

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23827 Anno 2026  
Presidente: PAOLITTO LIBERATO  
Relatore: LO SARDO GIUSEPPE  
Data pubblicazione: 22/07/2026

CATASTO  
ACCERTAMENTO  
MOTIVAZIONE  
MERO RIFERIMENTO ALLA  
PLANIMETRIA  
DELL'IMMOBILE  
MOTIVAZIONE APPARENTE

## **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 29032/2022 R.G., proposto

### **DA**

Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, ove per legge domiciliata (indirizzo pec per notifiche e comunicazioni: *ags.rm@mailcert.avvocatura-stato.it*);

### **RICORRENTE**

### **CONTRO**

"*Marcello Gabana S.p.A.*", con sede in Calcinato (BS), in persona dell'amministratore delegato *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Paolo Piccoli, con studio in Brescia, e dall'Avv. Massimiliano Mileto, con studio in Roma, ove elettivamente domiciliata (indirizzi pec per notifiche e comunicazioni: *paolo.piccoli@brescia.pecavvocati.it*; *massimilianomileto@ordineavvocatiroma.org*), giusta procura in allegato al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

### **CONTRORICORRENTE**

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Lombardia il 30 maggio 2022, n. 2284/25/2022;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata dell'8 luglio 2026 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo.

### **FATTI DI CAUSA**

1. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Lombardia il 30 maggio 2022, n. 2284/25/2022, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento catastale n. BS0187219/2018 nei confronti della "Marcello Gabana S.p.A.", notificatole il 7 novembre 2018, con riguardo all'immobile sito in Calcinato (BS) alla Via Cavicchione di Sotto s.n. e censito in catasto con la particella 246 sub. 9 del folio 3, a seguito di dichiarazione di variazione DOCFA per "aggiornamento catastale" del 3 novembre 2017, prot. n. BS0232092, essendo state rettificata la categoria da A/10 a D/8 e la rendita da € 2.954,13 ad € 5.560,00, ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della "Marcello Gabana S.p.A." avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia il 15 ottobre 2019, n. 605/3/2019, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva accolto il ricorso originario della contribuente – con la motivazione che: *«Per quanto concerne il merito dell'atto impugnato parte ricorrente deduce, quanto all'immobile di cui al Foglio 3, particella 246 sub 9 (palazzina uffici), che l'attribuzione della categoria D/8 (Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza*

*radicali trasformazioni) in luogo di quella proposta A/10, viene contraddetta dalla distribuzione dei locali rappresentata nella planimetria allegata, che rappresenta un fabbricato a due piani più seminterrato, con una distribuzione degli spazi tipica delle tipologie edilizie a destinazione direzionale, certo non commerciale. La doglianza dell'ufficio, secondo cui l'immobile avrebbe "caratteristiche costruttive e dimensionali non ordinarie, tenuto conto della localizzazione in zona industriale" tale da giustificare l'inserimento in categoria D/8, non spiegando perché si tratterebbe di "fabbricato costruito o adattato per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibile di destinazione diversa senza radicali trasformazioni", è priva di pregio. Al contrario le dimensioni e conformazioni dei locali, quali possono desumersi dalla piantina prodotta, appaiono maggiormente conformi ad ambienti destinati ad ufficio (come mostra anche la denominazione, certo non casuale, di "palazzina uffici")».*

3. La "Marcello Gabana S.p.A." ha resistito con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Il ricorso è affidato a tre motivi.

Ragioni di pregiudizialità logico-giuridica suggeriscono di esaminare in via prioritaria il primo motivo ed il terzo motivo, discostandosi dall'ordine di prospettazione in ricorso delle censure.

2. Con il primo motivo, si denunciano, al contempo, violazione e falsa applicazione degli artt. 132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., degli artt. 36 e 61 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., nonché violazione e/o falsa applicazione dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere

stato erroneamente deciso l'appello dell'amministrazione finanziaria dal giudice di secondo grado con motivazione meramente apparente, che è agevolmente desumibile *«dal passo della motivazione con cui la C.T.R. Lombardia si determina per l'accoglimento delle ragioni della controparte in ordine all'attribuzione della categoria A10 in luogo della categoria D/8: infatti, dopo aver affermato, erroneamente, che l'affermazione dell'Ufficio è contraddetta dalla distribuzione dei locali rappresentata dalla planimetria allegata, il Giudice regionale si limita ad affermare che "Al contrario le dimensioni e conformazioni dei locali, quali possono desumersi dalla piantina prodotta, appaiono maggiormente conformi ad ambienti destinati ad ufficio (come mostra anche la denominazione, certo non casuale, di "palazzina uffici")" (pag. 3 della sentenza gravata)».*

A dire della ricorrente: *«La motivazione, pur pronunciandosi su tali questioni, è del tutto apparente in quanto le relative conclusioni sono formulate unicamente mediante affermazioni generiche, senza operare il doveroso e autonomo accertamento giudiziale e senza motivare minimamente sul perché ritenga errato quanto riportato dall'Ufficio. Dunque, sotto tale profilo la C.T.R. della Lombardia non opera alcuna autonoma valutazione dato che i Giudici respingono quanto eccepito dall'Ufficio senza minimamente spigare le ragioni del loro dissenso. A fronte delle argomentazioni specifiche addotte dall'Ufficio, il Giudice avrebbe dovuto dare risposte altrettanto specifiche e spiegare le ragioni per le quali doveva essere censurato il modus operandi adottato dall'Ufficio accertatore e confermata la rendita dichiarata dalla società contribuente»*

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, del r.d.l. 13

aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, del d.m. 19 aprile 1994, n. 701, e della circolare emanata dall'Agenzia del Territorio il 30 novembre 2012, n. 6/T, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che le caratteristiche dimensionali e strutturali desumibili dalla planimetria inserita in catasto siano conformi alla destinazione del locale ad ufficio, laddove la sentenza impugnata si limita ad ascrivere rilevanza decisiva ad elementi che ne sono totalmente privi.

4. I predetti motivi – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta – sono fondati.

4.1 Come è noto l'art. 36, comma 2, n. 4), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sulla falsariga dell'art. 132, secondo comma, n. 4), cod. proc. civ. (nel testo modificato dall'art. 45, comma 17, della legge 18 giugno 2009, n. 69), dispone che la sentenza: «(...) deve contenere: (...) 4) la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione; (...)».

Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza impugnata, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la *ratio decidendi* posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 15 aprile 2021, n. 9975; Cass., Sez. Trib., 20 dicembre 2022, n. 37344; Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. Trib., 22 maggio 2024, n. 14337; Cass., Sez. Trib., 5 marzo 2025, n. 5882; Cass., Sez. Trib., 19 gennaio 2026, n. 1090).

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di “*motivazione apparente*”, allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del “*minimo costituzionale*” richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 24 febbraio 2022, n. 6184; Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. Trib., 22 maggio 2024, n. 14337; Cass., Sez. Trib., 5 marzo 2025, n. 5882; Cass., Sez. Trib., 19 gennaio 2026, n. 1090).

4.2 A ben vedere, la motivazione della sentenza impugnata è vaga e generica nel dare contezza degli elementi apprezzabili ai fini della classificazione catastale, essendo estremamente evanescente il riferimento alle mere risultanze di una “*planimetria allegata*” (non si comprende se alla dichiarazione DOCFA) dalla contribuente, «*che rappresenta un fabbricato a due piani più seminterrato, con una distribuzione degli spazi tipica delle tipologie edilizie a destinazione direzionale, certo non commerciale*».

Laddove, secondo l’orientamento consolidato di questa Corte, l’attribuzione della categoria (e della rendita) ad un fabbricato non dipende dall’utilizzazione soggettiva che ne è fatta dal proprietario (ovvero dal titolare di un diritto reale o personale di godimento), ma è connessa alla destinazione oggettiva che è immanente alla sua conformazione strutturale ed alla sua

potenzialità funzionale (tra le tante: Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 11 settembre 2018, n. 22103; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 14 ottobre 2020, n. 22166; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 ottobre 2020, n. 24078; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 2 luglio 2021, n. 18842; Cass., Sez. Trib., 26 luglio 2023, n. 22573; Cass., Sez. Trib., 15 novembre 2024, n. 29542; Cass., Sez. Trib., 5 novembre 2025, n. 29310; Cass., Sez. Trib., 13 luglio 2026, n. 23126).

Per cui, il classamento catastale di un fabbricato nelle categorie D o E dipende dalla destinazione speciale o particolare risultante dalle caratteristiche costruttive, tipologiche e dimensionali, determinate, rispettivamente, dall'esigenza intrinseca di esercitare un'attività commerciale o industriale ovvero di assolvere a funzioni pubbliche o di interesse collettivo, in modo che l'immobile risulti insuscettibile di destinazione diversa se non mediante radicali trasformazioni incidenti sulla sua consistenza strutturale e sulla sua idoneità funzionale, senza che rilevino destinazioni inusuali, anormali, occasionali e temporanee, dovendosi, pertanto, guardare unicamente alle caratteristiche strutturali e funzionali oggettive del fabbricato, indipendentemente dall'eventuale utilizzo di quest'ultimo per lo svolgimento di attività incoerenti con le stesse (Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 11 settembre 2018, n. 22103; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 3 luglio 2020, n. 13666; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 2 febbraio 2021, n. 2249; Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2023, n. 10242; Cass., Sez. Trib., 2 agosto 2024, n. 21939; Cass., Sez. Trib., 15 novembre 2024, n. 29542; Cass., Sez. Trib., 5 novembre 2025, n. 29310; Cass., Sez. Trib., 13 luglio 2026, n. 23126).

4.3 Si rammenta, poi, che l'art. 61 del d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142 (portante il «*Regolamento del nuovo catasto edilizio urbano*») recita: «*Il classamento consiste nel riscontrare, con*

*sopraluogo 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 del medesimo decreto: «La destinazione ordinaria si accerta con riferimento alle prevalenti consuetudini locali, avuto riguardo alle caratteristiche costruttive dell'unità immobiliare».*

Questa Corte ha già affermato che il provvedimento di attribuzione della rendita (o della categoria) 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 c.d. "destinazione ordinaria", sicché l'idoneità del bene a produrre ricchezza va ricondotta, prioritariamente, non al concreto uso che di esso venga fatto, ma alla sua destinazione funzionale e produttiva, che va accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo purché non in contrasto con la disciplina urbanistica (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 aprile 2015, n. 8773; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 giugno 2015, n. 12025; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 dicembre 2019, n. 34002; Cass., Sez. 6<sup>^-</sup>5, 3 luglio 2020, n. 13666; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 14 ottobre 2020, n. 22166; Cass., Sez. 6<sup>^-</sup>5, 16 novembre 2020, n. 25992; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 2 febbraio 2021, n. 2249; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 9 novembre 2021, n. 32868; Cass., Sez. Trib., 5 ottobre 2023, n. 28114; Cass., Sez. Trib.,

15 novembre 2024, n. 29542; Cass., Sez. Trib., 22 dicembre 2025, n. 33604; Cass., Sez. Trib., 13 luglio 2026, n. 23126). Pertanto, ai fini della classificazione di un immobile, occorre guardare alle caratteristiche strutturali dell'immobile stesso e non alla condizione del proprietario ed al concreto uso che questi ne faccia (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 14 ottobre 2020, n. 22166). Nel quadro generale delle categorie delle unità immobiliari, queste sono distinte in base al criterio della destinazione ordinaria (gruppi A - C), della destinazione speciale (gruppo D) e della destinazione particolare (gruppo E); ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, la categoria D raggruppa immobili aventi destinazione industriale e commerciale, non suscettibili di destinazione difforme se non a condizione di radicali trasformazioni, pertanto con capacità reddituale assoggettabile a imposta, ma speciali rispetto a quelle precedenti previste alle categorie di cui alle lettere anteriori. Per l'individuazione della corretta categoria cui ascrivere le unità immobiliari speciali o particolari, le circolari emanate dall'Agenzia del Territorio il 16 maggio 2006, n. 4/T, ed il 13 aprile 2007, n. 4/T, hanno precisato che occorre procedere a *«un corretto esame preliminare delle caratteristiche degli immobili in questione, finalizzato, da un lato, a verificare l'assenza dei requisiti per l'attribuzione di una delle categorie dei gruppi ordinari e, dall'altro, ad attribuire la categoria speciale o particolare più rispondente alle caratteristiche oggettive dell'immobile (...)»*. Dal riportato quadro normativo, invero, risulta evidente che, ai fini dell'attribuzione della categoria catastale, il legislatore ha posto quale elemento decisivo la natura oggettiva del bene essendo rispetto ad esso del tutto indifferente la qualifica soggettiva del titolare dello stesso che, diversamente, laddove assumesse qualsivoglia

*rilievo, eluderebbe la ratio posta a fondamento della disciplina del catasto, fondata sulla potenzialità di produrre reddito dei singoli immobili, che va ricondotta, prioritariamente, non al concreto uso che di essi venga fatto, ma alla loro destinazione funzionale e produttiva, che va accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo purché non in contrasto con la disciplina urbanistica* (in tal senso: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 ottobre 2020, n. 24078; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 2 luglio 2021, n. 18842; Cass., Sez. Trib., 26 luglio 2023, n. 22573; Cass., Sez. Trib., 15 novembre 2024, n. 29542).

4.4 Ne discende che, in dissonanza da tale orientamento della giurisprudenza di legittimità, la sentenza impugnata ha valutato che la classificazione (proposta dalla contribuente) in categoria A/10 dell'immobile soggetto ad accertamento catastale fosse corretta sulla scorta di una imprecisata conformità «*ad ambienti destinati ad ufficio*», che è stata desunta (senza alcun riscontro) dalle incerte risultanze di una «*piantina allegata*».

5. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 18, comma 2, lett. e), e comma 4 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per non essere stata accolta dal giudice di secondo grado «*l'eccezione preliminare, sollevata dall'Ufficio, di inammissibilità del ricorso, per totale carenza di motivi dello stesso, (...) non essendo ammissibili motivi "per relationem" ad altri ricorsi*».

5.1 Il predetto motivo è assorbito dall'accoglimento del primo motivo e del terzo motivo, rendendosi superfluo ed ultroneo lo scrutinio.

6. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del primo motivo e del terzo motivo,

nonché l'assorbimento del secondo motivo, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge 31 agosto 2022, n. 130), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo ed il terzo motivo, dichiara l'assorbimento del secondo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio dell'8 luglio 2026.

IL PRESIDENTE

Liberato Paolitto