Sentenza del 31/08/2022 n. 25615 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.E.Green Power s.p.a. ha impugnato l'avviso di accertamento del 2017, 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 da Euro 414,00 a 8.090,00, includendo nel computo della rendita, oltre al valore del lotto e alla fondazione, anche la torre in acciaio.

2. All'esito del giudizio di primo grado, il ricorso è stato accolto.

3. La sentenza di primo grado è stata riformata dalla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in cui si legge che "tale torre non può che essere identificata come una torre con caratteristiche di solidità, di stabilità, di consistenza volumetrica e di ancoraggio al suolo (altrimenti non avrebbe un'idonea funzione e dovendo essere realizzata con obbligatori calcoli, progetti ed autorizzazioni edilizie e paesaggistiche) e quindi come costruzione e come tale indice sulla stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita castale dell'impianto eolico".

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la E. Green Power.

5. Si è costituita con contro-ricorso l'Agenzia delle Entrate.

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

Motivi della decisione

1.La ricorrente ha dedotto: 1) la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, , atteso che, in base a tale nuova disciplina, 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 (al pari di quanto, peraltro, riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria per le condotte forzate e per gli altoforni); 2) la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 2697 c.c., avendo i giudici di secondo grado ritenuto assolto l'onere probatorio che grava sull'Amministrazione finanziaria in ragione della mera descrizione del ragionamento seguito, pur non essendo stato prodotto alcun documento idoneo a rendere comprensibili i criteri utilizzati ed il procedimento seguito per valorizzare la torre eolica e per supportare il valore attribuito alla componente in

esame; 3) la violazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.c., R.D. n. 652 del 1939, art. 10 e del D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 28 in quanto le operazioni di attribuzione della rendita catastale degli opifici produttivi debbono tenere conto della specificità di tali impianti e del loro stato attuale e non possono avvenire sulla base di una stima presuntiva applicabile in modo generico e strandardizzato a tutti gli impianti, come avvenuto nel caso di specie.

2. La controricorrente ha sostenuto l'infondatezza del ricorso, evidenziando la funzione passiva di sostegno del palo.

3. Il ricorso è fondato.

4.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 impositiva ai sensi dell'art. 1, comma 21, cit.

5. 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, in quanto 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 de presentazione della richiesta Docfa da parte della contribuente 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), meglio 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 della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, della 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.Alla luce di tali premesse, il primo motivo di ricorso è fondato, con assorbimento dei residui. Difatti, nella fattispecie in esame, il giudice del gravame ha ritenuto le torri eoliche incluse nella stima in ragione delle rilevate caratteristiche di solidità, stabilità, consistenza ed ancoraggio al suolo, senza, pertanto, valutare l'unico elemento essenziale (e dirimente) ai fini in discorso che è costituito, come anticipato, dalla specifica funzionalità della torre eolica al processo di aerogenerazione. Sussiste, pertanto, la denunciata violazione di legge.

10. In conclusione, va accolto il primo motivo, assorbiti gli altri. La sentenza va conseguentemente cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Basilicata affinchè, oltre a statuire sulle spese del presente procedimento: a) accerti se la torre costituisca macchinario, congegno, attrezzatura o altro impianto funzionale al processo produttivo di energia elettrica, in quanto tale soggetta ad esenzione ai sensi della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21; b) proceda ad un nuovo accertamento della rendita catastale dell'opificio inserendo nel calcolo il valore dei cespiti secondo i principi sopra indicati ed applicando il coefficiente di legge.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti tutti gli altri.

Rinvia alla Commissione tributaria regionale della Basilicata in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

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