Ordinanza del 11/03/2022 n. 7984 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento rendita catastale - Torre eolica - Criterio di stima - Valutazione del deprezzamento in ragione dello stato attuale delle unità e del loro livello di obsolescenza e ciclo di vita tecnico-funzionale.

Massima:

L'art.10 R.D. 652/39 stabilisce che la rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui all'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, è determinata con stima diretta per ogni singola unità e la qual cosa vale anche per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari che non sono raggruppabili in categorie e classi, per la singolarità delle loro caratteristiche. Infatti, in tema di classamento, l'attribuzione di rendita alle unità immobiliari costituite da opifici e più in generale ai fabbricati a destinazione speciale e particolare, deve avvenire, come previsto anche dall'art. 37 del D.P.R. n. 917 del 1986 ai fini della determinazione del reddito medio ordinario, mediante stima diretta, senza che ciò presupponga, peraltro, l'effettuazione di un previo sopralluogo, che non costituisce né un diritto del contribuente né una condizione di legittimità del correlato avviso attributivo di rendita, integrando soltanto uno strumento conoscitivo del quale l'Amministrazione finanziaria può, ove necessario, avvalersi, ferma la possibilità di compiere le relative valutazioni in forza delle risultanze documentali a disposizione. Nella fattispecie, l'avviso di accertamento opposto determinava la rendita catastale su stima diretta sulla base degli elementi economici e quantitativi in conformità alle disposizioni che regolano il catasto edilizio e, infatti, la scheda sintetica, dopo aver descritto l'impianto (impianto eolico di MW 3,00 con annessa corte esclusiva), riteneva idonea la proposta categoria D1, effettuando la stima del fabbricato in base al costo di costruzione, con la precisazione che i valori unitari erano stati desunti da valori riferibili a immobili ubicati nella stessa zona aventi analoghe caratteristiche anche attraverso la consultazione di consolidati prontuari di settore. Non si trattava quindi dell'applicazione del metodo comparativo, ma della stima diretta di un bene peculiare; si trattava infatti di beni sostanzialmente privi, per intrinseca peculiarità e funzione, sia di un mercato di compravendita, sia di un mercato di locazione. Pertanto, qualora l'attribuzione della rendita avvenga a seguito della procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del relativo avviso di accertamento 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

La società FARPOWER s.r.l. ha installato 7 aereogeneratori (torri eoliche) nei Comuni di (------) e (------) e, nel 2013, ha presentato una DOCFA indicando per ogni torre eolica la rendita catastale di Euro 17.820,00 in base a una perizia tecnica di parte. L'Agenzia del territorio ha successivamente notificato avvisi di accertamento con cui ha variato la rendita da Euro 17.820,00 ad Euro 36.000,096 per ciascuna unità.

La società contribuente ha opposto gli avvisi deducendo il difetto di motivazione sulla attribuzione di rendita, in quanto detti avvisi si limitano a sostituire il valore dichiarato con un valore diverso e più elevato, ma privo di riscontro rinviando per relazione ad una stima diretta e ad asseriti prontuari di settore non allegati agli atti; sostenendo altresì la congruità delle rendite catastali da lei dichiarate. In primo grado i ricorsi sono stati accolti, ritenendo il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento. L'Agenzia delle entrate ha proposto appello che la Commissione tributaria regionale ha parzialmente accolto, ritenendo l'avviso di accertamento sufficientemente motivato, perchè la determinazione della rendita è stata quantificata con metodo diretto comparato con rendite riferite a parchi similari; rileva inoltre che la parte si è adeguatamente difesa e da ciò si desume che la motivazione era adeguata. La CTR ha però rilevato che, considerando il deprezzamento degli aereogeneratori per effetto dell'invecchiamento tecnologico e funzionale nonchè sulla base del valore medio desunto dalle precedenti decisioni della Commissione stessa per parchi eolici similari, il valore catastale deve determinarsi in Euro 400,000 MW e quindi un valore di Euro 1.200,00 per ciascuna torre eolica di potenza pari a 3 MW. Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione la società affidandosi a quattro motivi. Si è costituita con controricorso l'Agenzia delle entrate. La causa è stata trattata all'udienza camerale non partecipata del 13 gennaio 2022.

Considerato che:

1.- Con il primo motivo del ricorso la ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, poichè la motivazione degli avvisi, che trascrive in ricorso, non riporta gli elementi di fatto che giustificano l'aumento di rendita. La ricorrente deduce che ha errato la CTR a ritenere sufficiente la motivazione, che invece è stereotipata e inadeguata in quanto non risulta allegata agli atti alcuna relazione di stima diretta. La parte deduce inoltre che la stima diretta potrebbe soddisfare l'onere di motivazione solo ove l'ufficio non abbia disatteso gli elementi fattuali rappresentati nella DOCFA (così come rappresentati nella perizia allegata) mentre nella fattispecie l'ufficio li ha disattesi senza neppure indicare quali sarebbero gli elementi di fatto considerati.

Con il secondo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, e del R.D. n. 652 del 1939, art. 10. La parte deduce che il criterio di valorizzazione adottato cioè il metodo comparativo è illegittimo per gli immobili classificati in categoria D, ed è inattendibile. Rileva che nonostante negli atti si sia affermato che la determinazione della rendita catastale è stata eseguita con stima diretta in realtà è stata determinata con metodo comparativo; nella scheda allegata all'avviso infatti è chiaramente affermato che la rendita è desunta dai valori riferibili a immobili ubicati nella stessa zona aventi analoghe caratteristiche; di contro l'art. 10 cit. prevede che la rendita catastale delle unità immobiliari D è determinata con stima diretta per ogni singola unità; il criterio della stima diretta è autonomo e diverso rispetto al criterio comparativo.

1.2- I motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono infondati.

La motivazione della decisione della CTR è conforme al principio, affermato da questa Corte in tema di accertamento tributario, secondo cui "la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sulla Amministrazione, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, (nella specie, relativo all'imposta di registro sulla cessione di azienda), senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2-bis, del dovere di allegazione delle informazioni date dal cedente (l'azienda) ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento" (Cass. n. 25153/2013; n. 14027/2012).

Secondo quanto prescritto dal R.D. n. 652 del 1939, art. 10, "la rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui alla L. 8 giugno 1936, n. 1231, art. 28, costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità. Egualmente si procede per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari che non sono raggruppabili in categorie e classi, per la singolarità delle loro caratteristiche".

Ai fini della determinazione del reddito dei fabbricati, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 37, stabilisce che: "Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta". Il compendio normativo depone - con riguardo ai fabbricati a destinazione speciale - per la necessità di stima diretta, senza tuttavia che ciò debba necessariamente presupporre l'esecuzione del sopralluogo; il quale non costituisce, in materia, un diritto del contribuente nè una condizione di legittimità dell'avviso attributivo di rendita, quanto soltanto un ulteriore e concorrente strumento conoscitivo di verifica ed accertamento di cui l'amministrazione finanziaria può avvalersi per operare la valutazione (Cass. n. 22886/06; Cass. n. 6633/2019). In

particolare, questa Corte ha affermato che "In tema di classamento, l'attribuzione di rendita alle unità immobiliari costituite da opifici e più in generale ai fabbricati a destinazione speciale e particolare di cui alla L. n. 1231 del 1936, art. 28, deve avvenire, come previsto anche dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 37, ai fini della determinazione del reddito medio ordinario, mediante "stima diretta", senza che ciò presupponga, peraltro, l'effettuazione di un previo sopralluogo, che non costituisce nè un diritto del contribuente nè una condizione di legittimità del correlato avviso attributivo di rendita, integrando soltanto uno strumento conoscitivo del quale l'Amministrazione finanziaria può, ove necessario, avvalersi, ferma la possibilità di compiere le relative valutazioni in forza delle risultanze documentali a disposizione" (Cass. n. 12743 del 23/05/2018).

Inoltre, ai sensi del Reg. approvato dal R.D. del 1949, art. 28, comma 2, il valore venale dell'immobile oggetto di accertamento, quando non ne risulti possibile la determinazione dall'analisi del mercato delle compravendite, si stabilisce "...con riguardo al costo di ricostruzione, applicando su questo un adeguato coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari". Tale approccio consente di determinare la rendita catastale dell'unità immobiliare con procedimento indiretto, tramite la quantificazione del valore venale con riferimento al costo di ricostruzione deprezzato, vale a dire attraverso il calcolo del costo a nuovo dell'immobile e degli impianti fissi, opportunamente ridotto in relazione alle condizioni di vetustà ed obsolescenza tecnologica e funzionale.

Nella fattispecie, l'avviso di accertamento opposto (trascritto in ricorso) ha determinato la rendita catastale su stima diretta sulla base degli elementi economici e quantitativi riportati con riferimento al biennio 1988-1989, in conformità alle disposizioni che regolano il catasto edilizio (R.D. n. 652 del 1939, D.P.R. n. 1142 del 1949); la scheda sintetica allegata, dopo aver descritto l'impianto (impianto eolico di MW 3,00 con annessa corte esclusiva), e ritenuta idonea la proposta categoria D1, ha stimato il fabbricato in base al costo di costruzione Vc e precisando che "i valori unitari sono stati desunti da valori riferibili a immobili ubicati nella stessa zona aventi analoghe caratteristiche anche attraverso la consultazione di consolidati prontuari di settore".

Non si tratta quindi della applicazione del metodo comparativo, ma della stima diretta di un bene peculiare: si tratta infatti di beni sostanzialmente privi, per intrinseca peculiarità e funzione, sia di un mercato di compravendita, sia di un mercato di locazione e messa a reddito. Il riferimento ai valori di immobili ubicati nella stessa zona con analoghe caratteristiche anche attraverso la consultazione di prontuari di settore, circoscrive e rende adeguatamente noto il criterio, posto che si fa riferimento come sopra detto a beni aventi una destinazione specifica e peculiare.

In questi termini stessa amministrazione finanziaria, con le Circolari MF nn. 14/07 e 6/12, ha stabilito i criteri di determinazione della rendita catastale nell'ipotesi di stima diretta di siffatti beni sostanzialmente precisando che: "con la locuzione "stima diretta" si intende 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 risulta possibile fare riferimento al sistema delle tariffe. In tale contesto, la rendita catastale può essere determinata

con "procedimento diretto" o con "procedimento indiretto". Il procedimento diretto è quello delineato dagli artt. 15 e seguenti del Regolamento, ove si stabilisce che la rendita catastale si ottiene dal reddito lordo ordinariamente ritraibile, detraendo le spese e le eventuali perdite. Il reddito lordo ordinario e il canone di locazione, fatte salve le eventuali aggiunte e detrazioni di cui agli artt. 16 e 17, (tra le prime, le spese manutenzione ordinaria sostenute dal locatario anzichè dal proprietario; secondo, alcune spese condominiali sostenute dal proprietario anzichè dal locatario). Il procedimento indiretto è, invece, quello previsto dagli artt. 27 e seguenti del Regolamento, nei quali si precisa che il reddito ordinario può essere calcolato a partire dal valore del capitale fondiario, identificabile nel valore di mercato dell'immobile (se esiste un mercato delle compravendite), ovvero nel 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" (deprezzamento)".

Sul punto sono intervenute diverse pronunce di questa Corte di legittimità (tra le tante, Cass. n. 14042/2020, in motiv.), le quali hanno osservato come i criteri di prassi siano stati successivamente meglio specificati (negli indirizzi operativi, in tema di determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari destinate a centrali eoliche, allegati alla nota AE - Direzione Catasto prot. n. (------) del 14 marzo 2017), nel senso che: "In tema di determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari destinate a centrali eoliche realizzate in epoca antecedente al 1 gennaio 2016, deve essere utilizzato il costo medio infracensuario, dovendo poi i costi di ricostruzione, come determinati, delle diverse strutture, impianti fissi e sistemazioni esterne, essere ricondotti all'epoca censuaria delle stime catastali (biennio 1988-89) mediante l'indice FOI pubblicato dall'ISTAT, attesa l'assenza di ulteriori indici dei prezzi specifici per tale tipologia di opere" (così Cass. ord. nn. 888/18; 1476/18).

Deve inoltre rilevarsi che, per giurisprudenza consolidata, qualora l'attribuzione della rendita avvenga a seguito della procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del relativo avviso di accertamento 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 (Cass. 19/06/2020, n. 12005; Cass., 09/04/2020, n. 7773). Nel caso di specie la parte pur lamentando che l'ufficio abbia disatteso gli elementi di fatto, individua poi in concreto la divergenza nelle sostituzioni del valore dichiarato nella DCOFA con un valore diverso e superiore (pag. 9) e non con riferimento agli elementi di fatto propriamente detti, quale ad esempio la potenza dell'impianto. La parte fa invero riferimento ad una perizia di parte, disattesa dall'ufficio, che avrebbe valutato "elementi fattuali che contraddistinguono la specifica torre eolica", ma nello stralcio di detta perizia, che è stato trascritto alla pag. 12 del ricorso, è espressamente affermato che si tratta di "parametri che hanno portato alla determinazione della rendita catastale attribuita con il documento DOCFA". Parametro di valutazione ed elemento fattuale sono due concetti diversi poichè l'uno costituisce un criterio di valutazione, l'altro si rileva direttamente dall'esame del bene e dalle sue caratteristiche (estensione, potenza).

2.- Con il terzo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360, n. 4, a la nullità della sentenza in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e art. 132 c.p.c., perchè riporta una motivazione

meramente apparente sull'asserito valore di Euro 400.000 per MW; la parte deduce che il giudice ha omesso di indicare nel contenuto della sentenza gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento per questa stima limitandosi a fare un generico riferimento al deprezzamento e senza individuare gli elementi di fatto che caratterizzano le torri eoliche senza indicare la loro incidenza sul valore dell'immobile.

Con il quarto motivo del ricorso si lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, l'omesso esame di fatto decisivo poichè la CTR ha determinato il valore catastale senza fornire alcuna indicazione in ordine alla perizia tecnica e alla perizia giurata versata in atti.

2.1.- I motivi sono fondati nei termini che seguono.

Dagli indirizzi operativi sopra richiamati si evince che il criterio di stima deve tenere conto del deprezzamento in ragione dello stato attuale delle unità e del loro livello di obsolescenza e ciclo di vita tecnico-funzionale. L'applicabilità in concreto e la misura del coefficiente di riduzione sul costo a nuovo devono tenere conto, in particolare, della diversa tipologia delle singole parti dell'impianto di aerogenerazione, a seconda che si tratti di immobili di supporto (ad esempio, la struttura di fondazione o la torre di sostegno) ovvero di componenti impiantistiche e tecnologiche (ad esempio, la navicella - rotore); occorre, inoltre, considerare la data di costruzione dell'impianto (antecedente o successiva all'epoca censuaria delle stime catastali di riferimento) e l'effettivo livello di deprezzamento da decadimento tecnico-fisico e funzionale attribuibile alle singole componenti (cfr. Cass. 2019 n. 32861).

Ciò posto, si rileva che nessuno di questi criteri è stato applicato dal giudice d'appello che ha fatto riferimento al "valore medio desunto dalla precedenti decisioni di questa Commissione", quasi si trattasse di una liquidazione equitativa del danno, e senza verificare se l'avviso di accertamento abbia fatto corretta applicazione in sede di determinazione della stima dei criteri previsti dalla normativa legislativa e regolamentare sopra citate.

La sentenza va pertanto cassata in accoglimento, per quanto di ragione, delle due ultime censure, con rinvio al giudice di merito il quale riesaminerà la fattispecie alla luce dei principi indicati, decidendo anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

Accoglie, per quanto di ragione i motivi terzo e quarto del ricorso, respinti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Puglia in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 13 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza