Sentenza del 31/08/2022 n. 25614 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. E. Green Power s.p.a. ha impugnato l'avviso di accertamento del 2016, con cui l'Agenzia delle Entrate, all'esito di proposta Docfa del 2016, ha confermato la categoria catastale proposta D1, ma ha rettificato la rendita.

2. All'esito del giudizio di primo grado, il ricorso è stato accolto, con sentenza confermata in appello. Nella motivazione della Commissione tributaria regionale del Molise si legge che "la funzione delle torri è assolutamente integrata nell'impianto di produzione, tanto da essene una componente essenziale; il vincolo di funzionalità è tale da rendere evidente che torre, rotore e navicella si atteggiano ad unico bene o impianto di produzione, spesso utilizzati come sinonimo per identificare l'impianto completo.... senza considerare che le strutture in esame non costituiscono un elemento positivo di reddito per terreno e non incidono in alcun modo sulla determinazione del reddito catastale". Più precisamente, secondo l'accertamento compiuto dal giudice id merito, "la torre di sostegno è una componente primaria per il funzionamento dell'aerogeneratore, che svolge una funzione di contrasto alla forza impressa dal vento, al fine di consentire alla pala di offrire la massima resistenza possibile e al generatore di sfruttare la potenza eolica per generare così l'energia elettrica. Tale funzione è nettamente prevalente rispetto all'utilità statica di sostegno, essendo direttamente proporzionale alla potenza dell'impianto per resistere ad ogni sollecitazione che interviene nello svolgimento dell'attività produttiva, atteso che dalla dimensione della torre e dalla sua forma dipende anche la produttività dell'impianto. La torre di sostengo, oltre a tenere in posizione l'aero generatore, forma un unico complesso strutturale con le altre componenti fisico - meccaniche, avendo il compito di assorbire le vibrazioni provenienti dalla navicella, evitando che ogni sollecitazione meccanica possa scaricarsi eccessivamente sul basamento e sulle fondazioni".

3.Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.

4. Si è costituita con controricorso e ricorso incidentale la controricorrente.

5. Fissata l'udienza pubblica del 6 luglio 2022, la causa è stata discussa oralmente, stante la rituale istanza formulata. La Procura Generale presso la Corte di cassazione ha depositato, comunque, nota con le conclusioni e la controricorrente una memoria.

Motivi della decisione

1.La ricorrente ha dedotto la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, atteso che le torri su cui sono installati gli aerogeneratori (rotori e navicelle),

unitamente alle relative opere di fondazione, rappresentano opere annoverabili nel genere delle costruzioni e, come tali, quindi, da includere nella stima diretta delle centrali eoliche, come precisato dalla nota prot. n. 60244 del 27 aprile 2016 della Direzione Centrale Catasto, in conformità con quanto previsto dalle circolari n. 2/E e 27/E del 2016 ed in applicazione del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, art. 2 alla luce anche degli orientamenti della giurisprudenza costituzionale e di legittimità.

2.La controricorrente ha concluso per l'infondatezza dell'unico motivo di ricorso formulato, sostenendo che possono essere inclusi nella rendita catastale solo quegli elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni che ne accrescono la qualità e utilità intese in senso trasversale e non riferite al solo processo produttivo e che il palo è uno degli elementi dell'impianto unitario eolico, da cui non può essere scisso, a cui, dunque, non può attribuirsi alcuna rilevanza autonoma nella stima catastale. Ha, inoltre, proposto ricorso incidentale, deducendo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulla illegittima valorizzazione del palo di fondazione (primo motivo ricorso introduttivo e secondo motivo dell'appello incidentale) ed ha riproposto le doglianze assorbite nei giudizi di merito.

3. Il ricorso non può essere accolto.

4. Il ricorso non può essere accolto.

5.Questa Corte ha recentemente chiarito che i parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, sono accatastabili nella categoria "D/1-Opificio" e che, per effetto della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, (Legge di stabilità per il 2016) - con cui sono stati innovati i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali, escludendosi dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo (cc.dd. "imbullonati") - è rimasto sottratto dal carico impositivo 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, sia esso o meno infisso al suolo. Pertanto, ai fini della determinazione della rendita, non si deve tenere conto di tutte quelle dotazioni che sono meramente funzionali al processo produttivo, ancorchè esse risultino in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato. In applicazione di tale principio, Sez. 5, sent. n. 25784 del 22/09/2021, Rv. 662324 - 01, ha già rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate con cui si intendeva di assoggettare a stima, ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, la cd. torre eolica, avendo il giudice di merito nella specie accertato che essa costituiva una componente essenziale dell'impianto eolico, strutturalmente integrata con la navicella e il rotore, funzionale al processo di produzione di energia elettrica e quindi esente dal carico impositivo ai sensi dell'art. 1, comma 21, cit.

6. Il problema, che si è posto in passato, della rilevabilità, ai fini della rendita catastale, delle pale eoliche, dei pannelli fotovoltaici e delle turbine, in quanto manufatti che, pur rimanendo elementi oggettivamente distinti dall'immobile "centrale elettrica", in ragione della funzione svolta, presentano una potenziale mobilità, essendo incorporate e solo imbullonate nella struttura muraria e, quindi, separabili nei singoli componenti, è stato risolto dal legislatore con

l'intervento di una norma di interpretazione autentica (D.L. 31 marzo 2005, n. 44, art. 1-quinquies), che ha superato anche il vaglio di legittimità costituzionale, includendo, nel computo della rendita catastale, le "costruzioni stabili" connesse al suolo, anche in via transitoria, attraverso qualsiasi mezzo di unione, al fine di realizzare un unico bene complesso, ivi compresi gli elementi mobili necessari alle esigenze dell'attività industriale. Ne è seguito un costante indirizzo giurisprudenziale, formatosi nelle controversie assoggettate al regime previgente all'introduzione della Legge di stabilità n. 208 del 2015, secondo il quale "I parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustifichino un trattamento differenziato, sono accatastati 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" (cfr. tra le tante Cass. n. 4028/2012, n. 24815/2014, n. 32861/2019). E' stata, quindi, ritenuta corretta la classificazione D/1 (del resto proposta dalla società stessa nella Docfa), così come la prassi dell'Ufficio di individuare l'oggetto della stima finalizzata all'attribuzione di rendita nell'insieme dei beni costituenti l'aerogeneratore, comprensivo non soltanto delle componenti prettamente immobiliari o infisse al suolo, ma anche di quelle componenti (navicella, rotore, pale, cabina elettrica, spazi di manovra e servizio ecc.) di per sè fisicamente amovibili ma non separabili senza pregiudizio alla funzione precipua di generazione energetica. Tale interpretazione ha trovato conferma anche nella L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 244, (legge di stabilità per l'anno 2015), che risolveva la questione degli impianti funzionali al processo produttivo con il richiamo alle "istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, concernente la "Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi".

6.Tuttavia, il quadro normativo e giurisprudenziale è mutato per effetto della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, (Legge di stabilità 2016), secondo il quale "A decorrere dal 1 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. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo". La norma, applicabile ratione temporis alla presente controversia, che ha avuto origine dalla presentazione della richiesta Docfa da parte della contribuente nel 2016, esclude "gli imbullonati" dalla determinazione della rendita catastale, ed innovando i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali, confermati dalla giurisprudenza di questa Corte di legittimità, esclude dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo. In particolare, attraverso una tecnica legislativa "per esclusione", il legislatore del 2015 nella prima parte della disposizione normativa descrive 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 seconda parte, da tale bene tutte quelle componenti che sono funzionali al processo

produttivo (macchinari, congegni, attrezzature, impianti), medio noti con la denominazione di "imbullonati". La scelta legislativa è, dunque, 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.

7.Con circolare n. 27/E del 13 giugno 2016 l'ente finanziario ha precisato che "Quanto alle strutture di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche, più che di semplici pali, trattasi di vere e proprie torri, spesso accessibili al loro interno e talvolta dotate di strutture di collegamento verticale. Le caratteristiche tipologico-costruttive di tali strutture, nelle quali è possibile riconoscere i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonchè della immobilizzazione al suolo, così come indicato nella circolare n. 2/E del 10 febbraio 2016 dell'Agenzia delle Entrate, portano ad annoverare le stesse tra le "costruzioni" e, come tali, quindi, da includere nella stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica. Pertanto, ai sensi dell'art. 1, comma 21 Legge di Stabilità 2016, a decorrere dal 10 gennaio 2016 per le unità immobiliari in argomento vanno considerate, tra le componenti immobiliari oggetto di stima catastale, il suolo, le torri con le relative fondazioni, gli eventuali locali tecnici che ospitano i sistemi di controllo e trasformazione e le sistemazioni varie, quali recinzioni, viabilità, ecc., posti all'interno del perimetro dell'unità immobiliare".

L'interpretazione della normativa operata dall'Amministrazione finanziaria, basata sulle sole caratteristiche strutturali del cespite, non è condivisa dal Collegio. A giudizio di questa Corte, la nozione che 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, 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. Tale conclusione è conforme alla ratio sottesa alla disciplina introdotta dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, che sancisce l'irrilevanza catastale di tutta la componente impiantistica che, in quanto tale, risulta inidonea ad apportare al fabbricato a cui accede - al di fuori dello specifico processo produttivo ivi svolto - un'effettiva (residua) utilità produttiva/reddituale. 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. Ai fini della determinazione della rendita si deve tenere conto di quegli elementi impiantistici che sono strutturalmente connessi alla costruzione, non invece di tutte quelle dotazioni (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.) che sono funzionali al processo produttivo, ancorchè esse risultino in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato. In conclusione, ai fini della stima diretta, vengono in considerazione solo quelle dotazioni che caratterizzano il fabbricato e non il processo produttivo che nello stesso viene svolto, sancendo la normativa vigente l'esclusione dal computo del valore dell'immobile dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

8.Ritiene il Collegio di dare continuità al nuovo indirizzo giurisprudenziale che si è formato al riguardo, anche con riferimento specifico alla torre di sostegno (Cass. n. 20726, n. 20727, n. 20728, n. 21460, n. 21461, n. 21462, n. 21286, n. 21287, n. 21288, 27028, 27029, 26173, 26172, 25406, 25405, 23230, 22355, 23230, 22355, 25406, 25405, 23230, 22355, 22354, 22353, 22352, 21781, 21782, del 2020; nn. 7115 e 6728 del 2021), ritenendo che il legislatore abbia sottratto dal carico impositivo il valore di tutte quelle "componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive (...) indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo" (Cass., n. 21462/2020, cit.). E' 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. 21462/2020, cit.), nel qual caso la torre risulterebbe esente dal carico impositivo, al pari del rotore e della navicella.

9. Nella specie, l'accertamento della funzionalità del palo eolico allo specifico processo produttivo è stato compiuto dalla CTR con accertamento in fatto, immune da censure in sede di legittimità, nonchè conforme ai suindicati principi. La CTR ha, difatti, accertato, che, nella fattispecie concreta, la torre costituisce una componente essenziale dell'impianto eolico, strutturalmente integrata con la navicella e il rotore, funzionale al processo di produzione di energia elettrica, in quanto tale soggetta quindi ad esenzione ai sensi della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21. Il motivo formulato non può, pertanto, essere accolto.

10. Il rigetto del ricorso principale comporta l'assorbimento di quello incidentale proposto dalla contro-ricorrente, riferito al palo di fondazione, che, in assenza di ulteriori specificazioni, deve ritenersi parte del palo eolico e, quindi, ricompreso nella statuizione impugnata.

11. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con assorbimento di quello incidentale, e le spese di questo giudizio devono essere compensate, stante l'assoluta novità della questione trattata. Non si applica il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, risultando soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, assorbito quello incidentale.

Dichiara integralmente compensate le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 6 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza