Sentenza del 22/05/2019 n. 13779 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. Il Comune di Faeto (FG) propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 772/16 del 29 marzo 2016, con la quale la commissione tributaria regionale della Puglia, in parziale riforma della prima decisione, ha ritenuto in parte illegittimo l'avviso di accertamento per IMU 2012 notificato a W. srl; ciò con riguardo ad un parco eolico (composto da otto aerogeneratori, con relative piazzole e fabbricato destinato a sottostazione centralizzata di raccolta dell'energia elettrica) posseduto dalla società, e da questa fatto oggetto, il 16 ottobre 2012, di procedura Docfa di accatastamento in categoria Dl.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che per "l'intera annualità 2012" l'imposta dovesse essere calcolata sulla base della rendita catastale proposta dalla società, in quanto: - tale proposta era intervenuta nella stessa annualità di imposizione; - per la frazione infrannuale antecedente alla proposta stessa (gennaio/ottobre 2012), il criterio contabile D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5, comma 3, risultava comunque inapplicabile perchè il bilancio non recava distinta contabilizzazione dei singoli immobili ed impianti costituenti il parco eolico (così come poi separatamente accatastati dalla società), ma un unitario valore a quest'ultimo globalmente riferito; - a differenza di quanto accadeva per le centrali idroelettriche, il parco eolico aveva valenza complessiva ed unitaria solo sul piano funzionale, non anche strutturale.

Resiste con controricorso e memoria la W. srl.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso il Comune lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto che il criterio catastale dovesse valere per l'intera annualità e non soltanto (come stabilito dal primo giudice) per il periodo successivo alla proposta di accatastamento (novembre-dicembre 2012).

p. 2.2 I motivo è fondato.

Secondo il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3: "Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del D.L. 11 luglio 1992,

n. 333, art. 7, comma 3, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1992, n. 359, applicando i seguenti coefficienti (...)".

Cass. SSUU n. 3160/11 ha stabilito, nell'interpretazione di questa disposizione, che: "In tema di ICI, il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, vale sino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, mentre, dal momento in cui fa la richiesta, il proprietario, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicchè può essere tenuto a pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tali sensi), o avere diritto di pagare una somma minore, potendo, quindi, chiedere il relativo rimborso nei termini di legge".

E' vero che il suddetto principio di diritto ammette una (parziale) efficacia retroattiva dell'accatastamento con attribuzione di rendita, ma ciò non oltre la data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente; data a partire dalla quale il contribuente stesso partecipa di un nuovo regime giuridico, facendo per ciò solo decorrere un arco temporale di sospensione e conguaglio in dare o avere fin visto l'esito dell'istanza.

Nel caso di specie costituisce dato pacifico di causa che l'istanza di accatastamento sia stata dalla società presentata nell'ottobre 2012, con la conseguenza che - per la frazione di anno antecedente (gennaio/ottobre) - essa non poteva sortire alcun effetto sulla determinazione della base imponibile, trattandosi di annualità ancora assoggettata al regime del valore di libro D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5, comma 3; disposizione che, appunto, stabilisce che tale regime debba operare "fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita".

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1,n. 3) violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c.. Per avere la commissione tributaria regionale addebitato al Comune di aver assunto a riferimento il valore di libro "senza peraltro indicare da quali voci di bilancio lo ha desunto, al parco eolico, considerandolo una entità unica" (sent. CTR). Contrariamente a tale affermazione, la base imponibile era stata desunta dal bilancio sociale 2012, nel quale il parco eolico era stato debitamente contabilizzato, nè la società aveva mai contestato tale contabilizzazione.

p. 3.2 Anche questo motivo è fondato.

Per il periodo antecedente alla richiesta di attribuzione di rendita, l'accesso al regime contabile sostitutivo non poteva reputarsi di per sè precluso - a favore del criterio reddituale - dal fatto che, nel bilancio sociale di riferimento, il parco eolico fosse sì "distintamente contabilizzato" rispetto ad altri immobili di categoria D, ma non "scorporato" nelle sue varie componenti.

In effetti, non vi è dubbio che ciascun impianto di aerogenerazione (a sua volta componente del parco eolico) sia composto da diversi beni ed elementi: torre o traliccio, navicella, rotore, pale, cabina elettrica, spazi di manovra e servizio ecc...; nè vi è dubbio sul fatto che tali beni ed

elementi presentino diversa natura e funzione: immobiliare in senso stretto o per infissione al suolo; - di immediata produzione energetica o di mero sostegno e supporto; - principale o accessoria; - statica o dinamica ecc....

Ciò premesso, l'autonoma rilevanza 'catastalè dei singoli impianti e dei singoli cespiti costituenti ciascun impianto (tale da permettere l'attribuzione di una rendita dedicata ad ognuno di essi) non escludeva di per sè che - prima dell'accesso del contribuente al 'nuovò regime giuridico catastale - la base imponibile fosse sostitutivamente desumibile dalla valorizzazione di bilancio, secondo quanto dettato dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3; bilancio nel quale il complesso dei beni oggetto di imposizione risultasse comunque univocamente descritto e distintamente contabilizzato (per parte immobiliare e parte impiantistica, seppure in via unitaria e complessiva) rispetto agli altri cespiti di proprietà sociale assoggettabili anch'essi ad accatastamento nella medesima categoria D. La scindibilità del compendio ai fini della attribuzione di rendita catastale, in altri termini, non rappresentava ostacolo pregiudiziale a che il valore del medesimo fosse desumibile - nella temporanea vigenza del regime di libro - dalla sua contabilizzazione unitaria, purchè distinta nel senso indicato.

Nè, diversamente da quanto sostenuto dalla CTR nel disciplinare la fattispecie (anteriore all'introduzione della L. n. 208 del 2015), tale ostacolo poteva desumersi dalla asserita differenza "strutturale" tra impianto eolico ed impianto idroelettrico.

Differenza che, nell'ambito dei sistemi di generazione energetica da fonti rinnovabili, è stata esclusa dall'orientamento di legittimità in materia, il quale ha stabilito, proprio richiamando quanto già affermato con riguardo alle centrali idroelettriche ed alle relative turbine (Cass. 3500/15, ma anche Cass. n. 23317/11, 7372/11, 13319/06, 21730/04 ed altre nei termini di cui in Corte Cost. n. 162 del 2008), che: per un verso, è rilevante, ai fini della rendita, la connessione strutturale e funzionale intercorrente tra parte immobiliare e parte impiantistica, come anche desumibile dal D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies conv. in L. n. 88 del 2005, così da valorizzare il fatto che anche gli elementi impiantistici non infissi, tra i quali vanno individuate anche le pale eoliche, "si configurano come elementi essenziali della centrale, incorporati alla stessa e non separabili senza una sostanziale alterazione del bene complesso" (Cass. 3500/15); per altro verso, tutti tali beni unitariamente considerati debbono essere iscritti nella categoria catastale, non E, bensì di destinazione speciale "D1 Opifici" assoggettata a valutazione di rendita mediante "stima direttà ex artt. 28 e s.s. del Regolamento Catastale di cui al D.P.R. n. 1142 del 1949.

Merita ancora richiamare, tra le altre, Cass. 4028/12 (conf. Cass. 24815/14) secondo cui: "I parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustifichino un trattamento differenziato, sono accatastabili nella categoria "D/1-Opificio" e le pale eoliche debbono essere computate ai fini della determinazione della rendita, come lo sono le turbine di una centrale idroelettrica, poichè anch'esse costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa, sicchè questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva ed unitaria ed incompleta nella sua struttura".

La peculiarità della fattispecie unitaria costituita dal parco eolico pluri-impianto, in definitiva, è tale da giustificare l'applicazione (provvisoria) del criterio contabile in ragione della sua

valorizzazione complessiva di bilancio allorquando (all'esito di accertamento fattuale demandato al giudice di merito) tale valorizzazione appaia univoca e certamente riferibile (per parte immobiliare e parte impiantistica) al parco oggetto di imposizione; e ciò per la mancata distinta contabilizzazione di ulteriori immobili a destinazione speciale suscettibili di classamento D1, ovvero per l'insussistenza di qualsivoglia margine di dubbio e confusione nella identificazione del parco in questione rispetto agli altri immobili a destinazione speciale eventualmente iscritti.

Conclusione, questa, che adatta alla fattispecie in esame - senza contraddirlo - il principio già affermato, con riguardo alle ordinarie unità immobiliari, da questa corte di legittimità (Cass. n. 25944/17; ord. 6841/19); secondo cui in tanto può riscontrarsi il requisito della "distinta contabilizzazione" ex art. 5 citato, in quanto il valore contabile di ciascun fabbricato, tra le varie unità del medesimo gruppo catastale eventualmente presenti, sia separato e differenziato da quello di qualsiasi altro.

p. 4. In definitiva, la sentenza va cassata in accoglimento di entrambe le 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.

La Corte:

- cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 2 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 22 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza