Sentenza del 28/10/2020 n. 23683 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

La societa' (XXXXX) S.r.L. propone ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia aveva accolto parzialmente l'appello erariale avverso la sentenza n. 26/10/2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, con cui era stato parzialmente accolto il ricorso proposto avverso avviso di accertamento in relazione alla rendita catastale dell'immobile di proprieta' della ricorrente, oggetto di variazione, previo sopralluogo, in seguito alla presentazione della proposta di variazione della rendita catastale conseguente ad una divisione dello stesso immobile.

Nel corso del sopralluogo fu quindi valutata non congrua la variazione, come dichiarata, sia per l'errata indicazione di alcuni impianti presenti nell'edificio, che, secondo l'Ufficio, contribuivano alla formazione della citata rendita, sia per omessa dichiarazione di altri impianti presenti, anch'essi determinanti per la formazione della rendita catastale.

In particolare, la CTR riformo' parzialmente la sentenza di primo grado ritenendo corretto l'operato dell'Ufficio circa la formazione della rendita catastale degli opifici classificati nella categoria D relativamente agli impianti fissi inamovibili, parte integrante dell'edificio e che non possono essere rimossi se non con pregiudizio dello stesso fabbricato, riducendo tuttavia il calcolo della rendita sulla base della durata temporale degli impianti.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La ricorrente ha depositato memoria difensiva ex articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia, in rubrica, "nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 1, n. 4 e Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36" lamentando motivazione apparente in ordine alla questione, controversa e decisiva, dell'insussistenza della caratteristica dell'essenzialita' ai fini della funzione dell'edificio e della libera amovibilita' - senza pregiudizio per il fabbricato - dei macchinari ricompresi nell'accertamento dell'Ufficio, consistenti nel forno fusorio, nel forno di affinazione e nelle due colate continue.

1.2. La doglianza e' infondata.

1.3. La giurisprudenza di questa Corte ha affermato che si ha motivazione omessa o apparente quando il Giudice di merito omette di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando questi elementi, non procede ad una loro disamina logico-giuridica, tale da lasciar trasparire il percorso argomentativo seguito (cfr. Cass. n. 9105/2017), il che non ricorre nel caso in esame, avendo la C.T.R., sia pure in maniera sintetica, ritenuto che l'accertamento catastale dovesse essere parzialmente confermato sulla base della presenza, nell'immobile, di impianti fissi inamovibili.

1.4. Si tratta di una motivazione che non puo' considerarsi meramente apparente, in quanto esplicita le ragioni della decisione e i profili di apoditticita' della motivazione, censurati col motivo in esame, dunque, quand'anche sussistenti, non vizierebbero tale motivazione in modo cosi' radicale da renderla meramente apparente, escludendone l'idoneita' ad assolvere alla funzione cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36 (cfr. Cass. n. 5315/2015).

2.1. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, in rubrica, "omesso esame di un fatto decisivo che ha formato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 62 con specifico riferimento ai macchinari esclusi dal DOCFA della societa' e accertati dall'Ufficio".

2.2. Va premesso che in tema di classamento, ai fini della determinazione della rendita catastale, rilevano tutti gli impianti fissi, in qualsiasi modo uniti al suolo, perche' gli stessi concorrono alla complessiva unita' immobiliare ed al suo valore, come confermato dalla L. n. 208 del 2015, articolo 1, comma 21, che ha escluso dal calcolo della rendita, soltanto dal 1 gennaio 2016, i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo (cfr. Cass. n. 24924/2016).

2.3. In materia fiscale, la nozione d'immobile per incorporazione si ricava, invero, dalla combinazione del R.Decreto Legge n. 652 del 1939, articolo 4 e dell'articolo 812 c.c..

2.4. In base all'articolo 4 "si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali... sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo", laddove per unita' immobiliare va considerata "...ogni unita' di immobile che, nello stato in cui si trova, e' di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio" (articolo 5, medesimo R.D.L.), mentre non v'e' cenno ai materiali impiegati, ne' ai sistemi del loro assemblaggio.

2.5. L'articolo 812 c.c., comma 1, stabilisce inoltre che "sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto cio' che naturalmente o artificialmente e' incorporato al suolo", con cio' ammettendo la possibilita' di una connessione strutturale realizzata in via transitoria, in virtu' della quale qualsiasi collegamento e' idoneo a classificare un bene come immobile, irrilevante essendo la sua modalita' di collegamento con la struttura principale.

2.6. Secondo la definizione di bene immobile contenuta nell'articolo 812 c.c., allora, la possibilita' di separazione di un impianto dal suolo non esclude che esso mantenga la sua natura immobiliare.

2.7. I precedenti della Corte sono coerenti con questa ricostruzione, ed invero: Cass. 4 novembre 2008, n. 26441 ha riferito la rendita catastale ad un complesso di elementi, ritenuti funzionalmente collegati, costituiti da strutture murarie e impianti, comprendenti, quest'ultimi, anche le macchine, ad esempio generatori di corrente e relativi motori, che ne siano una componente essenziale; in linea si pone Cass. 31 marzo 2011, n. 7372, che ha ritenuto andasse considerato, ai fini della determinazione del valore di un immobile - nella specie destinato a opificio - anche un impianto fisso costituito da una gru a ponte, valorizzando l'intento del legislatore di assumere, quale base imponibile per la determinazione del reddito fondiario, non solo l'immobile in se', ovverosia l'opera muraria, ma anche tutti quei beni - fra cui anche gli impianti fissi- conformati, quanto ad utilita' e capacita' reddituale, dal reciproco collegamento.

2.8. Le soluzioni emerse in giurisprudenza hanno rinvenuto, come si e' detto, da ultimo conferma nella L. 23 dicembre 2014, n. 190, articolo 1, comma 244 secondo cui "nelle more dell'attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei' fabbricati, di cui alla L. 11 marzo 2014, n. 23, articolo 2 ai sensi e per gli effetti della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 1, comma 2, il R.Decreto Legge 13 aprile 1939, n. 652, articolo 10 convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, si applica secondo le istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del Territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, concernente la "Determinazione della rendita catastale delle unita' immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico estimativi".

2.9. In questo modo, la legge ha stabilito la portata precettiva del Regio Decreto n. 652 del 1939, articolo 10 concernente la determinazione, mediante stima diretta, della 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", fissandola in un contenuto, esplicato da un atto di normazione secondaria, ma gia' espresso dalla giurisprudenza della Corte, che lo stesso atto di normazione secondaria evoca e riporta, richiamando altresi' i punti salienti della citata sentenza n. 162/2008 della Consulta.

2.10. La circolare richiamata, difatti, chiarisce, per quanto d'interesse, che "parimenti, sono incluse nella stima anche quelle componenti impiantistiche presenti nell'unita' immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa una autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione".

2.11. Il tratto qualificante e' stato dunque definitivamente fissato nella stabilita' funzionale, accompagnata a quella fisica, anche nel tempo.

2.12. Le doglianze della contribuente circa l'amovibilita' dei macchinari risultano, quindi, in ogni caso infondate in quanto, come dianzi illustrato, l'attribuzione della rendita catastale va fatta tenendo conto degli impianti fissi e di tutte le componenti che, essendo idonee a descrivere l'unita' stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita, contribuiscono in via ordinaria ad assicurare all'immobile una specifica e stabile autonomia funzionale e reddituale (Sez. 5, Ordinanza n. 12791 del 23/05/2018).

2.13. Trovano invece fondamento le rimanenti doglianze sul difetto di motivazione della sentenza impugnata, avendo la CTR del tutto omesso di verificare se gli impianti costituissero o meno delle componenti strutturali ed essenziali per la funzione complessiva ed unitaria del fabbricato industriale a fronte delle articolate ed argomentate difese della contribuente circa l'autonomia dei macchinari dal punto di vista funzionale e reddituale "rimanendo possibile la loro separazione senza determinare la contemporanea dissoluzione o la sostanziale alterazione del tutto" e dunque sulla circostanza fattuale che tali beni non fornivano alcun apporto essenziale al processo produttivo in termini di ordinarieta', come richiesto dalle norme catastali.

2.14. Il secondo motivo va quindi accolto nei limiti dianzi illustrati.

3.1. Con il terzo motivo di ricorso si denuncia nullita' della sentenza impugnata per violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ai sensi dell'articolo 112 c.p.c. laddove la sentenza si e' pronunciata sulla questione afferente la corretta metodologia di valutazione degli impianti e dei macchinari accertati dall'ufficio, pur in mancanza dell'articolazione di uno specifico motivo di appello sul punto da parte dell'Agenzia delle Entrate.

3.2. La censura e' inammissibile per difetto di interesse della ricorrente, atteso che sul punto, come riconosciuto dalla stessa contribuente, la CTR si e' in ogni caso pronunciata a favore dell'appellata, con rigetto di ogni eventuale richiesta dell'Ufficio sul punto.

4.1. Con il quarto motivo di ricorso si denuncia, in rubrica, "sulla dedotta applicazione del valore dell'impianto trattamento acque... omessa pronuncia su un punto della controversia prospettato in appello e non esaminato dai giudici di seconde cure in violazione dell'articolo 112 c.p.c.", avendo la CTR omesso di pronunciarsi sulla questione circa l'intervenuta duplicazione nell'avviso di accertamento dell'impianto trattamento acque che, secondo la ricorrente, risultava gia' separatamente dichiarato e valorizzato dalla contribuente nella propria dichiarazione DOCFA.

4.2. Con il quinto motivo di ricorso si denuncia, in rubrica, "sulla dedotta applicazione del valore dell'impianto trattamento acque...omesso esame di un fatto decisivo che ha formato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 62" avendo la CTR omesso di esaminare il fatto decisivo e controverso circa il fatto che la societa' ricorrente avesse fin dal ricorso introduttivo contestato la duplicazione dell'accertamento del valore dell'impianto trattamento acque, che sarebbe coinciso con il bene enucleato nel DOCFA della contribuente quale "locale motori".

4.3. Va premesso che la figura dell'assorbimento in senso proprio ricorre, invero, quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte, la quale con la pronuncia sulla domanda assorbente ha conseguito la tutela richiesta nel modo piu' pieno, mentre e' in senso improprio quando la decisione assorbente esclude la necessita' o la possibilita' di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande, al che consegue che l'assorbimento non comporta un'omissione di pronuncia (se non in senso formale) in quanto, in realta', la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione e' proprio quella dell'assorbimento, per cui, ove si escluda, rispetto ad una certa questione proposta, la correttezza della valutazione di assorbimento, avendo

questa costituito l'unica motivazione della decisione assunta, ne risulta il vizio di motivazione del tutto omessa (cfr. Cass. nn. 28995/2018, 28663/2013).

4.4. Orbene, dall'esame delle questioni, che la contribuente, appellante incidentale, aveva sottoposto ai Giudici di appello, si coglie agevolmente l'errore compiuto con la statuizione di assorbimento della suddetta questione, che ha prodotto il vizio di omessa radicale motivazione, in quanto la sentenza perviene ad una pronuncia di rigetto priva di qualsiasi motivazione.

4.5. In particolare, considerato il tenore della domanda sulla quale i Giudici d'appello non si sono pronunciati (cosi' come sopra sinteticamente indicata e come piu' analiticamente esposta nel motivo in esame), deve escludersi la configurabilita' di un'ipotesi di assorbimento (in qualsivoglia dei significati piu' o meno propriamente attribuiti dalla giurisprudenza a questo termine e sopra brevemente riportati), posto che nella specie il ritenuto inserimento degli impianti dianzi indicati nella rendita catastale non escludeva la necessita' ne' la possibilita' di pronunciare sulle altre questioni prospettate dalla parte, relativamente alla duplicazione degli impianti sottoposti a valutazione, quali il locale motore e l'impianto di trattamento acqua, la quale conserva interesse alla decisione sulle medesime, configurandosi, in mancanza, una omissione di pronuncia non meramente apparente e formale.

4.6. Alla luce di quanto sopra esposto, il quarto motivo deve essere accolto con assorbimento del quinto motivo.

5. La sentenza impugnata deve essere quindi cassata in relazione al secondo e quarto motivo, assorbito il quinto e respinti i rimanenti, con conseguente rinvio per nuovo esame alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il quarto motivo di ricorso, assorbito il quinto e respinti i rimanenti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione, cui demanda di pronunciare anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza