

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24619 Anno 2026
Presidente: SOCCI ANGELO MATTEO
Relatore: LIBRI MARGHERITA
Data pubblicazione: 12/08/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2895/2023 R.G., proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, come in atti domiciliata,

RICORRENTE

CONTRO

RIALTO S.P.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Giorgio Roderi, come in atti domiciliata,

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza n. 4251/22 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, pubblicata in data 4 novembre 2022.

Udita la relazione svolta dal Consigliere Margherita Libri nella camera di consiglio del 7 luglio 2026.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza in epigrafe indicata la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 1371/2021 con la quale la Commissione tributaria

provinciale di Milano aveva accolto il ricorso della Grandi Magazzini e Supermercati Il Gigante s.p.a. -ora Rialto s.p.a.- avverso l'avviso di accertamento - n. 2019/MI0339772 (Comune di Sesto San Giovanni, foglio 46, particella 157) – che aveva rettificato la proposta di classamento avanzata dalla contribuente tramite procedura DOCFA inerente ad un complesso immobiliare adibito a supermercato.

2. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza, affidandone l'accoglimento a due motivi.

3. Rialto s.p.a. si è costituita con controricorso e ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate ha denunciato, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 1, commi 21 e 22, legge 28 dicembre 2015 n. 208, in quanto i giudici di secondo grado, in contrasto con la *ratio* della legge richiamata, che aveva la finalità di permettere lo scorporo del valore delle sole componenti funzionali allo specifico processo produttivo, rispetto al valore complessivo dell'unità immobiliare, quale risultante dalla stima diretta effettuata al momento dell'originario censimento catastale, avevano ritenuto illegittimo il criterio del costo di costruzione utilizzato dall'Ufficio, senza avvedersi peraltro del fatto che lo stesso metodo era stato utilizzato dal tecnico della società nella dichiarazione Docfa.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 27 e 28 del d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, per avere i giudici di appello disatteso la prassi consolidata del criterio estimale utilizzato per pervenire al valore della rendita catastale, affermando che la stima deve essere necessariamente parametrata al valore di mercato degli immobili.

3. I motivi, suscettibili di esame congiunto considerata la stretta connessione delle censure, sono fondati.

3.1. In caso di classamento di immobili con destinazione speciale - come avviene per gli immobili rientranti nella categoria D- l'attribuzione della rendita catastale, proposta dal proprietario con la procedura DOCFA, è determinata, ai sensi dell'art. 10 r.d.l. 13 aprile 1939 n. 652, con stima diretta per ogni singola unità, potendo avvenire tanto con procedimento diretto, ossia partendo dal reddito lordo ordinariamente ritraibile e detraendo le spese e le eventuali perdite, quanto con procedimento indiretto, ossia attraverso un calcolo fondato sul valore del capitale fondiario, costituito dal valore di mercato dell'immobile ovvero dal costo di ricostruzione, tenendo conto, in tale ultimo caso, del deprezzamento delle unità in ragione del loro stato attuale, del livello di obsolescenza e del ciclo di vita tecnico-funzionale (cfr. Cass. 16 aprile 2020 n. 7854). Ai sensi degli artt. 27 e 28 d.P.R. 1° dicembre 1949 n. 1142, deve distinguersi, nell'ambito del procedimento indiretto di stima, una volta che sia escluso, quindi, quello diretto, incentrato sul reddito lordo ordinario ritraibile dal canone di locazione, la valutazione del capitale fondiario sulla scorta del valore di mercato dell'unità immobiliare (secondo il relativo mercato delle compravendite) da quella imperniata sul costo di ricostruzione, tenendo conto, non di meno, di "un adeguato coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari", non applicabile ai cespiti edificati successivamente al biennio 1988-89 (cfr. Cass. 16 gennaio 2018 n. 888; Cass. 22 gennaio 2018 n. 1476; Cass. 2 aprile 2019 n. 13778).

Il procedimento indiretto di stima, sugli immobili a destinazione speciale o particolare, pertanto, può poggiare, ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, sul costo di ricostruzione, ricondotto all'epoca censuaria delle stime catastali (anni 1988-89), con l'applicazione del succitato coefficiente di riduzione, per i cespiti realizzati in epoca antecedente al prefato biennio, con la precisazione che l'accertamento del perfetto stato

di manutenzione degli impianti costituisce, invece, una motivata ragione per non applicare tale coefficiente, che, in ogni caso, deve essere rapportato allo stato attuale delle unità immobiliari (cfr. Cass. 15 marzo 2019, n. 7377).

3.2. La circolare emanata dall'amministrazione finanziaria il 30 novembre 2012, n. 6/T (in materia di "Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi"), elevata a rango normativo dalla legge 23 dicembre 2014 n. 190, ha precisato (par. 2) che per "stima diretta" deve intendersi la stima effettuata in maniera puntuale sugli immobili a destinazione speciale o particolare, per i quali, proprio in relazione alla peculiarità delle relative caratteristiche, non sia possibile fare riferimento al sistema delle tariffe, ribadendo, comunque, che la rendita catastale può essere determinata con procedimento diretto o con procedimento indiretto.

Tale circolare ha recepito e fatto proprio -sul piano delle indicazioni interne di prassi- il dettato legislativo (artt. 27 e 28 d.P.R. 1° dicembre 1949 n. 1142), dal quale, in ultima analisi, discende l'imperatività normativa che governa il settore, pur sempre riconducibile, quindi, all'impianto di legge predisposto dal legislatore e non alla circolare in quanto tale (cfr. Cass. 16 gennaio 2023, n. 1002).

3.3. In tema di classamento di immobili con destinazione speciale e censiti nei gruppi D ed E, l'accertamento della rendita catastale, proposta dal contribuente mediante una dichiarazione di variazione catastale con la procedura DOCFA, avviene con stima diretta per ogni singola unità, utilizzando un procedimento diretto -che si fonda sul reddito lordo (canone di locazione) ordinariamente ritraibile e sulla detrazione delle spese e delle eventuali perdite- o indiretto -che individua il valore del capitale fondiario, costituito dal valore di mercato dell'immobile ovvero il valore di costo di ricostruzione, tenendo conto, in quest'ultimo caso, di un adeguato

coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari (cfr. Cass. 2 aprile 2019, n. 13778, Cass. 11 marzo 2022, n. 7984 e Cass. n. 21 dicembre 2024, n. 33799).

Più nel dettaglio, i criteri tecnici per la determinazione della rendita catastale con l'approccio di costo sono fissati dall'allegato II alla predetta circolare, con particolare riguardo al costo di produzione, che risulta dalla sommatoria del valore del lotto, comprensivo dell'area coperta e delle aree scoperte, accessorie e pertinenziali, del costo di realizzazione a nuovo delle strutture, del costo a nuovo degli impianti fissi, delle spese tecniche relative alla progettazione, alla direzione lavori ed al collaudo, degli oneri concessori e di urbanizzazione e degli oneri finanziari, nonché al profitto normale del promotore immobiliare, che risulta "dalla remunerazione ordinaria, connessa al rischio assunto nell'operazione e comprensiva degli interessi sull'eventuale capitale proprio investito, che il promotore ritrae per lo svolgimento della sua attività".

Un approccio di tal fatta, del resto, risponde alla necessità di svincolare le operazioni di accertamento catastale da circostanze non ordinarie, assicurando, per la determinazione della rendita, criteri perequativi non condizionati dalla individuale capacità di gestione dell'immobile da parte del proprietario (cfr., con riferimento agli immobili a destinazione speciale o particolare, Cass. 16 aprile 2020, n. 7850; Cass. 8 febbraio 2022, n. 3918; Cass. 19 luglio 2022, n. 22558; Cass. 13 aprile 2023 n. 9947; Cass. 5 aprile 2024, n. 9109).

3.4. Nella vicenda in esame, la corte di merito ha affermato che la stima eseguita secondo il costo di costruzione ha carattere residuale e ad essa può farsi riferimento solo ove non sia possibile ricorrere a un criterio, di carattere principale, fondato sull'indagine di mercato, rimarcando che l'Ufficio non aveva motivato la scelta di avvalersi del relativo metodo.

3.5. Ebbene, tali argomentazioni non appaiono condivisibili.

Invero, i metodi di valutazione (reddituale, di mercato e di costo) non sono ordinati in maniera fissa, con priorità gerarchica, ma sono alternativi in relazione alle condizioni specifiche dell'immobile: e proprio in ciò si sostanzia la stima diretta alla quale sono sottoposti, con metodo diretto ovvero indiretto, gli immobili a destinazione speciale, come quelli in esame.

Ai fini della determinazione della rendita catastale, infatti, il canone di locazione costituisce un elemento soggettivo e potenzialmente non rappresentativo della reale capacità reddituale dell'immobile e, quindi, l'ufficio può legittimamente ricorrere al procedimento indiretto basato sul costo di ricostruzione deprezzato, al fine di ottenere una valutazione oggettiva e coerente con la funzione produttiva dell'unità immobiliare, senza con ciò incorrere in violazione delle norme dettate in materia di estimo catastale (cfr. Cass. 1^o dicembre 2025 n. 31331), ancor più considerando che perfino il contribuente, dando corso alla procedura DOCFA, è legittimato ad indicare il valore del bene ai fini della determinazione della rendita catastale con uno dei criteri -non necessariamente in ordine logico, ma alternativamente- previsti dalla legge (cfr. Cass. 26 maggio 2026 n. 16312).

4. Alla luce, pertanto, delle osservazioni fin qui esposte, il ricorso deve essere accolto e, per l'effetto, la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, affinché effettui un nuovo giudizio, e provveda, inoltre, a regolamentare le spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia affinché

effettui un nuovo giudizio e provveda, altresì, alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 luglio 2026.

Il Presidente
dott. ANGELO MATTEO SOCCI