



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20365/2020 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate, rappresentata e difesa dall'avvocato Avvocatura
Generale Dello Stato

-ricorrente-

contro

Congregazione Cristiana Dei Testimoni Di Geova in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dagli avvocati Omero
Nardi e Marcello Rifici

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bari n.
3410/2019 depositata il 11/12/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26/03/2026 dal
Consigliere Gianmarco Calienno.

FATTI DI CAUSA

1. Con ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari la
Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova (CCTG) impugnava
l'avviso di accertamento, contenente la rettifica della rendita catastale, ex
decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701, proposta dalla parte per
l'unità immobiliare sita nel Comune di Conversano, deducendo il difetto di
motivazione dell'avviso di accertamento impugnato e l'erronea

attribuzione della rendita catastale che assumeva, invece, pari a zero.

2. La CTP di Bari accoglieva il ricorso, ritenendo l'avviso di accertamento non adeguatamente motivato.

3. Avverso siffatta pronuncia, l'Agenzia delle Entrate (ADE) proponeva appello che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) rigettava, respingendo la tesi solo "inventariale" dell'attribuzione della rendita, ritenendo che le unità immobiliari destinate esclusivamente al culto, se non locate, non potessero considerarsi produttive di reddito ai sensi dell'art.36 comma 3 del DPR 917/86; confermava il difetto motivazionale dell'atto di accertamento, ritenendo che l'Ufficio dovesse distinguere tra gli immobili destinati al culto a rendita zero dagli altri che lo stesso assumeva come separabili.

4. L'ADE ha proposto ricorso in cassazione contro la sentenza di 2° grado, affidandosi a quattro motivi.

5. La CCTG ha depositato controricorso.

6. In prossimità dell'adunanza camerale, la controricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Osserva, in primo luogo, il Collegio che deve essere disattesa l'istanza avanzata dalla Congregazione controricorrente la quale, nella memoria ex art. 380-bis.1. c.p.c., ha chiesto, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., la fissazione della pubblica udienza, "in considerazione del particolare rilievo e della novità della questione di diritto sottesa al presente procedimento, avuto riguardo anche ai contrasti interpretativi delle corti di merito sulla normativa catastale", in adesione all'indirizzo espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte secondo cui il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass., Sez. Un., 5 giugno 2018, n. 14437 - nello stesso senso, da ultime: Cass.,

6 settembre 2024, nn. 24033, 24042 e 24050; Cass., 15 ottobre 2024, n. 26807), con la precisazione che la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già assistite da un pregresso orientamento, cui la Corte fornisce il proprio contributo. Peraltro, nel caso di specie, come di seguito sarà evidenziato, il tema oggetto del giudizio non è nemmeno nuovo nella giurisprudenza di questa Corte.

2. Ciò posto, occorre esaminare preliminarmente, per ragioni logico giuridiche, il quarto motivo del ricorso, con cui ADE lamenta la nullità della sentenza sotto il profilo dell'art.360 1° comma n.4) c.p.c., per violazione dell'art.36 del D.Lgs.546/92, in quanto la sentenza impugnata non renderebbe percepibile il fondamento della decisione con proprie valutazioni sugli specifici motivi di gravame e che, quindi, si risolverebbe in una motivazione soltanto apparente.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Le Sezioni Unite della Corte hanno precisato che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella «mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico», nella «motivazione apparente», nel «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e nella «motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile»; è esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione. (Cass. Sez.

U. 07/04/2014, nn. 8053 e 8054).

2.3 Nel caso di specie, la motivazione della sentenza si pone ben al di sopra del c.d. minimo costituzionale, posto che risulta chiaramente percepibile l'iter logico-giuridico della decisione che si fonda sul difetto di motivazione dell'atto di attribuzione della rendita, ossia su un vizio formale dell'atto di accertamento che preclude l'esame del merito. Il che esclude in radice il fondamento della censura, fermo restando che resta al di fuori del perimetro del vizio denunciato il semplice difetto di sufficienza della motivazione in ordine alla ritenuta invalidità formale, da parte del giudice di appello, dell'atto di attribuzione della rendita.

3. A questo punto, proseguendo con la trattazione delle censure poste in ricorso, occorre evidenziare che con il primo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'articolo 65 del DPR 1142 del 1949 e dell'articolo 7 della legge n. 212 del 2000, in relazione all'articolo 360, primo comma, n.3. c.p.c., sostenendo che il giudice di appello abbia errato nel ritenere che l'accertamento impugnato difettesse di motivazione adeguata, considerato che l'articolo 3 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, ha disposto l'accertamento delle proprietà immobiliari urbane e la determinazione della rendita catastale sulla base della dichiarazione presentata in catasto dalla parte, con la precisazione che il comma 2 dell'articolo 65 del DPR n. 1142 del 1949 dispone che "per le unità immobiliari che, rientrando nelle eccezioni previste dall'art. 81, non hanno avuto applicata la classe, si devono pubblicare, (ora notificare) in luogo dei risultati di tale applicazione, le rendite catastali attribuite", soddisfacendo appieno il fondamento motivazionale dell'avviso di classamento. così come sancito anche da numerose sentenze della Suprema Corte di cassazione.

4. Con il secondo motivo, la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione del combinato disposto dall'articolo 1, comma 3, del DM n. 701 del 1994 e dell'articolo 7 della legge 212 del 2000, in relazione

all'articolo 360, primo comma, 3), c.p.c., assumendo l'erroneità della sentenza impugnata nel ritenere che l'accertamento difettesse di adeguata motivazione, considerato che la rettifica di classamento è avvenuta a seguito di procedura DOCFA e, pertanto, gli atti inviati al contribuente sarebbero facilmente conoscibili in quanto posti in essere nell'ambito di un procedimento specifico a struttura fortemente partecipativa.

4.1 I due motivi da trattarsi congiuntamente, essendo attinenti entrambi alla questione dell'obbligo motivazionale degli atti di rettifica della rendita nell'ambito di procedure DOCFA su iniziativa del contribuente, sono fondati.

4.2 A sostegno di tale conclusione va richiamata la costante giurisprudenza di questa Corte in base alla quale in tema di estimo catastale, l'obbligo di motivazione a carico dell'amministrazione finanziaria si atteggia diversamente, a seconda che la stessa operi d'iniziativa o su sollecitazione del contribuente; la costituzione di nuovi immobili avvenuta per edificazione urbana o per una variazione nello stato degli immobili urbani, che influisce sul classamento o sulla consistenza (fusione o frazionamento, cambio di destinazione, nuova distribuzione degli spazi interni, ecc.) deve essere dichiarata in catasto; la dichiarazione, a carico degli intestatari dell'immobile, avviene con la presentazione all'Agenzia del Territorio (con decorrenza dal 1 dicembre 2012, in virtù dell'art. 23-quater del D.L. 6 luglio 2012, n. 9, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, all'Agenzia delle Entrate) competente di un atto di aggiornamento predisposto da un professionista tecnico abilitato (architetti, dottori agronomi e forestali, geometri, ingegneri, periti agrari e periti edili), attivando la procedura cd. "DOCFA"; a fronte di tali dichiarazioni l'ufficio può quindi effettuare i dovuti controlli e attivare eventuali rettifiche d'ufficio, che vanno notificate ai soggetti intestatari. Nell'ipotesi in cui l'avviso di classamento consegua ad un'iniziativa del contribuente, questa Corte ha più volte ribadito che, in tema di

classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. procedura "DOCFA", l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'ufficio e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (tra le tante: Cass., Sez. 6°-5, 16 giugno 2016, n. 12497; Cass., Sez. 5°, 23 maggio 2018, n. 12777; Cass., Sez. 6°-5, 7 dicembre 2018, n. 31809; Cass., Sez. 6°-5, 23 febbraio 2021, n. 4807; Cass., Sez. 5°, 24 febbraio 2021, n. 4955; Cass., Sez. 5°, 4 settembre 2023, n. 25682; Cass., Sez. 5°, 19 settembre 2024, n. 25144).

4.3 Orbene, la CTR ha violato siffatto principio, avendo erroneamente affermato il difetto motivazionale dell'accertamento nonostante fosse chiaramente ed unicamente indicato il valore della rendita rettificata attribuita ai fabbricati, così come indicati e descritti dalla contribuente nella dichiarazione DOCFA presentata tramite il proprio tecnico di fiducia, con contestuale conferma della categoria E/7 proposta. Ciò perché, qualora, come nel caso di specie, gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'Ufficio, l'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, in quanto la differenza tra la rendita proposta e quella attribuita deriva da una mera diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni.

5. Con il terzo motivo, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 36, comma 3, del d.P.R. 22

dicembre 1986, n. 917 e 6 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., assumendo che i giudici di appello avessero omesso di considerare che la circostanza che gli immobili non fossero in concreto produttivi di un reddito imponibile, non contrasta con il fatto che gli stessi, in linea concettuale, abbiano una potenzialità reddituale e che, pertanto, ad essi vada, quindi, associata una rendita catastale, come specificamente previsto dal d.P.R. 1142/1949.

5.1. Il motivo è fondato, con la precisazione che appaiono prive di pregio le eccezioni di inammissibilità per ricorso formulate della parte controricorrente per avere l'ufficio invocato una norma (art. 65 DPR 1142/49) la cui violazione non era stata in precedenza dedotta ed in ragione della formazione di un giudicato "per acquiescenza".

5.2. Sotto il primo profilo va osservato che l'Ufficio ha richiamato, in generale, nelle sue difese la normativa in tema di catasto riguardante gli edifici di culto, mentre in alcun modo può parlarsi un giudicato per acquiescenza avendo l'Agenzia delle entrate insistito, in sede di appello, sulla piena legittimità del proprio avviso.

5.3. Ritiene questa Corte, nell'accogliere la prospettazione dell'Ufficio ricorrente, di dovere dare continuità all'indirizzo inaugurato con la sentenza Cass., 12 ottobre 2016, n. 20537 - che in relazione ad un bene di culto della chiesa Parrocchia S.S.P.P. in Ventimiglia, ha ritenuto corretta una rendita di valore diverso da zero - e di recente confermato da Cass., 19/11/2024 n. 29823.

5.4. Appare opportuno richiamare, in questa sede, i punti salienti della decisione da ultimo indicata ove è stato precisato che:

5.5. - con specifico riferimento ai fabbricati adibiti al culto non sussiste l'obbligo della dichiarazione in catasto, a norma dell'art. 6, comma 3, lett. c, del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249 (secondo cui: «3. Non sono soggetti a dichiarazione: [...] c) i fabbricati destinati all'esercizio dei culti;»,

esclusione confermata dall'art. 8, seconda parte, del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano di cui al d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142 (a tenore del quale: «Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali [...] fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto [...], e simili»);

5.6. - l'art. 3, comma 2, del d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, non ha ricompreso gli edifici destinati al culto pubblico tra le unità che si possono iscrivere in catasto senza attribuzione di rendita (essendovi elencati soltanto «[...] i seguenti immobili: a) fabbricati o loro porzioni in corso di costruzione o di definizione; b) costruzioni inidonee ad utilizzazioni produttive di reddito, a causa dell'accentuato livello di degrado; c) lastrici solari; d) aree urbane»);

5.7. - la nota trasmessa dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi Catastali Cartografici e di Pubblicità Immobiliare il 25 maggio 2018, prot. n. 105363, ha aggiunto che: «Pertanto, sotto il profilo strettamente catastale, si ritiene che ad ogni unità immobiliare urbana, se dichiarata, deve essere comunque associata una rendita ordinaria che, in considerazione della richiamata esenzione stabilita dal citato art. 36 e dalle norme connesse alle attività impositive dei Comuni, non è opportuno sia sottoposta a rettifica, sempreché la relativa quantificazione sia stata individuata secondo criteri di ragionevolezza, sulla base delle regole dell'estimo catastale;

5.8. - secondo il costante orientamento di legittimità non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta ad un edificio per la sua specifica destinazione d'uso in quanto la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta (Cass., 7 giugno 2006, n. 13319; Cass., Sez., 19 febbraio 2015, n. 3354; Cass., 12 ottobre 2016, n. 20537). Per cui, l'attribuzione della rendita non esclude che l'ente possa beneficiare dell'esenzione da un

tributo in relazione alla speciale destinazione dell'immobile censito in catasto. In tal senso, l'art. 36, comma 3, prima parte, del d.lgs. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui: «Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto», deve essere riferito al reddito costituente il presupposto delle imposte dirette, non avendo alcuna attinenza con la rendita. La dicotomia tra le nozioni di reddito e rendita è evidenziata anche dall'art. 25, comma 1, del d.lgs. 22 dicembre 1986, n. 917, che definisce i redditi fondiari come «quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano»;

5.9. - ne discende che gli edifici adibiti al culto pubblico sono esentati dalla dichiarazione in catasto, ma, nel caso di inserimento o aggiornamento del classamento, soggiacciono sempre all'attribuzione di una rendita, sia pure a soli fini statistico-inventariali.

5.10. Ad avviso di questo Collegio tale orientamento - da cui si è discostata la CTR - va in questa sede ribadito non apparendo, peraltro, decisive, in senso contrario, le considerazioni svolte dalla parte controricorrente.

5.11. Va osservato, in particolare, che la Congregazione assume, in sintesi, richiamando il decum dei giudici territoriali, che nel caso degli edifici di culto, non essendo considerati gli stessi, di per sé, produttivi di reddito in base all'art. 36 del d.P.R. n. 917 del 1986, se non sono oggetto di locazione, sarebbe preclusa la possibilità di attribuire una rendita catastale, neppure con finalità inventariali. Ciò sarebbe confermato dall'art. 5 del r.d.l. n. 652/1939, per il quale un immobile inadatto a produrre un reddito non potrebbe essere iscritto in catasto, e dall'art. 6 del medesimo r.d.l., che comprende nell'elenco di tipologie di immobili non espressivi di reddito per loro natura, dispensati dall'iscrizione in catasto

ed, altresì, dalla massima 59 contenuta nella Circolare n. 134 del 1941 del Ministero delle finanze e dalla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, ora assunta a legge ex art.1, comma 244, n. 190/2014, qualificandola norma di rango superiore.

5.12. Secondo le norme citate, quindi, a dire della controricorrente, per la maggior parte degli immobili ricadenti all'interno delle categorie D ed E è richiesta l'attribuzione della rendita con metodo diretto, tuttavia, nello specifico caso riferito ai luoghi di culto (E/7), stante la loro funzione quali opere pubbliche a servizio della collettività e la loro oggettiva incapacità di produrre reddito, in quanto autonomia funzionale e reddituale, la determinazione della rendita avviene in un solo caso, quello in cui l'immobile sia oggetto di un contratto di locazione. Evidenzia che il fulcro dell'argomentazione dell'Agenzia ricorrente risiede nell'art. 3, comma 2, del d.m. n. 28/1998, il quale elenca alcune tipologie di immobili da iscrivere in catasto senza attribuzione di rendita (es. fabbricati in corso di costruzione, lastrici solari), tesi che non considera che il d.m. citato è una fonte normativa secondaria (regolamento) e, come tale, non può derogare, modificare o abrogare le disposizioni contenute in fonti di rango primario, quali il r.d.l. n. 652/1939 e il d.P.R. n. 1142/1949.

5.13. Inoltre la controricorrente lamenta che sarebbe stata discriminata per effetto della decisione impugnata, anche rispetto ad altri culti presenti nel territorio.

5.14. Giova ribadire che questa la Corte ha più volte chiarito che la rendita catastale attribuita ad un immobile adibito a culto non è un tributo né un presupposto di imposizione fiscale, ma ha un valore tecnico-estimativo legato all'iscrizione nel catasto. Ciò implica che l'attribuzione di una rendita non incide sull'imponibilità fiscale dell'immobile ai fini dei tributi diretti e locali, nel senso che l'esenzione legata alla specifica destinazione dell'immobile non viene meno per il solo fatto che l'immobile ha una rendita catastale positiva. Sulla distinzione ontologica tra rendita catastale

e presupposto d'imposta occorre ricordare che è principio consolidato della giurisprudenza di legittimità che la rendita catastale costituisca un valore tecnico-patrimoniale, funzionale all'inventariazione e classificazione del patrimonio immobiliare, e non integri di per sé né un tributo né un autonomo presupposto impositivo. È stato reiteratamente affermato che non sussiste alcuna relazione tra la rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta a un edificio per la sua specifica destinazione d'uso, in quanto la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta, sulla scorta dei principi giurisprudenziali sopra richiamati. Ne deriva che l'attribuzione di una rendita catastale non determina né può determinare la trasformazione di un immobile esente in immobile imponibile. L'esenzione fiscale degli edifici destinati esclusivamente al culto deriva, quindi, dalla loro destinazione oggettiva e funzionale, non dalla loro iscrizione o meno in catasto, né dall'ammontare della rendita eventualmente attribuita. Pertanto, l'eventuale presenza di rendita catastale non incide l'esenzione, non costituisce elemento idoneo a dimostrare l'esistenza di capacità contributiva e non integra un autonomo fatto generatore di imposta.

5.15. Fatte tale necessaria premessa, occorre evidenziare che, ad avviso di questo Collegio, non appare condivisibile la lettura delle disposizioni normative in questione fatta propria dai primi giudici e sulla quale la Congregazione ha insistito sulla base delle considerazioni sopra formulate, dovendosi ribadire che in base alla normativa catastale sopra richiamata se è vero che l'art. 6 del r.d.l. n. 652/ 1939, comma 3, e l'art. 36 del d.P.R. n. 917/1986 esentino gli edifici di culto sia dall'imposizione, in ragione della loro specifica destinazione d'uso, sia dall'iscrizione in catasto in ragione della mancanza di produttività in assenza di locazione, tali esenzioni non implicano l'esclusione della facoltà dell'ente religioso di procedere a dichiarazione al catasto ai fini civilistici e gestionali ed, in questa diversa ipotesi, subentra l'applicazione delle norme appositamente

contemplate volte a realizzare il coordinamento con i principi vigenti in materia di attribuzione della rendita catastale nelle ipotesi di esenzione previste in relazione a particolari tipologie di beni.

5.16. Qualora, quindi, il proprietario proceda alla dichiarazione o venga effettuata la variazione catastale – così come avvenuto nella fattispecie – l’immobile deve necessariamente essere censito secondo le regole generali, sulla scorta delle norme catastali di riferimento, fra cui il d.m. 28/1998, con attribuzione di rendita.

5.17. Occorre, quindi, muovere dalle citate norme integrative di cui al d.m. n. 28/1998 e al d.m. n. 701/1994, che disciplinano tale coordinamento nel caso specifico dell’iscrizione in catasto di un bene esentato, ammesso dall’ordinamento su iniziativa del proprietario e ai fini civilistici, con indicazione da parte dello stesso di quella che ritenga essere la rendita attribuibile.

5.18. Nella fattispecie in esame, sulla scorta delle norme integrative sopra richiamate, emerge chiaramente che per gli edifici di culto non locati l’eventuale iscrizione in catasto ai fini civili non prescinde dall’attribuzione di una rendita, non essendo individuata la relativa fattispecie nell’apposito elenco dei beni ritenuti suscettibili di iscrizione senza rendita (art. 3, d.m. n. 28 del 1998), disposizione speciale non suscettibile di applicazione analogica.

5.19. Ciò risulta, peraltro, logico e comprensibile tenuto conto che dalla formulazione dell’art. 36, comma 1, d.P.R. n. 917/1986 da cui emerge che per la sussistenza del reddito di fabbricati non è necessaria l’effettiva produttività del bene, essendo soltanto richiesta la “suscettibilità del bene a produrla”.

5.20. Nel caso degli edifici di culto tale suscettibilità è pacificamente sussistente e connessa alla (potenziale) locazione dell’immobile, condizione che ancorché possa non essere concreta e attuale, non di meno potrebbe realizzarsi in futuro, consentendo la valorizzazione di una

rendita.

5.21. Nemmeno le istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, citata dalla parte controricorrente, relative alle modalità di determinazione della rendita catastale degli immobili delle categorie speciali (D) e particolari (E), possono, per loro natura e contenuti, ritenersi preminenti né configurare un mezzo per orientare l'interpretazione della disciplina catastale dei beni di culto.

5.22. Come è dato desumere dal contenuto di detta circolare la stessa detta istruzioni finalizzate a fornire genericamente, sul piano pratico-applicativo, le modalità di redazione delle dichiarazioni, e non a fissare la disciplina dei casi specifici che è, invece, riservata, nel caso dei beni di culto, al complesso delle norme sopra richiamate, rispetto alle quali le modalità di redazione risultano meramente strumentali.

5.23. In particolare, non è corretto ragionare in termini di gerarchia delle fonti normative, posto che le disposizioni ricomprese nella categoria E/7 – beni destinati al culto di cui al d.m. n. 28 del 1998 e al d.m. n. 701 del 1994, che prevedono l'attribuzione di un valore ai beni iscritti in catasto anche in assenza di rendita catastale non si pongono né in un rapporto di subordinazione né di prevalenza rispetto alla circolare n. 6/2012 dell'Agenzia delle Entrate.

5.24. Le due fonti operano, infatti, su piani differenti della disciplina: da una parte, le norme relative alla categoria E/7 si limitano a stabilire che, ai fini dell'imposizione fiscale, anche i beni censiti in catasto ma privi di rendita catastale debbano, comunque, essere valorizzati, introducendo, dunque, un criterio di rilevanza fiscale del bene sia pure a fini inventariali; sotto altro profilo, la circolare n. 6/2012 interviene esclusivamente sul diverso e successivo versante tecnico-estimativo, fornendo indicazioni operative circa le metodologie da adottare per l'attribuzione della rendita catastale nei casi in cui essa debba essere determinata. Ne discende che le due normative non interferiscono fra di loro, atteso che le stesse

disciplinano profili differenti e tra loro complementari della medesima materia: le prime attengono al presupposto di rilevanza fiscale del bene e concernono l'an della valorizzazione fiscale del bene, mentre la circolare suddetta si limita a dettare criteri tecnico-estimativi per la determinazione della rendita catastale e, quindi, attiene al quomodo della determinazione della rendita.

5.25. Sotto altro profilo deve rilevarsi che, come condivisibilmente dedotto dall'Ufficio ricorrente, l'art. 10 r.d.l. 652/1939, in vigore dal 9 giugno 1948, per effetto delle modifiche di cui all'art. 2 d.lgs. 514/1948 così dispone: "La rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui all' art. 28 della legge 8 giugno 1936, n. 1231 costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità. 2. Egualmente si procede per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari che non sono raggruppabili in categorie e classi, per la singolarità delle loro caratteristiche".

5.26. L'art. 8 d.P.R. 1142/1949 in tema di "Accertamento di immobili a destinazione speciale o particolare" in vigore dal 19 marzo 1950, a sua volta, prevede: "La classificazione non si esegue nei riguardi delle categorie comprendenti unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati previsti nell' art. 28 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni. Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali stazioni per servizi di trasporto terrestri e di navigazione interna, marittimi ed aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto, costruzioni mortuarie, e simili" ed il successivo art. 30 avente ad oggetto "Determinazione della rendita

catastale di immobili a destinazione speciale o particolare” precisa: “Le tariffe non si determinano per le unità immobiliari indicate nell'art. 8. Tuttavia la rendita catastale delle unità immobiliari appartenenti a tali categorie si accerta ugualmente, con stima diretta per ogni singola unità”.

5.27. Con riferimento agli edifici in questione la rendita va, dunque, sempre attribuita risultando, “in parte qua” superate, per effetto della normativa sopravvenuta citata, le richiamate “Istruzioni” del 1941, ritenute decisive ai fini che occupano da parte controricorrente.

5.28. Quindi risulta palese che, nel caso di specie, l’attribuzione di una rendita diversa da zero sia dovuta alla corretta interpretazione del quadro normativo di riferimento valevole nella generalità dei casi in relazione ai beni di culto e tale orientamento non contrasta con i principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53 Cost.), di ragionevolezza e proporzionalità dell’imposizione e di tutela costituzionale della libertà religiosa e del culto (artt. 8 e 19 Cost.)

5.29. Né vengono in rilievo questioni relative alla violazione della normativa sovranazionale di cui agli artt. 9, 11, 14 Convenzione Europea dei diritti dell’uomo, art.1 del Protocollo 1 alla Convenzione europea ed art. 10 Trattato Funzionamento Unione Europea in ragione di condotte discriminatorie e non imparziali dell’Agenzia rispetto agli altri edifici di culto accettati dall’ Ufficio.

5.30. Come già rilevato da questa Corte, con la pronunzia n. 20396/2025 relativa ad un giudizio in cui era parte la Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova, non sono chiare le ragioni per cui dovrebbe venire in rilievo, nel caso di specie, la Convenzione EDU, atteso che si verte in materia fiscale, che è, in linea generale, sottratta dalla nozione di diritti civili (cfr. Corte EDU, Ferrazzini c Italia).

5.31. Si citano, peraltro, talune decisioni della Corte di Strasburgo, ma senza spiegare quale rilievo, in concreto, possano avere nel caso di specie. Invero se da un verso non è dato comprendere sotto quale profilo la

normativa in esame, per come interpretata, si porrebbe quale ostacolo al perseguimento di scopi religiosi, la parte controricorrente evoca profili di discriminazione religiosa che non appaiono in discussione nel caso di specie atteso che, nel presente giudizio, si tratta semplicemente di un avviso di rettifica del valore dichiarato rispetto ad un edificio adibito al culto rientrante nella categoria E/7, questione di applicazione generale nei confronti di tutti i potenziali contribuenti, e del tutto avulsa dalla religione professata dell'ente interessato.

6. In conclusione, vanno accolti il primo, il secondo e il terzo motivo del ricorso, mentre il quarto va rigettato e va, quindi ribadito il seguente principio di diritto: «In ipotesi di dichiarazione o variazione catastale di edifici adibiti al culto pubblico, l'immobile deve necessariamente essere censito secondo le regole generali sulla scorta delle norme catastali di riferimento ed atteso che i predetti edifici non rientrano tra gli immobili iscrivibili in catasto senza attribuzione di rendita di cui all'art. 3, comma 2, del d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, la dichiarazione per l'accertamento di immobili urbani di nuova costruzione (ex art. 56 del regolamento di cui al d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142), ovvero la dichiarazione di variazione (ex art. 20 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, come sostituito dall'art. 2 del d.lgs. 8 aprile 1948, n. 514), devono contenere la proposta di attribuzione della categoria e della rendita che non può essere pari a zero (in quanto unità a "destinazione particolare") e sono soggette al controllo dell'amministrazione finanziaria anche in vista della determinazione, seppure a soli fini statistico-inventariali, della rendita definitiva, ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3, del d.m. 19 aprile 1994, n. 701».

7. La sentenza impugnata deve essere, quindi, cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, primo comma, ultima parte, c.p.c., con il rigetto del ricorso originario della Congregazione contribuente e la

conferma dell'avviso di rettifica.

8. La peculiarità della questione controversa, prima d'oggi non ancora oggetto di un orientamento consolidato, giustifica la integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo, rigetta il quarto, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario, compensando interamente tra le parti le spese dei gradi di merito e del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 26/3/2026.

IL PRESIDENTE

ANGELO MATTEO SOCCI