

Civile Ord. Sez. 5 Num. 18317 Anno 2026
Presidente: SOCCI ANGELO MATTEO
Relatore: LIBRI MARGHERITA
Data pubblicazione: 06/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso n. 2785/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F.: 06363391001, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, per mandato *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- Ricorrente -

contro

CONGREGAZIONE CRISTIANA DEI TESTIMONI DI GEOVA, C.F.: 97048750588, in persona del legale rappresentante pro-tempore, rappresentata e difesa, dagli Avvocati Laura Mattei, Omero Nardi e Marcello Rifici;

- Controricorrente -

- avverso la sentenza n. 5564/02/2023 depositata dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. 2, in data 29/6/2023 e non notificata;
udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Margherita Libri;

FATTI DI CAUSA

1. Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento n. ME183069001 di rettifica della categoria catastale (da E/7 a C/1) e della rendita catastale (da euro 36,80 a euro 6.425,24) a seguito di procedura "DOCFA" su dichiarazione di variazione per aggiornamento, in relazione all'unità immobiliare sita in Comune di Patti, foglio 5, part. 626 sub.48, adibita a culto pubblico, di proprietà della "Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova", ha accolto l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Messina il 30/5/2016, n. 3532/2016.

2. Il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure – che aveva rigettato il ricorso originario – sul presupposto che l'avviso di accertamento non fosse adeguatamente motivato e che all'unità immobiliare fosse attribuibile la categoria indicata dalla contribuente, a tal fine valorizzando la documentazione allegata al ricorso, riferita all'autorizzazione edilizia per lavori di unificazione di due locali da adibire a luogo di culto, al certificato di agibilità a luogo di culto, alla planimetria e alle fotografie del locale.

In particolare, la Commissione di secondo grado, premesso che la contribuente, a seguito dell'acquisto di due unità immobiliari e dei conseguenti lavori di ristrutturazione, aveva unificato gli immobili, con cambio di destinazione d'uso, per adibirli a luogo di culto - categoria E/7 - e che l'Agenzia delle Entrate aveva proceduto al riclassamento, attribuendo la categoria C/1, ha affermato che "In linea generale, sono censibili nella categoria E/7 gli edifici o porzioni di edifici destinati all'esercizio pubblico dei culti, quali le chiese, i santuari, le cappelle (ecc.), nonché i templi di ogni confessione religiosa, comprese le sacrestie e gli

altri locali incorporati alle chiese ed ai templi, se funzionali alla custodia di ciò che, direttamente o indirettamente, serve all'esercizio dei culti o al trattenimento dei Ministri del culto per i loro esercizi spirituali, con esclusione delle abitazioni e delle altre destinazioni non strettamente connesse. Orbene, dalla documentazione prodotta dall'appellante (autorizzazione edilizia n. 91/04 del 16.8.2004 per "i lavori di unificazione dei due locali per adibirli a luogo di culto", DIA del 23.3.2011, certificato di agibilità a luogo di culto, attestato del Ministero dell'Interno datato 27.3.2004 sulla destinazione dell'unità immobiliare in questione "esclusivamente all'esercizio del culto", planimetria e fotografie del locale; elenco delle sale del regno dei testimoni di Geova, pagina 65) emerge univocamente che i locali non possono che essere destinati al culto. La documentazione fotografica risulta particolarmente significativa in tal senso."

3. La "Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova" ha resistito con controricorso e, in prossimità dell'adunanza camerale, ha depositato memoria illustrativa chiedendo anche la trattazione della causa in pubblica udienza "considerata la questione come sopra rappresentata".

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. Con il primo motivo, rubricato "1. Violazione dell'art. 360, comma 1 n. 3, cpc in relazione alla violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 16 del 1993, art. 2, conv. nella L. n. 75 del 1993, nonché D.M. n. 701 del 1994 - Violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, della legge n. 241 del 1990, art. 3 e dei principi di generali in ordine alla motivazione degli atti in materia catastale" l'Agenzia delle Entrate lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia ritenuto l'atto impugnato carente della necessaria motivazione, senza considerare che l'attribuzione della rendita catastale è avvenuta nel caso di specie a seguito di procedura DOCFA, cui ha dato impulso la contribuente. Ha ribadito che l'avviso di accertamento impugnato era motivato sotto ogni profilo, che non erano stati disattesi gli elementi di fatto indicati nella Docfa, fondandosi il provvedimento su un giudizio sul valore economico dei beni classati, di natura eminentemente tecnica, e avendo l'Agenzia constatato che sul piano tecnico l'immobile non aveva le caratteristiche intrinseche ed estrinseche per essere adibito a luogo di culto.

2.1. La censura è fondata.

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 dell'Ufficio 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, 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.

2.2. Secondo la consolidata e conforme giurisprudenza di questa Corte, in tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della cd. 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 (cfr. Cass., n.25144 del 2024, n. 25682 del 2023, n. 4955 del 2021, n. 12777 e n. 31809 del 2018, n. 12497 del 2016, n. 9381 del 2025). Del tutto particolare è, quindi, il caso dell'accertamento operato all'esito di procedura DOCFA, in cui il contribuente presenta, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.M. 19 aprile 1994, n. 701, dichiarazione "per l'accertamento delle unità immobiliari urbane di nuova costruzione, di cui all'art. 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1 dicembre

1949, n. 1142", ovvero dichiarazione "di variazione dello stato dei beni, di cui all'art. 20 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge (...) agosto 1939, n. 1249, come sostituito dall'art. 2 del decreto legislativo 8 aprile 1948, n. 514". In tali ipotesi, come innanzi rilevato, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con l'indicazione dei dati amministrativo - censuari (categoria, classe, consistenza, superficie e rendita), all'esito della verifica eseguita d'ufficio, qualora gli elementi indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'amministrazione finanziaria e l'eventuale discrasia tra i dati esposti e i dati attribuiti derivi da una valutazione tecnica dell'immobile.

2.3. La fattispecie in disamina è chiaramente riconducibile alla ipotesi testé citata, giacché i dati forniti dalla contribuente non sono stati disattesi, ma soltanto rivalutati dall'amministrazione finanziaria con riferimento all'attribuzione della diversa categoria e della diversa rendita al fabbricato; per cui, è possibile (e, il più delle volte, accade) che la eventuale difformità tra la classificazione denunciata dal contribuente e la classificazione accertata dall'amministrazione finanziaria nell'ambito della procedura "DOCFA" derivi da una diversità di valutazione, qualificazione o inquadramento dei medesimi elementi di fatto (descrizioni, misure, grafici e planimetrie), che vengono elaborati sulla base dei criteri tecnici fissati dalla disciplina regolamentare in materia catastale; il che esime, comunque, l'amministrazione finanziaria dall'onere di formulare una motivazione più particolareggiata per l'atto di riclassamento con specifico riguardo alle discrepanze emerse all'esito dell'accertamento rispetto alla proposta del contribuente (Cass., Sez. 5^a, 9 febbraio 2021, n. 3104; Cass., 19 novembre 2024, n. 29754).

2.4 Nel caso di specie, l'accertamento del giudice di appello non si è attenuto ai principi richiamati, e la decisione si è peraltro fondata su precedenti giurisprudenziali risalenti nel tempo e ormai superati da un orientamento che esprime in termini univoci la necessità di una

motivazione più approfondita e particolareggiata nei soli casi in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto prospettati dal proponente.

3. Con il secondo motivo, rubricato "2. Violazione dell'art. 360, comma 1 n. 3 cpc in relazione alla violazione e falsa applicazione del combinato disposto dall'articolo 36 comma 3 del TUIR, del DPR 1142/1949, artt.6, 9,61,62, e dell'art. 2697 c.c.", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza della Commissione tributaria regionale nella parte in cui ha ritenuto corretta la qualificazione della categoria E/7 – fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti (proposta dal contribuente) in luogo di C/1 (Negozi o botteghe), come da rettifica disposta dall'Ufficio. Secondo la vigente normativa catastale, i locali di proprietà dei privati adibiti all'esercizio pubblico dei culti sono inquadrabili nella categoria E/7 soltanto ove presentino le caratteristiche intrinseche ed estrinseche riferite all'uso specifico cui sono destinati; ove non ricorrano tali elementi gli immobili in questione devono essere assegnati alla categoria che ad essi compete in ragione della tipologia e/o caratteristiche costruttive. La ricorrente contesta anche l'irrilevanza del riferimento alla "destinazione d'uso" urbanistica, attese le differenze tra "destinazione d'uso" e "destinazione ordinaria e permanente" dell'immobile (alla base della rettifica operata dall'Ufficio): la prima determinata dal mutamento nella forma di utilizzo dell'immobile, la seconda dipendente dalle caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'immobile, che caratterizza la sua destinazione ordinaria e permanente, il grado di redditività e concorrono alla determinazione della rendita catastale.

3.1. La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello della contribuente reputando sussistente il dedotto vizio di motivazione dell'avviso di accertamento. I giudici d'appello hanno pur tuttavia valutato i profili di doglianza riferiti alla categoria attribuita dall'Ufficio in rettifica, concludendo per la correttezza dell'attribuzione della categoria E/7, come

proposta dall'ente, in luogo della categoria C/1 assegnata dall'Ufficio, rettificando il dato corrispondente.

3.2. Va rilevato che la categoria catastale muove dalla 'destinazione ordinaria' secondo le caratteristiche oggettive dell'immobile, la cui utilizzazione concreta soccorre quale criterio non preminente, ma di mero complemento.

Il D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 61, recita: "il classamento consiste nel riscontrare, con sopralluogo per ogni singola unità immobiliare, la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito e nel collocare l'unità stessa in quella tra le categorie e classi prestabilite per la zona censuaria a norma dell'art. 9 che, fatti gli opportuni confronti con le unità tipo, presenta destinazione e caratteristiche conformi od analoghe. Le unità immobiliari urbane devono essere classate in base alla destinazione ordinaria ed alle caratteristiche che hanno all'atto del classamento". A norma del successivo art. 62, "La destinazione ordinaria si accerta con riferimento alle prevalenti consuetudini locali, avuto riguardo alle caratteristiche costruttive dell'unità immobiliare".

Secondo l'art. 63, poi, "Ad una unità immobiliare costituita da parti aventi destinazioni ordinarie proprie di categorie diverse, deve attribuirsi la categoria che ha destinazione conforme alla parte che è prevalente nella formazione del reddito". Analoghe indicazioni sono contenute nel D.P.R. n. 138 del 1998, art. 8, commi 1 e 2. Sulla base di questa disciplina si è affermato (v. Cass.nn.12025/15; 24078/20) che: "Il dettato normativo in esame pone, dunque, l'accento sulla "destinazione ordinaria" del bene da classare, destinazione che va desunta dalle caratteristiche oggettive del bene (costruttive e tipologiche in genere) e non dal concreto uso che ne venga fatto, tenuto conto, da una parte, che il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile, è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo un'angolazione

prospettica di carattere reale, e considerato, dall'altra, che i dati catastali costituiscono il punto di riferimento per il sistema impositivo, sicché l'idoneità del bene a produrre ricchezza va prioritariamente ricondotta alla sua destinazione funzionale e produttiva, e tale destinazione va accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo del bene stesso - che non contrastino con la disciplina urbanistica - da accertare, appunto, in riferimento alle caratteristiche del bene”.

L'art. 8 d.P.R. n. 1142/1949 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”.

3.3. Si è quindi affermato (Cass. 14 ottobre 2020, n. 22166) che: “Il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo una prospettiva di tipo "reale", riferita alle caratteristiche oggettive (costruttive e tipologiche in genere), che costituiscono il nucleo sostanziale della cd. "destinazione ordinaria", sicché il fine di lucro perseguito dal proprietario merita di essere preso in considerazione, in quanto espressamente previsto come criterio di classificazione per numerose categorie, ma in termini oggettivati, nel senso che se ne ricerchi la sussistenza desumendola dalle caratteristiche strutturali dell'immobile, senza arrestarsi all'attività che in un determinato momento viene svolta, potendo quest'ultimo costituire un criterio meramente complementare ma

non alternativo o esclusivo ai fini del classamento" (cfr. anche Cass., 30 ottobre 2020, n. 24078; Cass., 10 giugno 2015, n. 12025).

3.4. Orbene, nel caso di specie risulta che la classificazione come edificio destinato all'esercizio del culto (E/7) sia dipesa e sia stata motivata tenendo conto della documentazione prodotta dall'appellante (autorizzazione edilizia n. 91/04 del 16.8.2004 per "i lavori di unificazione dei due locali per adibirli a luogo di culto", DIA del 23.3.2011, certificato di agibilità a luogo di culto, attestato del Ministero dell'Interno datato 27.3.2004 sulla destinazione dell'unità immobiliare in questione "esclusivamente all'esercizio del culto", planimetria e fotografie del locale; elenco delle sale del regno dei testimoni di Geova), così valorizzandosi il criterio della "destinazione ordinaria" rispetto alla diversa classificazione dell'ufficio.

Con accertamento in fatto, fondato sull'apprezzamento della richiamata documentazione, la Commissione tributaria regionale ha evidenziato che le unità immobiliari all'attenzione sono destinate all'esercizio del culto, come tali censibili nella categoria catastale E/7. Ha concluso, dunque, con ragionamento coerente e in linea con la normativa catastale, per la correttezza della categoria come proposta dalla Congregazione religiosa, in luogo della categoria C/1 assegnata dall'Ufficio in sede di rettifica del dato corrispondente.

La prospettazione dell'Agenzia ricorrente risulta quindi non condivisibile, in quanto gli edifici destinati all'esercizio pubblico del culto sono da considerare censibili, in relazione alle caratteristiche oggettive di uso e alla destinazione ordinaria dell'immobile, nella categoria catastale E, riferita agli immobili sostanzialmente da considerare fuori commercio e generalmente improduttivi di reddito.

3.5. La pronunzia del collegio regionale pone tuttavia il problema della determinazione della rendita catastale che deve essere necessariamente assegnata all'unità immobiliare, anche in conseguenza della conferma

della categoria E/7 da parte della Corte di giustizia di II grado, fondata sulle caratteristiche di edificio adibito all'esercizio del culto.

Invero, questa Corte (Cass., 12 ottobre 2016, n. 20537; Cass., 19 novembre 2024, n. 29823) ha precisato che:

- 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»);

- 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»);

- 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;

- 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»;

- 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.

4. In conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado, in composizione differente, per la necessaria determinazione della rendita catastale

relativa alle unità immobiliari e per decidere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Sicilia, in composizione differente, per determinare la rendita catastale e per decidere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 26.3.2026.

Il Presidente

Dott. ANGELO MATTEO SOCCI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale