Sentenza del 09/10/2020 n. 21782 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Foggia - Ufficio Legale proponeva appello avverso la sentenza n. 1585/05/15, emessa dalla CTP di Foggia che aveva accolto il ricorso proposto dalla (---) s.r.l., quale titolare del diritto di superficie, avverso l'avviso di accertamento n. (---) con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio Provinciale di Foggia - Territorio aveva rettificato la rendita catastale dichiarata dalla predetta societa' con procedura DOCFA per l'accatastamento di una torre eoliche, della potenza di 2 MW, sui terreni siti nel Comune di Deliceto, riportati nel Catasto Edilizio Urbano al Foglio (---), Particella (---).

Nel ricorso introduttivo la soc. (---) srl. eccepiva l'illegittimita' della decisione per difetto di motivazione e difetto di prova; per erroneita' nella determinazione del conteggio operato; per la determinazione del classamento, in quanto la societa' aveva analiticamente spiegato i criteri attraverso i quali aveva determinato la rendita catastale dichiarata; per violazione della L. n. 10 del 1991, articolo 1 in quanto le pale eoliche assolvevano ad una funzione di pubblica utilita' e, come tali, dovevano essere accatastate nella Categoria "E". A supporto della propria tesi e della congruita' delle rendite catastali dichiarate, la societa' ricorrente depositava perizia stragiudiziale redatta e giurata dal Geom. (---).

Proponeva appello l'Agenzia del Territorio e la CTR Puglia accoglieva in parte l'appello. La C.T.R., rigettata l'eccezione relativa alla classificazione delle pale eoliche nella categoria "E", rilevava che la motivazione riportata negli avvisi appariva sufficiente per consentire alla parte contribuente di interpretare l'iter logico giuridico seguito dall'Ufficio nella determinazione della rendita accertata, che, nel caso di specie, era stata quantificata con metodo diretto comparato con rendite riferite a parchi similari; rilevava, inoltre, che, secondo l'indirizzo della S.C., un atto di natura tributaria poteva considerarsi adeguatamente motivato se consentiva alla parte di potersi compiutamente difendere nel merito. Cio', nel caso in esame, era avvenuto in quanto la parte ricorrente aveva impugnato nel merito gli avvisi di rettifica, con evidenza, quindi, di avere avuto appropriata conoscenza della motivazione ivi contenuta.

Infatti, proprio in forza delle argomentazioni difensive rappresentate nel giudizio di primo grado, il primo giudice aveva potuto ben delineare le motivazioni sottese alla valutazione degli elementi agli atti di causa, che avevano poi portato all'accoglimento del ricorso introduttivo, cosi come illustrate nella relazione tecnica accompagnatoria dei DOCFA finalizzate a giustificare l'inferiore valore attribuito agli aerogeneratori.

Tuttavia, tenuto conto dei criteri di valutazione operati dall'Ufficio, in ragione del deprezzamento della vita utile degli aerogeneratori per effetto dell'invecchiamento tecnologico e funzionale,

nonche' sulla base del valore medio desunto dalle precedenti decisioni gia' assunte per parchi eolici similari, la CTR determinava il valore catastale di 400.000 Euro/MW e, quindi, nel caso di specie, il valore pari ad Euro 800.000 per ciascuna torre eolica di potenza pari a 2 MW.

Avverso detta sentenza proponeva ricorso la (---) srl affidata a quattro motivi.

1. Cassazione della sentenza, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3 per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7: la motivazione degli atti non riporta gli elementi di fatto che giustificano la rendita asserita.

2. Cassazione della sentenza, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3 per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7 e del Regio Decreto n. 652 del 1939, articolo 10: il criterio di valorizzazione adottato (metodo comparativo) e' illegittimo per gli immobili di categoria sub D ed e' inattendibile.

3. Cassazione della sentenza, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4 in relazione al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4 e articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4: la sentenza impugnata e' nulla perche' riporta una motivazione meramente apparente quanto all'asserito valore di "400.000,00 E/MW".

4. Cassazione della sentenza, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5 per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio: la CTR ha affermato che il "valore catastale (e') 400.000 Euro/MW", senza fornire alcuna indicazione in ordine alla perizia tecnica ed alla perizia giurata.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo si censurava la sentenza in quanto la CTR aveva ritenuto che la semplice indicazione di un diverso valore della rendita ed il semplice rinvio alla "stima diretta" potesse soddisfare l'obbligo di motivazione dell'atto di classamento laddove, viceversa, la motivazione dell'atto di classamento non poteva tradursi nella mera sostituzione del valore dichiarato nel DOCFA (suffragato da perizia tecnica), con un valore diverso e superiore. Riteneva che, ove l'Ufficio avesse disatteso gli elementi fattuali rappresentati nel DOCFA, la motivazione non poteva ridursi al rinvio ad un asserita "stima diretta" peraltro mai allegata ne' prodotta in giudizio, ma doveva sussistere una specifica motivazione circa le differenze riscontrate sia per consentire il diritto di difesa sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso. In particolare si evidenziava come si trattasse di motivazione apparente in quanto l'Ufficio non aveva spiegato perche' la proposta DOCFA era stata disattesa, senza allegare elementi specifici sul punto.

Con riferimento al metodo della "stima diretta" rilevava che si trattava dell'unico sistema di valorizzazione degli immobili sub D e che in tal senso il ricorrente aveva agito con il supporto di una perizia tecnica allegata ai DOCFA, che aveva soppesato gli elementi di fatto che componevano ciascuna torre eolica. Negli atti dell'Ufficio non vi era, viceversa, alcun riferimento a tali elementi di fatto e cio' impediva di comprendere quali elementi fattuali l'Ufficio aveva considerato.

Sul punto, va osservato che questa Corte ha, in piu' occasioni, precisato che l'obbligo di motivazione attiene ad un profilo diverso rispetto alla fondatezza nel merito delle valutazioni catastali dell'Ufficio (e relativo onere della prova). La motivazione, infatti, serve ad esplicitare le ragioni che hanno portato all'accertamento e a porre il contribuente in condizioni di svolgere il suo diritto di difesa; l'obbligo motivazionale deve, quindi, ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an e il quantum dell'imposta.

L'avviso, con riferimento alla motivazione, deve contenere gli elementi astratti posti a base della pretesa tributaria, indicando la tipologia dell'immobile ed i parametri utilizzati per l'attribuzione della rendita, la cui eventuale verifica puo', anche, essere demandata al successivo momento contenzioso.

Ora la contribuente e' stata in grado di approntare compiutamente la propria difesa avendo individuato compiutamente i termini dell'accertamento. Non puo', quindi, negarsi validita' all'avviso di accertamento, anche ove l'atto faccia riferimento ad elementi extratestuali, quando la contribuente sia comunque in grado di conoscerli.

In tal senso, come osservato (Cass. n. 5404/2012), "in tema di classamento di immobili compresi nella categoria D, l'obbligo di motivazione deve ritenersi osservato quando nel provvedimento siano indicati il capitale fondiario ed il saggio di redditivita', poiche' l'atto di classamento costituisce l'esito di un procedimento specificamente regolato dalla legge, che prevede la partecipazione del contribuente e che, per gli immobili appartenenti alla indicata categoria, trova il proprio presupposto in una stima diretta eseguita dall'ufficio, in relazione alla quale, esprimendo essa un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, la presenza e l'adeguatezza della motivazione rilevano non gia' a fini della legittimita', ma della attendibilita' concreta del giudizio accennato, e, in sede contenziosa, della verifica della bonta' delle ragioni oggetto della pretesa indicata in motivazione."

Nel caso in esame, gli elementi di fatto sono gli stessi indicati nella Docfa (procedura attivata su sollecitazione della contribuente), mentre diversa e' la loro valutazione tecnica. In tal senso, mentre la motivazione, come detto, puo' limitarsi alla indicazione dei criteri seguiti, la produzione in giudizio di documenti da parte dell'Ufficio per integrare la prova della congruita' della valutazione e del rispetto dei criteri legali, attiene alla fondatezza nel merito delle valutazioni catastali compiute dall'Ufficio. (Sul punto anche Cass. 13778/19; 31809/18).

Il motivo va, pertanto, respinto.

Con il secondo motivo il ricorrente censurava il "metodo comparativo" adottato dall'Ufficio ritenendolo, nella specie, illegittimo ed inattendibile in quanto negli atti si rinviava ad immobili "con analoghe caratteristiche" "nella stessa zona", senza che detti immobili venissero in alcun modo individuati.

Evidenziava, inoltre, che i prontuari di settore richiamati per relationem negli atti di accertativi non erano stati ne' indicati ne' allegati; ne' era pertinente il riferimento ad alcune torri eoliche

citate dall'Ufficio, tardivamente in sede processuale, in quanto si trattava di costruzioni risalenti a dieci anni prima (1996-2004) di quelle in esame, costruite nel 2012.

Il motivo non e' fondato.

Va rilevato, anche, che, secondo il R.Decreto Legge n. 652 del 1939, articolo 10, conv. in L. n. 1249 del 1939: "La rendita catastale delle unita' immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui alla L. 8 giugno 1936, n. 1231, articolo 28, costruiti per le speciali esigenze di una attivita' industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, e' determinata con stima diretta per ogni singola unita'. Egualmente si procede per la determinazione della rendita catastale delle unita' immobiliari che non sono raggruppabili in categorie e classi, per la singolarita' delle loro caratteristiche".

L'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 beni sostanzialmente privi, per intrinseca peculiarita' e funzione, sia di un Ã¢EuroË mercato' di compravendita, sia di un mercato di locazione e messa a reddito sussumibili a riferimento comparativo.

Inoltre, nella Circolare 6/2012: "Si precisa, innanzitutto, 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 peculiarita' delle relative caratteristiche, non risulta possibile fare riferimento al sistema delle tariffe. In tale contesto, la rendita catastale puo' essere determinata con "procedimento diretto" o con "procedimento indiretto". Il procedimento diretto e' quello delineato dal Regolamento, articolo 15 e ss., 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 articoli 16 e 17 (tra le prime, le spese di manutenzione ordinaria sostenute dal locatario anziche' dal proprietario; tra le seconde, alcune spese condominiali sostenute dal proprietario anziche' dal locatario). Il procedimento indiretto e', invece, quello previsto dagli articoli 27 e seguenti del Regolamento, nei quali si precisa che il reddito ordinario puo' 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 unita' immobiliari" (deprezzamento)".

Questa Corte, in piu' occasioni, ha avuto modo di precisare (da ultimo Cass. n. 13778 /19) come i criteri di prassi siano stati successivamente meglio specificati (negli Ã¢EuroË indirizzi operativi' allegati alla nota AE - Direzione Catasto prot.n. 0050557 del 14 marzo 2017), nel senso che: "In tema di determinazione della rendita catastale delle unita' immobiliari destinate a centrali eoliche realizzate in epoca antecedente al 10 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 ricondotto all'epoca censuaria delle stime catastali di ulteriori indici dei prezzi specifici per tale tipologia di opere" (cosi' pure Cass. ord. nn. 888/18; 1476/18).

Venendo al caso esaminato si rileva come l'Agenzia negli atti difensivi, abbia spiegato come e' stato calcolato il valore dell'immobile.

Come detto, in mancanza di un mercato di compravendita o affitto di siffatta tipologia di immobili deve farsi necessariamente ricorso alla "stima diretta" (metodo valutativo/estimativo incentrato sul costo di costruzione e talora su quello di ricostruzione ricavato).

Per fare cio', l'Agenzia, negli atti difensivi, ha richiamato, con riferimento agli elementi necessari alla realizzazione di un impianto eolico, per la rilevanza catastale, alcune indicazioni tecnico-estimative prese a riferimento e tratte da specifici studi e ricerche, effettuati dal Politenico di Milano, dall'(---) e dall'(---), studi a cui andavano applicati i necessari correttivi dell'Istat e dei valori Orni, tenuto conto della vetusta' e rapida obsolescenza tecnologica di tale tipologia di impianti, dovendosi ricondurre il valore catastale al biennio 1988/1989.

Ora e' evidente come l'Ufficio non abbia fatto riferimento al metodo comparativo, che come detto, non puo' trovare spazio per gli immobili in cat. D speciale (che non hanno un mercato cui fare riferimento per stimare il valore venale), ma al diverso criterio valutativo, rappresentato dal costo di costruzione rettificato, con gli opportuni deprezzamenti/adeguamenti. Nell'ambito di detto criterio, valutando le indicazioni tecnico estimative tratte dagli studi degli organismi sopra indicati, l'Agenzia e' pervenuta alla valutazione di 600.000,00 Euro/Mw, riportati al biennio 1988-89.

Valutazione che, risulta esplicitata nel suo sviluppo logico e matematico e che rappresenta il valore accertato per detto immobile.

Con il terzo motivo, veniva dedotta la nullita' della sentenza della CTR, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto non aveva spiegato l'iter logico-giuridico seguito nel determinare il valore di "400.000,00 Euro/MW" e, specificamente, non aveva individuato quale sarebbe stato il valore a MW delle Torri eoliche in relazione agli elementi di fatto che le caratterizzavano, ne' in quale percentuale avrebbero inciso gli elementi di fatto indicati in sentenza su tale valore. Cio' comprometteva ogni intelligibilita' del valore determinato dalla sentenza. Sotto altro profilo la ricorrente ribadiva come avesse determinato il valore delle torri sulla base di una perizia tecnica allegata alla DOCFA, che aveva ponderato e specificato gli specifici elementi fattuali.

Con il quarto motivo, il ricorrente censurava la sentenza in quanto aveva completamente omesso di pronunciarsi in ordine alla perizia tecnica allegata ai DOCFA ed alla perizia giurata prodotta in giudizio. Omissione che andava ricondotta alla violazione dedotta in quanto si trattava di atti che erano stati oggetto di discussioni tra le parti. L'affermazione relativa al valore catastale di 400.000 Euro/MW, doveva, pertanto ritenersi del tutto arbitraria ed apodittica.

I due motivi vanno trattati congiuntamente e devono ritenersi infondati.

Richiamato quanto sopra esposto, deve ritenersi corretta la motivazione della CTR, che, nel ridurre il valore catastale "in ragione del deprezzamento della vita utile degli aerogeneratori per effetto dell'invecchiamento tecnologico e funzionale", ha assunto la propria valutazione

restando all'interno del criterio/metodo estimativo adottato dall'Ufficio, indicando motivatamente dei correttivi.

Cio' facendo, con riferimento specifico al quarto motivo, ha disatteso con la propria motivazione, nella sostanza, la perizie indicate dalla contribuente.

Il ricorso va, pertanto, respinto. Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Respinge il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate in Euro 5.000,00 oltre rimborso delle spese prenotate a debito. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Cosi' deciso in Roma, il 3 dicembre 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza