Sentenza del 02/09/2022 n. 25798 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. V. di M. s.r.l. 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 elevato la rendita proposta.

2. All'esito del giudizio di primo grado, il ricorso è stato accolto limitatamente al profilo dell'inclusione della torre eolica nella rendita castale, ma rigettato relativamente a tutti gli altri profili.

3. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello del contribuente, mentre ha accolto quello dell'Agenzia delle entrate, ritenendo che le torri eoliche siano elementi mobili imbullonanti strutturalmente connessi al suolo, che svolgono funzioni strumentali rispetto all'aerogeneratore, ma non anche funzionali alla macchina ed al processo produttivo. In particolare nella sentenza si legge: "il palo eolico assolve esclusivamente compiti ad esso strumentali, quali sostenerlo idoneamente (l'altezza e consistenza varia in base a delle variabili, quali potenza della navicella, lunghezza pale, forza del vento, ecc.), consentire l'accesso interno e la manutenzione del gruppo di generazione, ovvero dell'impianto di produzione, esulando da compiti, invece, funzionali alla produzione di energia propria delle altre due componenti (navicella e rotore, cavi e centraline)".

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la V. di M. s.r.l..

5. Si è costituita con contro-ricorso l'Agenzia delle, Entrate, che ha depositato memoria con cui ha chiesto la fissazione della pubblica udienza e/o la rimessione della questione alle Sezioni Unite.

6. E' stata fissata l'udienza pubblica del 6 luglio 2022, in cui la causa è stata discussa nel contraddittorio delle parti, stante la rituale istanza 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 e falsa applicazione - ex art. 360 c.p.c., n. 3) - 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 ed essendo del tutto inconsistente la differenza

delineata nella sentenza impugnata tra impianto funzionale al ciclo produttivo ed impianto meramente strumentale, che non trova alcun fondamento nè nel dato normativo nè nella relazione tecnica di accompagnamento alla novella, in cui si rinvia piuttosto alla nozione di utilità trasversale, in base a cui devono essere inclusi, ai fini della rendita catastale, solo quegli elementi utilizzabili anche nell'ambito di processi produttivi diversi; 2) la inesistenza o nullità - ex art. 360 c.p.c., n. 4 - 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 3), 4) e 5) la violazione dell'art. 112 c.p.c. - ex art. 360 c.p.c., n. 4 - 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).

2. 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 secondo motivo.

3. La procura Generale presso la Corte di cassazione ha concluso per l'accoglimento del primo motivo e l'inammissibilità/rigetto degli altri.

4. Il primo motivo è fondato nei termini che seguono. 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 mera mente funzionali al processo produttivo, ancorchè esse risultino in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato.

5. In passato il problema 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 ":(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, funziona li allo specifico processo produttivo". La norma, applicabile ratiorie temporis alla presente controversia, 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 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.

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 Legge di Stabilità 2016, art. 1, comma 21, 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; venendo, ai fini della stima diretta, 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 dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo, dal computo del valore dell'immobile.

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. In definitiva, 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.

9. Va pure sottolineato come appaia poco persuasivo anche l'argomento, secondo cui l'indirizzo di legittimità in materia contrasterebbe con i criteri di stretta interpretazione che devono pacificamente presiedere l'intera materia delle agevolazioni. Deve, difatti, considerarsi 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". Tale conclusione, non muta sol perchè, con specifico riguardo applicativo al settore delle energie pulite e rinnovabili, l'ampiezza del criterio normativo intercetta anche altre opzioni legislative (di matrice Eurounitaria ed internazionale: Cass. n. 15870/21), quanto a tutela ambientale e sostenibilità.

10. Orbene, nel caso di specie la CTR ha incluso le torri eoliche nella stima in ragione delle suddette caratteristiche di solidità, stabilità, consistenza ed ancoraggio al suolo, senza, tuttavia, valutare l'unico elemento essenziale (ad effetto escludente) costituito dalla loro specifica funzionalità al processo di aerogenerazione, non solo con un ruolo passivo di sostegno di navicella e rotore, ma anche con un ruolo attivo - e, quindi, essenziale all'impianto 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.6 e 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.

11. Il secondo 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.

12. Il terzo, quarto e quinto motivo, 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.

13. In conclusione, la impugnata sentenza va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla stessa Commissione tributaria regionale della Basilicata che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi al principio di diritto sopra esposto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e rigetta i residui motivi; 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, il 6 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza