Sentenza del 02/09/2022 n. 25797 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. E. E. Basilicata s.r.l. 1. 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 proposta da Euro 1.282,00 a 8.090,00, deducendo: la nullità per difetto di sottoscrizione; l'illegittima inclusione nel calcolo della rendita del palo eolico; la violazione del D.M. n. 701 del 1994, art. 1 e il D.L. n. 652 del 1939, art. 20; il difetto assoluto di motivazione e la mancanza di prova.

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

3. La sentenza di primo grado è stata riformata in appello. A fondamento del decisum il giudice del gravame ha ritenuto che: 1) l'avviso di accertamento risulta correttamente motivato in quanto, avuto riguardo alla struttura partecipativa della procedura cd. docfa, l'Agenzia si è limitata a rideterminare, sulla base di una stima allegata all'atto, il valore dell'impianto senza alterare i dati fattuali esposti nella dichiarazione di variazione che, dunque, ha formato solo l'oggetto di un diverso apprezzamento; 2) in relazione al metodo di stima adottato dall'amministrazione, ed incentrato sul cd. costo di ricostruzione (D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 28, comma 2), sono stati correttamente considerati tutti gli elementi a tal fine rilevanti, quali considerati dalla circolare n. 6 del 30 novembre 2012, così che la determinazione della rendita catastale è conseguita "dalla somma del valore del lotto, del costo di realizzazione a nuovo delle strutture, del costo a nuovo di impianti fissi, delle spese tecniche relative alla progettazione, direzione lavori e di calcolo, degli oneri di concessione e di urbanizzazione e degli oneri finanziari"; 3) nella determinazione della rendita catastale deve, però, tenersi conto (anche) della torre eolica che, assolvendo alla funzione di sostenere "il peso della navicella e del rotore che deve essere in grado ovviamente di resistere alle sollecitazioni del movimento del rotore stesso e dalla potenza del vento", va valutata alla stregua di una costruzione, in ragione delle relative "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)".

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la Erg Eolica Basilicata s.r.l..

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

6. Fissata all'udienza pubblica del 6 luglio 2022, la causa è stata trattata in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 175 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, art. 16, comma 1, senza l'intervento in

presenza del Procuratore Generale (che ha depositato conclusioni scritte), e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente ha denunciato la violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, deducendo, in sintesi, che, nonostante l'inequivoco dato di regolazione contenuto nella disposizione de qua il giudice del gravame ha risolto la lite contestata sulla base del mero rilievo involgente le caratteristiche costruttive, e di infissione al suolo, della torre eolica, mentre avrebbe dovuto verificare il nesso specifico postulato dalla disposizione tra processo produttivo e funzione assolta dalla torre che, per l'appunto, deve essere considerata quale elemento di impiantistica, funzionale allo specifico processo produttivo assolto da un parco eolico, e da ciascuno dei suoi elementi costitutivi (aerogeneratori), così che deve essere escluso dalla stima diretta dell'unità immobiliare cui raccordare la determinazione della rendita catastale.

2. Il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ha ad oggetto l'omesso esame della questione posta col ricorso introduttivo, e riproposta in appello, in ordine alla funzione della torre eolica quale parte integrante ed essenziale del macchinario aerogeneratore, deputato allo specifico processo produttivo.

3. Col terzo motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente ha denunciato il difetto di motivazione della gravata sentenza che, pur a fronte di tre specifici pareri tecnici, non ha articolato le ragioni sulla cui base la torre eolica è stata ritenuta autonoma rispetto al macchinario aerogeneratore.

4. Il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ha ad oggetto l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio con riferimento ai citati tre pareri tecnici.

5. Il quinto motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ha riproposto la questione relativa al difetto di autonomia funzionale e reddituale della torre eolica assumendo la ricorrente che il giudice del gravame ha omesso di pronunciare su detta questione in relazione alla nozione di unità immobiliare, come posta dal D.M. n. 28 del 1998, art. 2.

6. Il sesto motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ha ad oggetto il difetto di motivazione della gravata sentenza sull'assunto che, qualora ritenuta implicitamente disattesa l'eccezione di cui al precedente motivo di ricorso, il giudice del gravame non ha spiegato perchè ha disatteso la questione relativa al difetto di autonomia funzionale e reddituale della torre eolica.

7. Col settimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente ha denunciato la violazione di legge con riferimento al D.M. n. 28 del 1998, art. 2, ed alla L. n. 208 del 2015, art. 21, sull'assunto che la torre eolica, ad ogni modo, non può ritenersi suscettibile di autonomo accatastamento siccome non identificabile con la nozione di unità immobiliare, in difetto dei requisiti dell'autonomia funzionale e reddituale, oltrechè dell'accrescimento della qualità ed utilità dell'opificio cui accede.

8. Con l'ottavo motivo si è lamentata la denuncia di omesso esame della questione, posta col ricorso introduttivo e riproposta nel giudizio di appello, con la quale si è dedotta, in ragione della ritrattabilità della dichiarazione docfa presentata, l'insussistenza stessa dei presupposti della presentata dichiarazione di variazione docfa in quanto, una volta escluso dalla determinazione della rendita l'intero aerogeneratore (inclusivo di torre, navicella, pale), ciò che residua (terreno e basamento in cemento armato interrato) non è suscettibile di autonomo accatastamento (nel gruppo D/1) quale opificio industriale.

9. Con il nono motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla L. n. 208 del 2015 ed al D.P.R. n. 1142 del 1949, sull'assunto che, dovendosi escludere, ai fini della determinazione della rendita, la torre eolica, non può considerarsi unità immobiliare "un terreno con un basamento interrato e, al limite, un traliccio in metallo su di esso imbullonato".

10. Con il decimo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si è denunciata la nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, sostenendosi la mera apparenza della motivazione.

11. Con l'undicesimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente ha lamentato la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, stante il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica.

12. La controricorrente ha concluso per l'infondatezza del ricorso, evidenziando che la torre eolica, per sua natura, non partecipa e non è funzionale allo specifico processo produttivo dell'energia elettrica, avendo esclusivamente un compito di sostegno, e sottolineando l'inammissibilità del settimo e dell'ottavo motivo.

13. Secondo l'ordine logico delle questioni poste, vanno innanzitutto disattesi, perchè destituiti di fondamento, il decimo e l'undicesimo motivo di ricorso.

13.1. Il giudice del gravame, come anticipato, ha rilevato che l'avviso di accertamento, diversamente da quanto ritenuto dal giudice di prime cure, è compiutamente motivato atteso che, avuto riguardo alla natura partecipativa della procedura cd. docfa, l'Agenzia si è limitata a rideterminare, sulla base di una stima allegata all'atto, il valore dell'impianto senza alterare i dati fattuali esposti nella dichiarazione di variazione che, dunque, hanno formato oggetto solo di un diverso apprezzamento. Tali passaggi motivazionali danno compiutamente conto della ratio decidendi che vi è sottesa, con riferimento tanto all'apprezzamento del contenuto motivazionale dell'atto impugnato quanto alle conseguenti ricadute sul piano della validità dell'atto. La motivazione non può, dunque, ritenersi apparente, come denunciato dalla ricorrente. Difatti, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la motivazione è apparente qualora, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste in argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (così Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7

aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

13.2. Non sussiste nemmeno la denunciata violazione di legge.

Con riferimento all'atto di classamento adottato in esito alla procedura cd. docfa, connotata da una "struttura fortemente partecipativa", la Corte ha statuito che l'obbligo di motivazione "deve ritenersi osservato anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio... e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idoneli a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie"; ed ha, in particolare, rimarcato che, laddove (come nella fattispecie) viene in rilievo, quale presupposto, e fondamento (motivazionale), dell'avviso di accertamento, la stima diretta dell'unità immobiliare (R.D.L. n. 652 del 1939, art. 10; D.P.R. n. 1142 del 1949, artt. 8 e 30) esplicita "un giudizio sul valore economico dei beni Glassati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza, o non, della motivazione rilevano ai fini, non già della legittimità ma, della attendibilità concreta del giudizio cennato, e, in sede contenziosa della verifica della bontà delle ragioni oggetto della pretesa (v., ex plurimis, Cass., 9 luglio 2018, n. 17971; Cass., 3 febbraio 2014, n. 2268; Cass., 21 luglio 2006, n. 16824; Cass., giugno 2006, n. 13319). La Corte ha, quindi, precisato che gli indicati termini di riscontro dell'obbligo di motivazione dell'atto di classamento, adottato in esito alla procedura Docfa, debbono ritenersi inadeguati (solo) a fronte di una immutazione della proposta formulata dalla parte (con la dichiarazione di accatastamento), immutazione rilevante, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di motivazione, qualora incentrata sugli "elementi di fatto" di detta proposta, non anche qualora (ad elementi di fatto immutati) la diversa valutazione della rendita catastale (così come nella fattispecie) consegua "da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni" (v. ex plurimis, Cass., 13 novembre 2019, n. 29373; Cass., 22 maggio 2019, n. 13778; Cass., 7 dicembre 2018, n. 31809; Cass., 23 maggio 2018, n. 12777; Cass., 16 giugno 2016, n. 12497; Cass., 24 aprile 2015, n. 8344; Cass., 31 ottobre 2014, n. 23237).

14. E', invece, fondato il primo motivo di ricorso, con assorbimento dei successivi cinque motivi, che vertono sostanzialmente sulla medesima questione.

14.1. La L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 21, ha disposto: "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 Corte, secondo un orientamento interpretativo qui condiviso, ha statuito 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, evidenziando che 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", nel qual caso la torre risulterebbe esente dal carico impositivo, al pari del rotore e della navicella (v. Cass., 22 settembre 2021, n. 25793; Cass., 22 settembre 2021, n. 25784; Cass., 20 gennaio 2021, n. 1010; v. altresì ex plurimis, tra le stesse parti, Cass. nn. 6830/2022, 4894/2022, 3919/2022, n. 7113 del 2021).

Occorre ricordare che la disposizione sopravvenuta si è inserita in un quadro normativo di rilevanza catastale (già vagliato anche dal giudice delle leggi con la sentenza n. 162 del 2008), 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-quinques, conv. in L. n. 88 del 2005, con riguardo alle centrali elettriche), nell'ambito del quale 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. n. 4028 del 2012, Cass. n. 24815 del 2014, Cass. n. 32861 del 2019 e molte altre) - orientamento confermato nella Circolare n. 6 del 2012 dell'Agenzia del Territorio (Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi), legislativamente richiamata e recepita dalla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 244 (L.. stabilità 2015). Tale quadro risulta, però, inciso (con effetto dal 2016) dal citato la L. n. 208 del 2015, 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. In definitiva, "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., 30 settembre 2020, n. 20726).

L'Amministrazione Finanziaria ha emanato, in applicazione della L. del 2015, varie disposizioni interne (Circolare febbraio 2016, n. 2/E; Nota Direzione Centrale Catasto 27 aprile 2016, n. 60244; Circolare 13 giugno 2016, n. 27/E) 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.

Tali conclusioni sono, però, incompatibili con 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, 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 del 2020 cit.).

14.2. 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 ed il motivo in esame deve essere accolto, con assorbimento dei successivi cinque motivi, che ripropongono, sotto diverse angolazioni, la medesima questione.

15. Quanto al nono motivo di ricorso, pregiudiziale rispetto al settimo ed ottavo, occorre premettere che, come anticipato, la L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, ha inciso, piuttosto che sulla nozione di unità immobiliare e sui conseguenti metodi di stima, sui criteri di determinazione della relativa rendita catastale ottenuta, come detto, per sottrazione del valore di "macchinari, congegni, attrezzature ed "altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo". In tale contesto normativo un elemento strutturalmente connesso al suolo o alla costruzione, e che ne accresce la qualità o l'utilità, senz'altro concorre all'identificazione della unità immobiliare suscettibile di accatastamento, ma va espunto dalla valutazione reddituale in ragione della sua specifica funzionalità al processo produttivo. Ne consegue che un parco eolico, in quanto destinato alla produzione di energia, continua a costituire un opificio industriale da classare nella categoria D/1 e che la determinazione della relativa rendita catastale, mediante stima diretta, ben può conseguire dalla utilizzazione del procedimento cd. indiretto di stima incentrato sul costo di ricostruzione (quanto agli immobili a destinazione speciale o particolare; v. Cass., 22 maggio 2019, n. 13778; Cass., 22 gennaio 2018, n. 1476; Cass., 16 gennaio 2018, n. 888). Nella fattispecie il giudice del gravame, seppur erroneamente includendo, nella relativa valutazione, la torre eolica in ragione dei sui soli connotati costruttivi, legittimamente ha dato conto delle ragioni poste a fondamento del riscontro di correttezza del procedimento indiretto di stima catastale, quale operato dall'amministrazione, dietro valutazione del capitale fondiario sulla base degli elementi di computo del costo di ricostruzione.

15.2. Il rigetto del nono motivo comporta l'assorbimento del settimo e dell'ottavo, che vertono sulla medesima questione, riproposta in modo meno esaustivo o nell'angolazione dell'omessa pronuncia.

16. In conclusione, va accolto il primo motivo, rigettati il nono, decimo ed undicesimo, con assorbimento di tutti 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; rigetta il nono, decimo ed undicesimo motivo di ricorso, assorbiti tutti gli atri.

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 1 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza