



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di CREMONA Sezione 1, riunita in udienza il 14/09/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**DEANTONI GIULIO**, Presidente

**GALLI EZIO DONATO**, Relatore

**GRIMALDI MATTEO**, Giudice

in data 14/09/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 205/2022 depositato il 27/12/2022

**proposto da**

[REDACTED]

**Difeso da**

[REDACTED]

**ed elettivamente domiciliato presso**

[REDACTED]

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Cremona

**elettivamente domiciliato presso** dp.cremona@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 2021CR0019063 CATASTO-RENDITA CATASTALE

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Fondazione [redacted] impugnava, nel costituito contraddittorio con Agenzia delle Entrate di Cremona – Territorio l'avviso di accertamento specificamente indicato in epigrafe.

Premetteva di avere presentato in data 15/11/2019 un Docfa che prevedeva - mediante "fusione" - l'inserimento degli immobili preesistenti nella categoria catastale B/2 (case di cura senza fini di lucro) essendo essa Fondazione una Onlus e perseguendo finalità esclusivamente di solidarietà sociale e che, con l'accertamento impugnato, l'ufficio aveva invece provveduto a classificare l'immobile in D/4. Precisato che la Fondazione erogava i propri servizi attraverso molteplici unità d'offerta (residenza sanitaria assistenziale accreditata, istituto di riabilitativo oggi cure intermedie residenziali, poliambulatori, mini alloggi protetti per anziani, centro diurno integrato, assistenza a domiciliare integrata, pasti a domicilio) ed esposta la storia dell'ente, nel ricorso si sottolineava che nel corso dei vari anni erano state eseguite migliorie ed ampliamenti attraverso i quali erano stati aumentati i posti letto disponibili, gli spazi accessori, complementari e di servizio senza tuttavia snaturare l'impronta originaria e l'oggettiva fruibilità dell'immobile; trattavasi del resto di interventi sempre supportati dalle opportune pratiche di accatastamento presso l'Agenzia delle Entrate, Ufficio Provinciale – Territorio di Cremona che avevano mantenuto la classificazione catastale originaria B/2. Del resto, si aggiungeva, anche l'Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto nello stesso atto impugnato che l'immobile oggetto di accertamento consisteva in una casa di cura e non di ospedale dove si erogavano agli anziani ed a tutti coloro che ne fossero bisognosi servizi di assistenza non specificatamente legati alla cura di patologie o all'esecuzione di interventi chirurgici.

Tanto premesso e venendo ai motivi di doglianza la ricorrente censurava, in primo luogo, il difetto di motivazione circa i valori unitari applicati dell'immobile. Essi erano dichiaratamente calcolati sulla base di metodologia comparativa rispetto ad immobili ubicati nella stessa zona, aventi le analoghe caratteristiche ma, nell'atto, non vi era alcun riferimento a questi ultimi cosicché non era data, alla contribuente, possibilità di difesa al fine di verificare quali fossero gli effettivi termini di comparazione. Il censurato difetto avrebbe dunque comportato la nullità dell'atto evidente essendo la violazione dell'art. 7 legge n. 212 del 2000.

In secondo luogo, la ricorrente censurava l'atto per "Erronea interpretazione per presunzione dell'attività svolta". Esponeva che la Fondazione era stata riconosciuta dalla Regione come ente senza scopo di lucro (bollettino regionale n. 13 del 22 marzo 2004) e, del resto, lo stesso Statuto dava atto sia delle finalità solidaristiche della Fondazione sia dell'assenza dello scopo lucrativo, quest'ultimo requisito non venendo meno, secondo quanto deciso anche dalla giurisprudenza di legittimità, per semplice il fatto che le prestazioni venissero rese dietro corrispettivo laddove, in ogni caso, il fine stesso non fosse rivelato da elementi quali la distribuzione di utili ovvero il loro impiego per la realizzazione di attività diverse da quelle istituzionali o a quelle connesse. La ricorrente, inoltre, evidenziava di essere iscritta negli elenchi del 5 per mille relativi alle organizzazioni non lucrative debitamente trasmessi all'Agenzia delle Entrate, prova ulteriore che l'assenza di finalità di lucro era nota e accettata dall'Amministrazione Erariale.

Nel ricorso si contestava inoltre il calcolo della rendita catastale con particolare riguardo all'omessa applicazione dei coefficienti di vetustà laddove, invece, l'Ufficio avrebbe dovuto applicare i valori di costo per l'anno 1988/1989 ed applicare la vetustà per gli anni che precedevano quel riferimento cronologico in misura almeno pari al 10%. Andava peraltro tenuto presente che la struttura comprendeva grandi spazi che non producevano servizi, come ad esempio i corridoi e i saloni, per cui anche per questo il valore stimato siccome riferito all'anno 1988/1989 non poteva considerarsi congruo.

Da ultimo si faceva presente che anche secondo la Risoluzione n.21/2019 emanata dalla Regione Lombardia

l'attività istituzionale che persegue finalità di solidarietà sociale svolta dalle ex Ipab che ora hanno assunto, come Caimi, la qualifica di Onlus non costituiscono attività commerciale.

La ricorrente rassegnava quindi le seguenti conclusioni: "Annullare l'avviso di accertamento nr. 2021CR0019063 ricevuto in data 03/06/2022 per assoluta mancanza di motivazione; in via meramente subordinata se ne chiede l'annullamento per effetto delle argomentazioni in diritto sopra proposte; riconoscere l'accatastamento proposto dal tecnico incaricato arch. [REDACTED] con prot. n. CR0046866; condannare l'Agenzia del Territorio al pagamento delle spese connesse al presente ricorso".

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate – Territorio. Deduceva, a contrasto delle avversarie ragioni, di avere diffusamente esposto nell'atto l'iter giuridico-amministrativo in merito all'attribuzione della rendita catastale; erano state in particolare considerate le caratteristiche oggettive dell'immobile e l'articolazione della struttura, le une e l'altra riconducenti alla categoria speciale "D". Conseguentemente, la rendita era stata determinata per stima diretta con applicazione del procedimento del costo di ricostruzione. Insisteva poi sul fatto che la categoria e la classe dell'immobile devono essere attribuite in ragione delle caratteristiche intrinseche dell'immobile stesso che determinano la destinazione ordinaria e permanente della unità immobiliare, risultando quindi irrilevanti il carattere pubblico o privato della proprietà dell'immobile ovvero eventuali funzioni latamente sociali svolte dal proprietario.

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso e le spese di giudizio.

Per la discussione del ricorso è stata fissata l'udienza del 14 settembre 2023. A questa sono comparsi i rappresentanti delle parti che hanno insistito nelle rispettive deduzioni e conclusioni. La Corte ha trattenuto la causa per la decisione.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ritiene la corte che il proposto ricorso non possa trovare accoglimento.

La censura di illegittimità per omessa motivazione è infondata. Nell'atto sono chiaramente spiegate le ragioni inerenti all'oggettività dell'immobile, che hanno indotto l'Ufficio a variare la categoria (e quindi la rendita) dell'immobile e, del resto, esse sono state ben comprese dal ricorrente che nelle sue stesse deduzioni è stato in grado di efficacemente contrastare gli argomenti dell'Amministrazione Erariale. Nell'atto si spiega, in particolare, che trattasi di unità immobiliare costruita per specifica attività (strutture di ricovero e cura private) non destinabili ad altre attività senza radicali trasformazioni e quindi appartenente al gruppo delle categorie speciali D e che, per la singolarità delle sue caratteristiche, non è annoverabile in una categoria ordinaria cosicché si rivela impraticabile la metodologia di stima sintetico - comparativa rendendosi quindi necessaria la stima puntuale dell'unità.

L'ufficio ha tenuto ferme le caratteristiche dimensionali e costruttive e di destinazione comunicate dallo stesso Istituto variando la sola classificazione sulla base di una diversa valutazione circa l'esatto inquadramento in una piuttosto che in un'altra delle categorie catastali.

Nel merito, si osserva preliminarmente, con riferimento alle unità immobiliari aventi destinazione speciali o particolari, che assume rilievo l'art. 8 del Dpr 1142 del 1949 che colloca in tali categorie 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 e commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni .... (e) le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano ragguagliabili in classi, quali stazioni per servizi di trasporto terrestri e

di navigazione interna, marittimi ed aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio del culto, costruzioni mortuarie e similari".. Negli stessi termini si pone l'art.10 del Rdl n.652 del 1939

Gli immobili aventi tali destinazioni, inserite nel gruppo D sono dunque, 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 impianti per esercizi sportivi, i supermercati etc. e con specifico riferimento alla categoria D/4 gli ospedali e case di cura con fini di lucro.

Per l'individuazione della categoria cui ascrivere le unità immobiliari speciali o particolari, l'Agenzia del territorio con la circolare 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 speciali o particolari più rispondenti alle caratteristiche oggettive dell'immobile ....".

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, escluderebbe la ratio posta a fondamento della disciplina del catasto fondata sulla potenzialità di produrre reddito dei singoli immobili ricondotta, prioritariamente, non al concreto uso che di essi venga fatto, ma alla loro destinazione funzionale produttiva che va accertata in riferimento alle potenzialità di utilizzo purché non in contrasto con la disciplina urbanistica.

Questi principi risultano compiutamente affrontati da numerose sentenze della Corte di Cassazione pronunciate in fattispecie sovrapponibili a quella in esame in cui, infatti, si controverte principalmente circa la rilevanza della natura della contribuente che opera nel settore assistenziale senza fine di lucro.

Si richiama, in particolare, la sentenza n. 24078 del 30/10/2020 della Suprema Corte, alla quale questo Collegio presta piena adesione, nella 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, accertato con riferimento alla potenzialità di utilizzo, e non al concreto uso che di esso venga fatto, senza che rilevi la qualità di soggetto pubblico o privato in campo alla proprietà, 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 classamento per numerose categorie catastali, da valutarsi sempre in termini oggettivi, in base ad una verifica delle caratteristiche strutturali del bene" .

Nella fattispecie risulta, dunque, irrilevante la circostanza che l'attività svolta dalla ricorrente non possa essere qualificata né industriale né commerciale in ragione dei fini di istituto, 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 in D/4 rilevando il fine di lucro, non sul piano della soggettività proprietaria, bensì su quello della idoneità strutturale e funzionale dell'immobile.

In definitiva, il punto centrale non è, se l'istituto ricorrente trae lucro dall'attività esercitata nell'immobile ma se quest'ultimo, per le sue caratteristiche oggettive, potrebbe essere adibito, senza necessità di radicali trasformazioni, a un'attività commerciale di prestazioni di servizi retribuita. Al riguardo, la risposta data dall'amministrazione mediante l'inserimento dell'immobile stesso nella categoria D/4 si rivela del tutto corretta (n questo senso, si veda anche, da ultimo, Cassazione civile, sez. trib. 6/7/2023, n. 21938).

Quanto infine al procedimento di stima, se è vero che sul territorio (ma non nel Comune censuario) si rinvengono strutture simili per destinazione, è innegabile che ciascuna di esse ha peculiari caratteristiche dimensionali e costruttive sicché la stima comparativa, anche per le differenze socioeconomiche delle

diverse realtà territoriali, non è praticabile. Ineccepibile, pertanto, è il ricorso, nella specie effettuato, alla stima puntuale che ha riferimento ai costi per l'edificazione a nuovo. In relazione a questa valutazione non si ravvisano fondate le censure della ricorrente che si riferiscono alla mancata applicazione del deprezzamento per vetustà degli immobili più risalenti. Infatti, come ha efficacemente ribattuto l'Ufficio, assunti come base i prezzi della camera di commercio di Cremona riferiti al biennio economico 1988-1989 e più precisamente maggio 1989 e dal prezzario Dei 2014 (ricodotto al biennio 1988-1989 mediante coefficienti della Camera di commercio di Milano), è stato applicato un deprezzamento pari al 50% alla porzione identificata con la destinazione "ex -chiesa" mentre, per le restanti porzioni, l'esclusione della riduzione è stata convincentemente motivata facendo richiamo alle numerose migliorie poste in essere negli anni successivi al fine di mantenere la struttura adeguata alle prescrizioni e ai vincoli sanitari afferenti alle prestazioni erogate.

Il ricorso, rilevatosi infondato, va quindi respinto.

La complessità del tema sollevato costituisce serio motivo per disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese di causa.

**P.Q.M.**

La Corte respinge il ricorso;

compensa per intero tra le parti le spese di causa.

Il Giudice estensore

Geom. Ezio Donato Galli

Il Presidente

Dott. Giulio Deantoni