



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto:

Giacomo Maria Stalla	Presidente -	Oggetto
Liberato Paolitto	Consigliere -	R.G.N 17409/2018
Annamaria Fasano	Consigliere -	Cron.
Antonella Dell'Orfano	Consigliere	
Stefano Pepe	Consigliere Rel.-	CC – 16/06/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17409/2018 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: _____ (omissis) _____), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: _____ (omissis) _____), presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi 12, è domiciliata; - *ricorrente* -

Contro

FONDAZIONE _____ (omissis) _____,
 _____, in persona del suo legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. _____ (omissis) _____
 _____]
 _____] ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in _____ (omissis) _____
 _____ ;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 404/23/18 della Commissione tributaria Regionale della Lombardia, sez. distaccata di Brescia, depositata il 29/1/2018;



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/06/2021
dal Consigliere Dott. Stefano Pepe;

Ritenuto che

1. La Commissione tributaria Regionale della Lombardia (CTR), sez. distaccata di Brescia, con sentenza n. 404/23/2018, depositata il 15/01/2018, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia dell'entrate e, per l'effetto, confermava la sentenza di primo grado che aveva dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento con il quale si era provveduto alla variazione di categoria dell'immobile sede della contribuente da B/1 (immobili destinati a servizi collettivi), proposta in sede di DOCFA presentata il 6/5/2014 a D/4 (case di cura ed ospedali con fine di lucro).

La CTR rilevava che, come correttamente osservato dai giudici di *prime cure*, ai fini del classamento nella categoria D/4 il fine di lucro doveva essere riferito quale caratteristica del soggetto che svolge l'attività nell'immobile oggetto di imposizione non assumendo rilievo l'attività in sé considerata, di talché stante la natura di ONLUS della contribuente doveva concludersi per l'assenza nel caso di specie del fine sopra indicato.

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

3. La contribuente ha depositato controricorso.

Considerato che

1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate deduce, ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 4, 6, 8 e 10 del R.D.L. n. 652 del 1939 e dell'art. 8 del Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano n. 1142 del 1949.

La ricorrente rileva che, in ragione delle norme sopra indicate, ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, ciò che rileva sono le caratteristiche oggettive delle singole unità immobiliari rispetto alle attività concretamente svolte al suo interno e a quelle potenzial-



mente esercitabili, essendo, al contrario, irrilevante la natura dei soggetti intestatari delle stesse.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta, ex art 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art 8 del d.P.R. n. 1142 del 1949 con specifico riferimento alla natura del soggetto proprietario dell'unità immobiliare ed alla natura economica dell'attività svolta al suo interno.

Con tale censura l'Agenzia delle entrate ribadisce quanto già indicato nel motivo che precede circa l'irrilevanza ai fini dell'attribuzione della rendita catastale della qualifica, come nel caso di specie, dell'ente proprietario del bene immobile, assumendo rilievo l'autonomia di tale disciplina rispetto ad altre (con specifico riferimento al d.lgs. n. 502 del 1992 o al d.lgs. n. 460 del 1997) che, operando in diverso ambito fiscale, prevedono dei benefici fiscali per il suindicato proprietario.

3. In via preliminare va osservato che parte ricorrente ha depositato la sentenza oggetto di impugnazione in modo incompleto, risultando omesse le pagine 2 e 3 della stessa.

Tale produzione incompleta non comporta, però, la inammissibilità del ricorso in ragione del principio affermato da questa Corte (Cass. n. 14347 del 08/07/2020 Rv. 658386 - 01) secondo cui «*La produzione di copia incompleta della sentenza impugnata è causa di improcedibilità del ricorso per cassazione ex art. 369 c.p.c. solo ove non consenta di dedurre con certezza l'oggetto della controversia e le ragioni poste a fondamento della pronuncia*», diversamente nella fattispecie, in applicazione del suindicato principio, è ben possibile evincere l'oggetto della controversia e le ragioni della decisione da quanto rappresentato dalle parti nei propri atti.

4. Nel merito, i due motivi, da trattarsi congiuntamente stante la loro stretta connessione, sono fondati.

Viene rimessa al Collegio la questione della categoria catastale da attribuire ad un immobile adibito ad attività socio sanitaria assistenziale da parte di una ONLUS e, in particolare, se a tali fini rilevi



la qualifica dell'ente proprietario o l'attività a cui è destinato l'immobile.

A parere della ricorrente, l'immobile in cui essa svolgeva la sua attività doveva, come da dichiarazione DOCFA, essere ricompreso nella categoria catastale B/1, nella quale rientrano, tra gli altri, tutte quelle strutture senza fine di lucro adibite all'assistenza per anziani; diversamente, per l'Agenzia dell'entrate nella specie l'immobile doveva essere accatasto in categoria D/4 (ospedali e case di cura con fine di lucro, dove la prestazione medica viene offerta dietro pagamento).

4.1 il Catasto Urbano è composto di diverse categorie e classi in cui vengono assegnati le diverse unità immobiliari al fine di sottoporle alla relativa tassazione.

La formazione del Nuovo Catasto Edilizio Urbano è stata avviata con il R.D.L. n. 652 del 1939 (Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano), convertito dalla legge n. 1249 del 1939, successivamente modificato dal D. Lgs. 8 aprile 1948, n. 514. A tal fine, gli immobili sono stati suddivisi in due macro insiemi, costituiti uno dalle unità immobiliari ordinarie e l'altro dalle unità immobiliari a destinazione speciale o particolare. L'art. 8 del R.D.L. 652 del 1939, conv. in l. n. 1249 del 1939, definisce la suddivisione degli immobili ordinari in categorie e classi stabilendo che *«per la determinazione della rendita, le unità immobiliari di gruppi di comuni, comune o porzione di comune, sono distinte, a seconda delle loro condizioni estrinseche ed intrinseche, in categorie e ciascuna categoria in classi. Per ciascuna categoria e classe è determinata la relativa tariffa, la quale esprime in moneta legale la rendita catastale con riferimento agli elementi di valutazione che saranno definiti dal regolamento»*.

Il Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con D.P.R. n. 1142 del 1949, ha definito: le zone censuarie, cioè zone territoriali omogenee sotto il profilo socio-



economico nelle quali esistono unità immobiliari simili per ubicazione, caratteristiche ambientali, tipo di costruzione (art. 5), per ogni zona censuaria, le categorie delle diverse destinazioni ordinarie, differenti per caratteristiche intrinseche delle unità immobiliari urbane (art. 6); per ogni categoria, le classi in numero tale da rappresentare le diverse capacità reddituali delle unità immobiliari urbane (art. 7), riferite all'unità di consistenza. Per ogni categoria e classe sono state individuate le unità tipo che rappresentano il merito medio delle unità immobiliari che vi debbono essere comprese.

4.2 In particolare, i fabbricati sono suddivisi in tre gruppi (circ. min. dir. gen. Catasto 14.3.1992, n. 5/3/1100) immobili a destinazione ordinaria, ricompresi nelle categorie A, B e C; immobili a destinazione speciale, ricompresi nelle categorie D e E; immobili fittiziamente accatastati, ricompresi nella categoria F.

Come riferimento alle unità immobiliari aventi destinazione speciale o particolare assume rilievo l'art. 8 del d.p.r. n. 1142 del 1949 che colloca in tale categoria le *«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»*.

Negli stessi termini si pone l'art. 10 del r.d.l. n. 652 del 1939

Gli immobili aventi tale destinazione, inseriti nel gruppo D sono a titolo esemplificativo e non esaustivo, gli opifici in genere, le cabine elettriche, gli alberghi, le pensioni, i teatri, le sale di proiezione per concerti e spettacoli, le case di cura e di riposo, gli ospedali, i locali per esercizi sportivi, i supermercati etc, e, con specifico riferimento alla categoria D/4, gli ospedali e case di cura con fine di lucro.



4.3 Per l'individuazione della corretta categoria cui **ascrivere le unità immobiliari speciali o particolari**, l'Agenzia del territorio con le circolari n. 4/T del 16 maggio 2006 e n. 4/T del 13 aprile 2007 ha 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 (...)»*.

4.4 Dal riportato quadro normativo 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.

4.5 Tali principi risultano compiutamente affrontati da questa Corte, in fattispecie sovrapponibile a quella oggetto di scrutinio in cui si controverte esclusivamente circa la rilevanza della natura di ONLUS della contribuente, con la sentenza n. 24078 del 30/10/2020 (Rv. 659483 - 01), alla quale il Collegio intende dare continuità, con la quale si è affermato che *«In tema di classamento, il provvedimento di attribuzione della rendita catastale è un atto che inerisce al bene in una prospettiva di tipo reale, riferita alle caratteristiche oggettive che connotano la sua "destinazione ordinaria", poiché l'idoneità dell'immobile a produrre ricchezza è riconducibile prioritariamente alla destinazione funzionale e produttiva dello stesso, accertata con riferimento alle potenzialità di utilizzo, e non al concreto uso che di esso venga fatto, senza che rilevi la qualità di sogget-*



to pubblico o privato in capo al proprietario, né le eventuali funzioni latamente sociali svolte da quest'ultimo, dovendo invece essere preso in considerazione il fine di lucro, espressamente previsto come criterio di classificazione per numerose categorie catastali, da valutarsi sempre in termini oggettivi, in base ad una verifica delle caratteristiche strutturali del bene. (Nella specie, la S.C., rigettando il ricorso, ha ritenuto corretta l'inclusione di un fabbricato di proprietà di una Onlus, adibito a casa di riposo, nella categoria speciale del gruppo D)».

Nella fattispecie risulta, dunque, irrilevante la circostanza che l'attività svolta dalla ricorrente non possa essere qualificata né industriale né commerciale in ragione della sua qualifica come ONLUS, assumendo al contrario rilievo la circostanza che l'immobile in esame è adibito dalla contribuente allo svolgimento di attività assistenziale e sociosanitaria e, dunque, alla luce dei principi sopra esposti esso è stato dall'amministrazione finanziaria correttamente inquadrato nella categoria di destinazione speciale D4, rilevando il fine di lucro, non sul piano della soggettività proprietaria, bensì su quello della idoneità strutturale e funzionale dell'immobile (Cass. cit.)

5. Il ricorso va dunque accolto e la sentenza impugnata cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

6. Le spese del giudizio di merito e di legittimità possono essere compensate tra le parti in ragione del recente arresto giurisprudenziale in materia.

P.Q.M.

- Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente;

- Spese compensate.



Così deciso in Roma il 16 giugno 2021 mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 23, comma 9, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, conv. con modif. dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176.

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla

