Sentenza del 02/09/2022 n. 25896 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione Tributaria Regionale del Molise con la sentenza indicata in epigrafe, confermava la decisione di primo grado che accoglieva il ricorso della società contribuente avverso l'avviso di accertamento catastale, notificato il 10 gennaio 2017, col quale l'Agenzia delle entrate aveva elevato la rendita catastale rispetto a quella proposta dal predetto ente, relativa all'impianto eolico, sito in (---).

In particolare, la Regionale riteneva che ai fini della determinazione del valore dell'impianto, non doveva essere considerata la struttura in acciaio che sorregge la navicella e il rotore della torre eolica.

L'amministrazione finanziaria ricorre avverso detta sentenza sulla base di su un unico motivo, illustrato nelle memorie difensive.

Resiste con controricorso la società E.G. Power.

Con memoria del 21 febbraio 2021, la ricorrente chiedeva la discussione in pubblica udienza.

La Corte rinviava a nuovo ruolo per la discussione in pubblica udienza.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di impugnazione viene dedotta violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, ultimo periodo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la CTR, conformemente a quanto previsto dalle circolari nr. 2/E del 1.2.2016 e nr. 27/E del 13.6.2016 riconosciuto il carattere di costruzione della torre eolica in considerazione dei caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica e della immobilizzazione al suolo.

Il motivo è infondato.

Nell'ambito della disciplina catastale va innanzitutto richiamata la nozione di "immobile urbano" di cui al R.D.L. n. 652 del 1939, art. 4, secondo cui: "si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo".

La norma regolamentare del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, art. 2, comma 3, precisa che "l'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale. Sono considerate unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonchè gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purchè risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorchè semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale".

Si è posto 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, presentavano una potenziale mobilità, in quanto incorporate e solo imbullonate nella struttura muraria e quindi, separabili nei singoli componenti.

La questione è stata risolta 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 il costante indirizzo giurisprudenziale formatosi nelle controversie assoggettate al regime previgente all'introduzione della legge di stabilità n. 208/2015 (di cui appreso si dirà) 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. 24815/14 e da ultimo n. 32861/2019).

Si è, quindi, ritenuta corretta la classificazione D1 (del resto proposta dalla società stessa nella Docfa) e 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. In pratica, combinando la normativa fiscale con quella civilistica, sono state inglobate tra gli elementi idonei a descrivere l'unità immobiliare e ad incidere sulla determinazione della rendita tutte le componenti che contribuiscono ad assicurare, in via ordinaria, un'autonomia funzionale e reddituale stabile.

Ad avvalorare tale interpretazione ha contribuito anche della 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"".

In tale quadro normativo e giurisprudenziale si è innestato della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 (Legge di stabilità 2016), il quale stabilisce che "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 testè passata in rassegna, applicabile ratione temporis alla presente controversia che ha avuto origine dalla presentazione della richiesta Docfa da parte del contribuente in data 2.5.2016, esclude "gli imbullonati" dalla determinazione della rendita catastale innovando quelli che erano i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali confermata dalla giurisprudenza della Corte di legittimità.

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 nell'ultima 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 la natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo.

Con la circolare n. 2/E del 10 febbraio 2016 l'Agenzia delle Entrate ha indicato i nuovi criteri di individuazione dell'oggetto della stima diretta relativamente agli immobili a destinazione speciale e particolare alla luce delle previsioni della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21. In particolare si precisa "che le componenti costituenti l'unità immobiliare urbana possono essere sostanzialmente distinte, in funzione della rilevanza nella stima catastale, nelle seguenti quattro categorie: 1) il suolo; 2) le costruzioni; 3) gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità; 4) le componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo... Alla categoria "costruzioni" (punto 2) - anch'esse da includere nella stima catastale - afferisce qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonchè della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate.

A titolo esemplificativo, rientrano in tale categoria i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie, le opere di fondazione e di supporto in genere, così come quelle di sbarramento, approvvigionamento, contenimento e restituzione di materiali solidi, liquidi e gassosi, quali le dighe e le opere di presa e di scarico delle acque, i canali, i serbatoi, le cisterne e le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari in argomento. Il disposto normativo in esame prevede, altresì, l'inclusione nella stima catastale anche di quegli "elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità" (punto 3). Trattasi di quelle componenti che, fissate al suolo o alle costruzioni con qualsiasi mezzo di unione, anche attraverso le sole strutture di sostegno - in particolare quando le stesse integrano parti mobili - risultano caratterizzate da una utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare. Le componenti così caratterizzate conferiscono all'immobile una maggiore fruibilità, apprezzabile da una generalità di utilizzatori e, come tali, ordinariamente influenti rispetto alla quantificazione del reddito potenzialmente ritraibile dalla locazione dell'immobile, ossia della relativa rendita catastale II secondo periodo della disposizione in esame dispone, espressamente, l'esclusione dalla stima catastale di "macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo" (punto 4). Si tratta di quelle componenti, di natura essenzialmente impiantistica, che assolvono a specifiche funzioni nell'ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all'immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno. Tali componenti sono, pertanto, da escludere dalla stima, indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale... Così, ad esempio, a far data dal 10 gennaio 2016, per le specifiche attività sotto riportate si opererà come segue: Centrali di produzione di energia e stazioni elettriche. Non sono più oggetto di stima... gli aerogeneratori (rotori e navicelle), gli inverter e i pannelli fotovoltaici, ad eccezione, come detto, di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni".

Successivamente, e con specifico riferimento alle centrali eoliche, la Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità con nota prot. n. 60244 del 27 aprile 2016, ha chiarito che "Considerate... le caratteristiche tipologiche e costruttive di tali elementi, è possibile riconoscere negli stessi la natura di "opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonchè della immobilizzazione al suolo", così come precisato nella circolare n. 2/E del 2016. Pertanto, ai sensi del richiamato art. 1, comma 21, della Legge, per le unità immobiliari in argomento vanno considerate, tra le componenti immobiliari oggetto di stima, 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, percorsi, ecc..".

Tale indicazione è stata confermata anche con successiva circolare n. 27/E del 13 giugno 2016 che, sull'argomento, 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 1 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, della Legge di Stabilità 2016, a decorrere dal 1 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".

Ciò premesso, la CTR ha ritenuto che le torri su cui sono installati gli aerogeneratori (rotori e navicelle), unitamente alle relative opere di fondazione, rappresentano opere annoverabili rappresentino 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 ed al generatore di sfruttare la potenza eolica per generare l'energia elettrica; funzione prevalente rispetto alla 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.

Si afferma nella decisione impugnata che esso forma un unico complesso strutturale che, con le altre componenti fisico-meccaniche, ha il compito di assorbire le vibrazioni provenienti dalla navicella, evitando che ogni sollecitazione meccanica possa scaricarsi eccessivamente sul basamento e sulle fondazioni.

La CTR nell'escludere nel calcolo della rendita catastale la torre in acciaio "che sostiene il peso della navicella e del rotore che deve essere in grado ovviamente di resistere alle sollecitazioni del movimento del rotore stesso e della potenza del vento" con conseguente esclusione dell'accatastabilità degli elementi interni "imbullonati", ha, in sostanza, evidenziato come la torre abbia non solo la funzione passiva di sostegno - al pari di un traliccio di una linea elettrica - che partecipa come mero supporto statico al sostegno di una macchina soprastante, ma sia una 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.

Questa Corte, avallando l'orientamento ormai dominante della giurisprudenza di legittimità, (cfr. Cass. VI sez 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 del 2020 e più recentemente Cass. V Sezione nr 25784/2021, Rv 66234-01,e n. 27787, 25789 e 25790 del 2021; Cass. n. 8341, n. 8342, n. 10558, n. 10559 n. 10560 del 2022.) ritiene che 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, prescinda 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 sottostante 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.

Sempre secondo quanto affermato dall'orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione di cui sopra si è dato conto, la torre di sostegno costituisce parte inscindibile dell'unicum impiantistico dell'aerogeneratore (rotore-navicellatorre) e rappresenta un elemento funzionale essenziale dell'impianto eolico, che in mancanza della torre non può attuare la funzione per cui è concepito (produzione di energia eolica), superando l'indirizzo assunto dall'amministrazione finanziaria in ordine all'applicazione della c.d. normativa imbullonati al settore eolico (le circolari n. 2/E di febbraio 2016 e n. 27/E di giugno 2016.

I giudici di seconde cure si sono fatti carico del doveroso accertamento di un fatto decisivo per il giudizio consistente nel verificare se la funzione delle torri sia assolutamente integrata nell'impianto di produzione, tanto da esserne una componente essenziale o addirittura un unicum con gli impianti interni e/o se tali strutture possano o meno avere caratteristiche di autonomia funzionale e fornire utilità indipendenti dal processo produttivo di energia eolica.

In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

L'assoluta novità della questione trattata nella giurisprudenza di legittimità giustifica la compensazione tra le parti.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

La Corte;

rigetta il ricorso;

compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

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

Depositato in Cancelleria il 2 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza