Sentenza del 18/07/2022 n. 22551 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.1 La V. di M. srl propone sei motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale della Basilicata - in accoglimento dell'appello dell'agenzia delle entrate ed in rigetto di quello della società ha ritenuto legittimo l'avviso con cui l'Ufficio rettificava la rendita catastale proposta dalla società con procedura Docfa conseguente alla L. n. 208 del 2015, e relativa ad un parco eolico da essa posseduto in Provincia di Potenza.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che:

l'avviso riportava in allegato la relazione di stima diretta e doveva ritenersi adeguatamente motivato, anche in ragione della struttura fortemente partecipativa della procedura Docfa attivata dalla società;

legittimo, R.D.L. n. 651 del 1939, ex art. 10 come convertito dalla L. n. 1249 del 1949, nonchè 28, comma 2, del Regolamento per la formazione del catasto edilizio di cui al D.P.R. n. 142 del 1949, era il criterio utilizzato dall'agenzia delle entrate per stima diretta mediante riferimento al costo di realizzazione a nuovo delle strutture e degli impianti fissi, oltre che alle spese tecniche di progettazione e direzione lavori, agli oneri di concessione ed urbanizzazione, agli oneri finanziari; il tutto come da Circolare dell'agenzia del territorio n. 6 del 30 novembre 2012;

corretta, in particolare, doveva ritenersi la determinazione del valore del lotto, stimato dall'ufficio con riguardo al valore del diritto di superficie prendendo in esame atti pubblici identificati nella relazione di stima, nonchè del costo di realizzazione a nuovo calcolato dall'ufficio avvalendosi dei progetti depositati presso la Regione e del prezziario della Regione Basilicata;

nel calcolo della rendita doveva includersi (contrariamente a quanto affermato dal primo giudice) anche il valore delle torri eoliche in quanto equiparabili a costruzioni, seppure imbullonate, funzionalmente destinate alla produzione di energia mediante sostegno delle componenti essenziali rappresentate dalla navicella e dal rotore (sent.pag.6): "Le strutture di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche (cosiddette torri o pali eolici) presentano caratteristiche tipologiche e costruttive nelle quali è possibile riscontrare i caratteri della stabilità, solidità e consistenza volumetrica, nonchè della immobilizzazione al suolo ex art. 832 c.c., spesso accessibili al loro interno e talvolta dotate di strutture di collegamento verticale, ovvero di beni mobili cosiddetti imbullonati, equiparati per risalente e costante giurisprudenza di legittimità, civile e penale, agli immobili veri e propri. Caratteristiche che inducono a ritenere

le torri non semplici pali, ma strutture stabilmente ancorate al suolo (immobili) atteso che, seppure imbullonate, possono essere astrattamente rimosse solo dopo aver esperito costose e complicate operazioni tecniche (...)";

L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine dell'eventuale discussione in udienza.

La società ha depositato memoria.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) - violazione e falsa applicazione della sopravvenuta disposizione di cui alla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, in base alla quale la torre eolica non doveva essere annoverata tra i componenti da valorizzare ai fini della rendita catastale dell'impianto, trattandosi non già di "costruzione" bensì di impianto funzionale allo specifico processo produttivo di energia elettrica.

p. 2.2 Il motivo è fondato nei termini che seguono.

Questa corte di legittimità ha recentemente più volte affrontato e risolto - con esiti che non vi è ragione di qui disattendere - il problema della rilevanza, ai fini della determinazione della rendita catastale, dei pali o torri eoliche che, all'interno delle centrali di produzione, sorreggono gli impianti aerogeneratori propriamente detti (navicella e rotore); ciò alla luce dello jus superveniens rappresentato dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, (legge di stabilità 2016), il quale stabilisce che "a decorrere dal 10 gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonchè degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento".

La norma soggiunge poi che: "sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo".

L'orientamento interpretativo in via di consolidamento è nel senso che: "Ai fini del calcolo della rendita catastale dell'impianto eolico, ai sensi della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, non va computata la torre in acciaio che sostiene il peso della navicella e del rotore, trattandosi di elemento funzionale allo specifico processo produttivo, dovendo il giudice di merito accertare se la torre eolica, benchè stabilmente infissa al suolo, assolva, oltre alla funzione passiva di sostegno al pari di un traliccio di una linea elettrica e, quindi, di mero supporto statico, anche quella di componente attiva ed essenziale per la produzione di energia" (così Cass. n. 1010/21; nello stesso senso: Cass. nn. 20726/20; 21287/20; 21460/20).

I passaggi fondamentali di questo indirizzo possono così riassumersi:

la disposizione sopravvenuta si colloca entro un quadro normativo di rilevanza catastale segnato dalla nozione di "immobile urbano" (R.D.L. n. 652 del 1939, art. 4), di unità immobiliare (D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, art. 2, comma 3) e di "costruzione stabile" comunque connessa al suolo, e come tale già ritenuta rilevante nella determinazione di rendita (D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies conv. in L. n. 88 del 2005 con riguardo alle centrali elettriche);

alla luce di questo quadro normativo, già vagliato anche dal giudice delle leggi (C.Cost. n. 162/08), si è ritenuto che tanto le pale eoliche quanto le turbine, così come ogni altro elemento non separabile (anche se fisicamente amovibile) senza pregiudizio dalla funzione precipua di generazione energetica, dovessero rilevare ai fini della rendita dei parchi eolici e delle centrali elettriche, da accatastarsi in categoria D1-Opifici (Cass. nn. 4028/12, 24815/14, 32861/19 e molte altre); il che ha trovato ulteriore conferma nella Circolare 6/2012 dell'Agenzia del Territorio (Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativì, non in sè, ma in quanto legislativamente richiamata e recepita dalla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 244 (L. stabilità 2015);

questo quadro è stato inciso (con effetto dal 2016) dalla L. n. 208 del 2015 cit., art. 1, comma 21, su riportato, il quale, con una tecnica legislativa "per esclusione", descrive, nella sua prima parte, le caratteristiche di bene immobile o parte integrante di esso (suolo, costruzioni ed altri elementi ad essi strutturalmente connessi), che ne accresce l'utilità ed il valore, per poi escludere, nella sua ultima parte, tutte quelle componenti che sono funzionali al processo produttivo (macchinari, congegni, attrezzature, impianti), meglio noti con la denominazione di "Imbullonati"; sicchè "la scelta legislativa è quindi quella di sottrarre dal carico impositivo del tributo locale il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura, energia indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo" (così Cass. n. 20726/20 cit.);

l'amministrazione finanziaria ha emanato, in applicazione della L. del 2015, varie disposizioni interne (Circolare 2/E del 1 febbraio 2016; Nota Direzione Centrale Catasto n. 60244 del 27 aprile 2016; Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016) con le quali ha inteso includere le strutture di sostegno e le torri degli aerogeneratori delle centrali eoliche (siccome aventi i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonchè della immobilizzazione al suolo) tra le "costruzioni" e, come tali, quindi, da considerare nella stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica;

questa conclusione di prassi urta però con la nozione che invece emerge dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, di macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali e strutturali allo specifico processo produttivo e sottratti al regime fiscale, la quale "prescinde dal fatto che i manufatti siano o meno infissi stabilmente al suolo, essendo invece essenziale il loro impiego nel processo produttivo. E' irrilevante la consistenza fisica della costruzione, ciò che interessa è il rapporto di strumentalità rispetto al processo produttivo. (...) E, quindi, ben possibile che un elemento strutturalmente connesso al suolo o alla costruzione che ne accresce la qualità o l'utilità debba essere espunto dalla valutazione catastale in ragione della sua specifica funzionalità rispetto al processo produttivo" (Cass. n. 20726/20 cit.).

è rimesso al giudice del merito l'accertamento se la torre eolica, benchè stabilmente infissa al suolo, assolva, oltre alla "funzione passiva di sostegno al pari di un traliccio di una linea elettrica" e, quindi, di mero supporto statico, anche quella di "componente essenziale ed attiva della macchina, che svolge una funzione di contrasto della forza impressa dal vento sulle pale, al fine di consentire alle pale di offrire la massima resistenza possibile e al generatore di sfruttare la

potenza del vento per generare così l'energia elettrica" (Cass., n. 21462 del 2020, cit.), nel qual caso la torre risulterebbe esente dal carico impositivo, al pari del rotore e della navicella;

nell'effettuare questo accertamento il giudice di merito dovrà considerare che la vocazione "strutturale" e la "strumentalità" sostenitiva della torre non sono indici necessariamente costruttivistici, non risultando infatti esse affatto incompatibili con il parametro legale della "funzionalità" prettamente impiantistica e di partecipazione al processo di produzione energetica.

Va ancora qui osservato come appaia poco persuasivo anche l'argomento spesso utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria secondo cui l'indirizzo di legittimità in materia contrasterebbe con i criteri di stretta interpretazione che devono pacificamente presiedere l'intera materia delle agevolazioni.

Va infatti considerato che la norma in esame non ha natura impositiva ma catastale e che, soprattutto, essa non delinea l'eccezionalità di una esenzione o di un trattamento di favore, quanto il regime ordinariamente applicabile a tutti quei beni che - per quanto infissi al suolo e non privi di connotati "immobiliari" - rientrino nella tipologia generale dei "macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo".

Conclusione, questa, che non muta sol perchè, con specifico riguardo applicativo al settore delle energie pulite e rinnovabili, l'ampiezza del criterio normativo valga ad intercettare anche altre opzioni legislative (di matrice Eurounitaria ed internazionale: Cass. n. 15870/21), quanto a tutela ambientale e sostenibilità.

Orbene, nel caso di specie la CTR ha invece aderito in toto alla suddetta interpretazione dell'Amministrazione, includendo le torri eoliche nella stima in ragione delle suddette caratteristiche di solidità, stabilità, consistenza ed ancoraggio al suolo, senza valutare l'unico elemento essenziale (ad effetto escludente), appunto costituito dalla loro specifica funzionalità al processo di aerogenerazione; non solo come mera funzione passiva di sostegno di navicella e rotore, ma anche come componente essenziale dell'impianto di generazione svolgente anch'essa una funzione di contrasto della forza impressa dal vento sulle pale, al fine di consentire a queste di opporre la massima resistenza possibile ed al generatore di sfruttare la potenza del vento per generare l'energia elettrica.

Nella ricostruzione così operata dal giudice territoriale evidente è la indebita ed anche contraddittoria sovrapposizione (sent.pag.7) tra la affermata - "strumentalità" delle torri al macchinario o impianto e la negata - loro "funzionalità" alla macchina che li sormonta, alla quale soltanto può assegnarsi, secondo la sentenza impugnata, il ruolo generativo.

Da ciò deriva la necessità di cassare sul punto la sentenza impugnata, con rinvio al giudice di appello il quale riesaminerà la rilevanza, ovvero irrilevanza, catastale delle torri eoliche alla luce della su riassunta interpretazione del formante legislativo in materia; con ciò riscontrando la loro effettiva partecipazione alla funzionalità del processo di aerogenerazione e, di conseguenza, rideterminando la rendita catastale corretta.

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - inesistenza o nullità della sentenza per difetto di motivazione sui profili mossi dalla società circa l'erroneità e sproporzione del valore attribuito al terreno ed alle fondazioni, nonchè alla erronea inclusione nel calcolo della rendita, per giunta per importi anch'essi sproporzionati, delle voci: "spese tecniche", "oneri finanziari", "profitto dell'imprenditore".

p. 3.2 Il motivo è infondato.

Del tutto pacifico è l'indirizzo secondo cui, per aversi una fattispecie di inesistenza o nullità per difetto di motivazione, occorre che dalla sentenza (pur nella presenza "grafica" e materiale di una parte motiva) non sia possibile ricostruire il percorso logico-giuridico seguito dal giudice e, con ciò, eseguire - secondo i principi costituzionali in materia - la dovuta verifica di legittimità della decisione impugnata che quel percorso dovrebbe sorreggere.

Quindi, la motivazione deve ritenersi mancante (ovvero meramente apparente) quando essa "non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6" (Cass. n. 13248/20 ed innumerevoli altre).

Orbene, nel caso di specie non si verte in questa situazione e la doglianza si risolve in realtà nella inammissibile sollecitazione in questa sede di un nuovo vaglio di merito di profili fattuali ed estimativi già riscontrati in doppio grado.

La CTR ha infatti motivato il proprio convincimento circa la legittimità sia del criterio di stima diretta adottato dall'agenzia delle entrate (con riguardo al costo di costruzione secondo quanto prescritto dall'art. 28, comma 2 del Regolamento catastale), sia dei contenuti descrittivi ed estimativi della relazione di stima allegata all'avviso e da essa condivisi.

La ravvisata fondatezza della rendita attribuita dall'amministrazione (fatta salva la questione delle torri eoliche) è stata dalla CTR fatta dipendere dal convincimento della correttezza metodologica dell'operato dell'Agenzia, la quale aveva stabilito il costo di costruzione a nuovo (non assoggettabile a deprezzamento trattandosi di impianto successivo al biennio 1988/1989) sulla base di dati concreti, oggettivi e di pubblico accesso, quali il valore del diritto di superficie sul fondo, i progetti esecutivi depositati in Regione, i prezziari ufficiali; e ciò anche per quanto riguardava i costi rappresentati dalle spese tecniche (di progettazione, direzione lavori e calcolo), dagli oneri di concessione ed urbanizzazione e da quelli strettamente finanziari e di remunerazione del capitale.

Si tratta dunque di una motivazione che recepisce quanto sul punto già stabilito dal primo giudice e, con ciò, quanto desumibile dalla relazione di stima dell'agenzia, il cui contenuto di quantificazione non è stato ritenuto sproporzionato nè eccessivo rispetto a quelle risultanze; dunque di una motivazione che, in base ai suddetti criteri, non può dirsi per ciò solo inesistente, nè meramente apparente, al punto da indurre la nullità della sentenza.

p. 4.1 Con il terzo, quarto e quinto motivo di ricorso la società deduce ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - violazione dell'art. 112 c.p.c.; per avere la commissione tributaria regionale omesso di

pronunciarsi in ordine alla dedotta sproporzione del valore attribuito, rispettivamente, alla voce "spese tecniche" (terzo motivo), "oneri finanziari" (quarto motivo), "profitto dell'imprenditore" (quinto motivo).

p. 4.2 Anche questi motivi, unificabili per l'identità di doglianza, sono infondati (ma prima ancora inammissibili nella parte in cui vorrebbero, pure in tal caso, indirettamente creare i presupposti per una rivisitazione nel merito della stima e della rendita attribuita).

Va fatta qui applicazione del principio secondo cui per integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto. Il che non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi, in proposito, una specifica argomentazione; dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (tra le molte: Cass. nn. 452/15, 16254/12, 20311/11).

Nella specie, la sentenza è chiara nel disattendere tanto la eccezione della illegittima inclusione di quei parametri nel calcolo della stima diretta, quanto la eccezione della eccessività e sproporzione dei valori attribuiti dall'Amministrazione.

Come già osservato, si è trattato di un vaglio che il giudice di merito (in doppio grado) ha compiuto con riguardo alla relazione tecnica in atti ed alle fonti di comparazione indicate.

Ciò basta ad escludere la configurazione del vizio di omessa pronuncia, avendo la tesi della società piuttosto incontrato una inequivoca decisione di rigetto.

p. 5.1 Con il sesto motivo di ricorso la società lamenta violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale omesso di pronunciarsi sulla questione - dedotta fin dal ricorso originario e poi riproposta in appello in quanto omessa anche dai primi giudici - dell'erronea individuazione della potenza dell'aereogeneratore, con conseguente sopravvalutazione delle varie componenti catastali. Ciò perchè, in particolare, l'Ufficio aveva attribuito la minor potenza di 660 kilowatt a soltanto sei, invece che ad otto, aerogeneratori componenti il parco eolico. La minor potenza risultava dalla concessione edilizia riguardante le torri la quale indicava altresì gli estremi catastali dei terreni, e successivi frazionamenti, sui quali insistevano gli impianti di minor potenza (rispetto agli 850 kilowatt della maggior parte degli aerogeneratori oggetto di riclassamento).

p. 5.2 Il motivo è infondato per analoghe ragioni.

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto corretta la valutazione operata dall'ufficio e ciò implica che la stessa si sia pronunciata, nell'ambito di una valutazione complessiva ed implicitamente riferibile a ciascuna componente dell'impianto, anche sul punto specifico della potenza degli aerogeneratori; a maggior ragione considerando che i giudici regionali danno espressamente conto del fatto che la stima operata dall'ufficio prendeva a riferimento i costi di realizzazione a nuovo, avvalendosi in ciò di progetti depositati presso la regione "per impianti di

diversa potenza". Il che induce a ritenere che anche quest'ultimo profilo di stima sia stato preso in esame dai giudici di merito e ritenuto congruamente considerato dall'amministrazione finanziaria.

Il che vale ad escludere - ancora una volta richiamata l'insindacabilità in questa sede del giudizio così reso - il dedotto vizio di correlazione tra il chiesto ed il pronunciato ex art. 112 c.p.c..

p. 6. Ne segue, in definitiva, l'accoglimento del primo motivo ed il rigetto degli altri.

La sentenza va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla commissione tributaria regionale della Basilicata la quale, in diversa composizione, giudicherà anche delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, respinti gli altri;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Basilicata in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 6 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza