela.

Deve rilevarsi che, nel caso di specie, il classamento dell'immobile *de quo* è frutto di una rettifica operata dalla parte pubblica nel 2011 che, pur mantenendo la categoria proposta dalla Docfa presentata nel 2010 dall'impresa "Riva Srl", ha elevato la relativa classe. Tale classamento, non è stato rettificato nei 12 mesi dalla presentazione della variazione del 2016, peraltro relativa alla sola distribuzione degli spazi interni dell'immobile in questione.

In altri termini, con l'avviso di accertamento impugnato l'Ufficio pone in discussione - in buona sostanza - la propria scelta autoritativamente operata nel 2011 e tale circostanza risulta evidente dall'esame dell'atto di accertamento medesimo, laddove il profilo della modificata distribuzione interna dei vani è del tutto recessivo a fronte delle motivazioni addotte per la rettifica di classamento operata, che si fonda essenzialmente sulla nuova disamina delle caratteristiche costruttive dell'unità immobiliare. Ne deriva che l'oggetto dell'autotutela esercitata è da rinvenirsi nella rettifica operata dall'amministrazione nel 2011, cioè rispetto ad un atto dell'ente impositore che viene rivalutato e sostituito *re melius perpensa* in esito ad una nuova valutazione.

**9.** Ciò posto, la questione in disamina, assorbente di tutti gli altri profili dedotti, è quella che investe la legittimità dell'operato della Amministrazione sotto il profilo del rispetto del termine indicato nel D.M.701/94 e dell'affidamento consolidatosi in capo al contribuente, nei termini affacciati nel secondo motivo di ricorso, ove si rileva che l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio nel 2011, che attribuiva all'unità immobiliare *de qua* la classe IV ma confermava la categoria catastale A2, ha indotto nel contribuente medesimo il legittimo

affidamento a che l'edificio meritasse la categoria A2, avendo mantenuto nel tempo le medesime caratteristiche costruttive.

Su tale motivo di doglianza, l'Ufficio obietta che l'unità immobiliare *de qua*, con la denuncia di variazione Docfa del 06/07/2016 (protocollo n. UD0092248 e causale: "Diversa Distribuzione Degli Spazi Interni"), ha modificato la distribuzione interna dell'unità, in modo particolare della porzione collocata all'ottavo piano, così che, con tale ultima denuncia di variazione – peraltro oggetto esclusivamente di un controllo formale, effettuato in via "automatica" da parte del sistema di invio telematico delle dichiarazioni Docfa - la situazione di fatto dell'unità immobiliare rispetto all'originario accatastamento è mutata, di tal che la rettifica di classamento effettuata dall'Ufficio deve ritenersi del tutto legittima senza alcuna violazione del "principio di affidamento" richiamato dall'art.10 della l. 212/2000 e artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Orbene, la rettifica contenuta nell'atto impugnato testualmente motiva l'esercizio dell'autotutela con le seguenti ragioni: " nuovo calcolo della consistenza; necessità della rettifica del classamento in base alle caratteristiche della UIU in oggetto e al confronto della stessa con unità simili della stessa zona censuaria; necessità della rettifica della categoria in base alle caratteristiche della UIU che ne determinano la destinazione permanente, affermando inoltre che si è proceduto all'annullamento del precedente classamento "per evidente errore logico o di calcolo".

Nella scheda allegata all'avviso impugnato, inoltre, l'Ufficio procede ad una descrizione comparatistica dell'immobile *de quo* attribuendo la nuova categoria superiore senza mai riferirsi alla intervenuta variazione della disposizione interna dei vani. Quest'ultima è presa in considerazione soltanto nelle ultime righe del prospetto, laddove si rappresenta di avere variato la consistenza avendo rilevato "errori nella determinazione dei vani catastali proposti".

Tale evidenza conferma inequivocabilmente quanto già rilevato, nel senso cioè che l'esercizio dell'autotutela cristallizzata nell'atto impugnato si riferisce non già alla mera variazione presentata nel 2016, quanto piuttosto afferisce ad una radicale rivisitazione del classamento attribuito all'UIU in disamina dalla stessa Amministrazione con la rettifica del 2011.

Ciò acclarato, deve rilevarsi che tale attività amministrativa è stata posta in essere senza il rispetto del termine di dodici mesi indicato dall'art. 1 del D.M.701/94 (ove si stabilisce che la rendita proposta tramite Docfa "*rimane negli atti catastali come «rendita*

*proposta» fino a quando l'ufficio non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, alla determinazione della rendita catastale definitiva”). Affinché tale azione amministrativa non violi il principio iscritto nell’art.10 dello Statuto del Contribuente (dovere di buona fede e collaborazione), intervenendo su una situazione giuridico-fattuale ormai consolidata, perdipiù operando *inaudita parte* e senza preventivo contraddittorio né sopralluogo, occorre che sussista nel caso di specie un rilevante pubblico interesse e che l’azione stessa si eserciti entro un termine ragionevole.*

Tale ultimo requisito, in particolare, trova copertura nel principio generale che può desumersi non soltanto dalla disciplina fiscale che assegna termini decadenziali per l’attività di accertamento per la generalità dei tributi (es. in materia di IMU); ma altresì nella necessaria armonizzazione – affermata anche nella Circolare n.11/2205 dell’Agenzia del Territorio – tra l’istituto dell’autotutela ed i principi contenuti nell’art. 21-nonies della n.241/1990, così come introdotto dall’art. 14 della legge n. 15/2005), rilevandosi, in particolare che: *“Il provvedimento amministrativo illegittimo...può essere annullato dall’ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall’organo che lo ha emanato...”*; e precisandosi inoltre, che il mancato rispetto di tale parametro temporale *“avrà efficacia preclusiva all’esercizio dell’annullamento in autotutela, il decorso di uno spazio temporale tale da avere determinato situazioni ormai consolidate”*.

In tale prospettiva, non assume rilievo dirimente la pur riconosciuta natura ordinatoria del termine contenuto nel D.M. 701/94 (Cass., ord. n. 20823/2017), talché l’amministrazione ben potrebbe procedere alla rettifica delle rendite catastali proposte anche oltre lo spirare di detto termine, non essendo applicabile, nella materia *de qua*, il meccanismo del silenzio-assenso dettato dagli artt. 19 e 20 della legge 7 agosto 1990, n.241. Invero, quanto all’esercizio del potere/dovere di autotutela, la rettifica di classamento in oggetto si palesa ammissibile, in linea di principio, anche decorso il termine di cui al D.M. 701/94, in base alla Circolare n. 189/T del 1996, la quale, tuttavia, afferma che le rendite catastali per le quali sono decorsi i termini di cui all’art. 1, comma 3, del D.M. 701/94 possono essere modificate qualora ricorrano idonee valutazioni di carattere tecnico supportate eventualmente anche da sopralluogo.

**10.** Ciò premesso, il Collegio ritiene di dare continuità, ex art. 118 disp.att. c.p.c., non essendo state addotte in questa sede ragioni per discostarsi, all'orientamento già espresso nella sentenza CTP Udine, n. 171/01/2021, emessa in relazione ad un caso analogo, ed in cui si è così statuito: *"ritenuto infatti che nella fattispecie l'Agenzia ha svolto una azione accertativa basata non tanto sulle evidenze della denuncia di variazione Docfa prot. n. UD 0124642 dd. 12.10.2018, avente la causale di "Diversa Distribuzione degli Spazi Interni" quanto piuttosto sulla "rivisitazione" e correzione dei vani (e dunque della consistenza) indicati nell'originario (e pur erroneo) accatastamento del 23.3.1957, come riproposti (e validati) in occasione della successiva denuncia di variazione prot. n. 501204 del 16.6.1999: operazione questa chiaramente non legittima (essendo intervenuta la relativa decadenza) e comunque non giustificata dalla oggettiva natura delle nuove opere edilizie realizzate dai ricorrenti, che non hanno comportato nessun aumento dei vani presenti nella unità immobiliare de qua; che tale modus operandi verrebbe del resto a ledere il principio della tutela dell'affidamento dettato dall'art. 10, comma secondo, della legge n. 212/2000 (cfr. Cass., sez. 5<sup>^</sup>, 11.5.2021 n. 12372), così come - sotto altro profilo - è stato disatteso, sia in termini cronologici che contenutistici, l'onere motivazionale di fornire adeguato del nuovo riscontro probatorio della coerenza classamento" con quello attribuito ad altre unità immobiliari limitrofe, simili per caratteristiche intrinseche ed estrinseche (tipologia edilizia, schema distributivo, dotazioni impiantistiche, servizi e aree comuni): una corretta comparazione, infatti, non può esaurirsi in mere formule di stile che, come tali, non consentono al contribuente di comprendere le concrete ragioni comparative poste appunto a base dell'accertamento (ex multis, Cass., sez. 5<sup>^</sup>, 23.10.2017 n. 25037)" (CTP Udine, sent. n.171/01/2021 dd.23.07.2021).*

Rileva, precisamente, questa Commissione che, nella fattispecie in disamina, l'Ufficio ha proceduto con l'intento di "perequare" il classamento dell'immobile *de quo* rispetto alle altre unità immobiliari contermini. Ne deriva, in altre parole, che l'esercizio del potere di autotutela si è esercitato non già per correggere errori oggettivamente evidenti e rilevabili (quali, a es., quelli relativi al mero errore tecnico o di calcolo) quanto piuttosto per sostituire ad una originaria valutazione un nuovo estimo fondato su un diverso apprezzamento di natura discrezionale degli elementi giuridico-fattuali già posti alla base del precedente classamento.

Tale operazione, in linea di tesi legittima, è stata – nel caso in disamina - posta in essere a nove anni di distanza dalla rettifica dell'assetto estimale operata dalla stessa Amministrazione nel 2011 ed a quattro anni dalla validazione automatica della variazione proposta nel 2016, ben oltre, cioè, lo spirare del termine legale di dodici mesi indicato dall'art. 1 del D.M.701/94 in relazione al quale – per inciso – a nulla rileva la natura "ordinatoria" invocata dall'Ufficio, atteso che quest'ultima non implica affatto che l'Ente impositore sia libero di agire senza rispettarne la scadenza, trattandosi pur sempre di previsione *ex lege* alla quale il soggetto pubblico è tenuto ad adeguarsi poiché introdotta proprio per assicurare il bilanciamento tra l'interesse pubblico e quello privatistico e, in definitiva, a garantire il buon andamento dell'azione amministrativa. Quest'ultima, inoltre, deve comunque operare nel rispetto del principio dell'affidamento del contribuente (art. 10 L. 212/2000), come emerge anche dal rilievo secondo il quale l'esercizio del potere di riesame in sede di autotutela da parte dell'Amministrazione, anche di atti che si formano attraverso il meccanismo del silenzio-assenso, deve essere svolto entro un termine ragionevole individuato in 18 mesi (stabiliti in via generale dalla l. 241/90, art.21 nonies).

Nel caso in disamina, peraltro, l'azione amministrativa si è dispiegata ben oltre ogni "ragionevole" lasso temporale, incidendo per tale ragione in modo illegittimo su una situazione giuridico-fattuale ormai consolidatasi (sia per la validazione operata dalla stessa Amministrazione, sia per il trascorrere di un lungo lasso di tempo) e tale da avere giustificatamente ingenerato nel contribuente il legittimo affidamento a che il profilo estimale dell'immobile *de quo* fosse ormai accertato nei termini indicati dalla stessa parte pubblica, in assenza del sopravvenire di elementi nuovi decisivi, idonei a imporre una revisione della precedente valutazione, così violando il principio iscritto nell'art.10, comma 2, della l. n.212/2000 (cfr. Cass., sez. V, 11.05.2021, n.12372).

Sotto questo profilo, si rileva nuovamente che l'unico elemento modificativo del precedente assetto validato nel 2011 risulta la diversa distribuzione degli spazi interni, ma tale profilo – come risulta *per tabulas* dalla lettura dell'atto impugnato - è stato preso in considerazione dall'Ufficio solo una volta attribuita la diversa categoria catastale (da A/2 ad A/1) e, dunque, non può essere invocato dall'Ufficio come ragione giustificativa di tale rettifica.

**11.** Con riguardo al principio di affidamento, si osserva che esso ha copertura costituzionale e convenzionale (cfr. Corte cost., sent. nn.211 del 1997, 416 del 1999 e 525 del 2000) e viene annoverato

dal Giudice delle leggi tra i principi generali posti a salvaguardia della certezza dell'ordinamento giuridico. La Corte, in particolare, ha precisato che quello "sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica (è) principio che, quale elemento essenziale della Stato di diritto, non può essere lesa da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti" (Corte cost., sent. n.525 del 2000), enunciando un asserto che, nell'ottica interpretativa costituzionalmente orientata, va doverosamente confermato anche nella materia tributaria. Anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha da tempo e costantemente affermato che quelli della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto costituiscono principi generali del diritto e dell'ordinamento comunitari (cfr., *ex multis*, CGUE, sent. 3 maggio 1978, in causa 112-77, e 21 settembre 1983 in cause riunite 205 - 215-82).

In particolare, la Corte di Lussemburgo - premesso che il diritto di esigere la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'Amministrazione abbia offerto aspettative fondate - ha statuito che la revoca di un atto amministrativo favorevole è generalmente soggetta a condizioni molto rigorose sicché - pur se è innegabile che ogni istituzione, la quale accerta che un atto da essa emanato è viziato da illegittimità, ha il diritto di revocarlo entro un termine ragionevole con effetto retroattivo - tale diritto può essere limitato dalla necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto, che può aver fatto affidamento sulla legittimità dello stesso, allorquando nessun interesse di ordine pubblico prevale sull'interesse del destinatario a conservare una situazione che egli poteva considerare stabile e nulla attesta che il destinatario abbia provocato l'atto mediante indicazioni false o incomplete. Il Giudice europeo ha affermato, altresì, che il legittimo affidamento nella legittimità di un atto amministrativo favorevole, una volta acquisito, non può poi venire scalzato (CGUE, sent. 17 aprile 1997, in causa C - 90-95; cfr anche sent. 26 febbraio 1987, in causa 15-85, e 20 giugno 1991, in causa C - 248-89).

**12.** Per tali motivi, l'atto impositivo impugnato si palesa illegittimo e deve essere annullato, restando così assorbiti gli altri motivi di reclamo e, in particolare, la questione della individuazione dei vani.

**13.** La peculiarità dei profili giuridici affrontati e la loro relativa novità nell'elaborazione giurisprudenziale anche di questa Commissione giustifica l'integrale compensazione *inter partes* delle spese di lite.

**P.Q.M.**



la **Commissione Tributaria Provinciale di Udine, sezione 1 "**  
**accoglie** il ricorso e annulla l'avviso di accertamento impugnato;  
**dichiara** integralmente compensate *inter partes* le spese processuali.  
Così deciso in Udine il giorno 13 dicembre 2021.

**Il Giudice estensore**

(dott. Fabio Fiorentin)

**Il Presidente**

(dott. Oliviero Drigani)