Sentenza del 23/11/2022 n. 34539 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 26/1/2019, depositata il 6 febbraio 2019, la Commissione tributaria regionale della Basilicata ha accolto l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate, e disatteso quello spiegato in via incidentale da Vento di M. Srl , così ha riformato la decisione di prime cure che, - pronunciando sull'impugnazione di un avviso di accertamento catastale emesso in rettifica di una dichiarazione di variazione docfa presentata dalla contribuente relativamente ad un parco eolico, - aveva parzialmente accolto il ricorso dichiarando che, nella determinazione della rendita catastale, non doveva tenersi conto dell'elemento di impianto costituito dalla torre eolica.

1.1 - A fondamento del decisum il giudice del gravame ha rilevato che:

- 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), erano 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 era conseguita "dalla somma del valore del lotto, del costo di realizzazione a nuovo delle strutture, del costo, sempre a nuovo, degli impianti fissi, delle spese tecniche (progettazione, direzione lavori ecc.), degli oneri di concessione e urbanizzazione e degli oneri finanziari";

- l'amministrazione, a tal fine, si era avvalsa, quali criteri di computo, di atti pubblici e di "progetti depositati presso la Regione per impianti di diversa potenza nonchè del prezzario regionale tutti atti a conoscenza della contribuente o perchè pubblici ovvero perchè allegati";

- diversamente da quanto ritenuto dal primo giudice, nella determinazione della rendita catastale doveva, però, tenersi conto (anche) della torre eolica che doveva considerarsi, - piuttosto che quale elemento di impiantistica, - alla stregua di una "costruzione immobile, ovvero mobile ma cd. imbullonata", in ragione dei relativi caratteri di "stabilità, solidità e consistenza volumetrica nonchè... immobilizzazione al suolo ex art. 832 c.c.";

- più specificamente, ed ai fini della corretta applicazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, doveva distinguersi tra "componenti strumentali al macchinario produttivo (l'aerogeneratore) e parti ad esso funzionali", così dovendosi considerare la torre eolica "una parte sì strumentale, con funzioni di mero sostegno, ma non strettamente funzionale alla produzione di energia del rotore, diversamente dai cablaggi o centraline ecc.";

- la torre, difatti, - al pari del "plinto o basamento in cemento su cui l'impianto eolico nel suo complesso poggia sul suolo mediante bulloni... con funzioni di sostenere adeguatamente il peso

della torre e le sollecitazioni statiche, che non ha una propria autonomia funzionale e le cui caratteristiche tecniche devono necessariamente essere conformate al tipo di impianto sopra ospitato, analogamente al palo";

- assolveva (solo) alle funzioni strumentali di sostegno della macchina;

- ove, dunque, "l'altezza e consistenza varia in base a delle variabili, quali potenza della navicella, lunghezza pale, forza del vento ecc.", - e di "accesso interno e... manutenzione del gruppo di generazione, ovvero dell'impianto di produzione", ma non concorreva, in via funzionale, alla produzione dell'energia, così come, invece, doveva ritenersi per le "altre due componenti (navicella e rotore, cavi e centraline)".

2. - Vento di Montemurro Srl ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di cinque motivi, ed ha depositato memoria; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. - Il primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, deducendo, in sintesi, la ricorrente che, - in ragione dell'inequivoco dato di regolazione contenuto nelle disposizioni di cui all'art. 1, comma 21, cit., - la torre eolica 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.

Col secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente denuncia inesistenza o nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 156 c.p.c., comma 2, e art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, dell'art. 118 d.a. c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, sull'assunto che la gravata sentenza aveva pronunciato rendendo una motivazione meramente apparente, - e, così, in termini del tutto apodittici, - quanto alle contestazioni che, - oggetto dello spiegato appello incidentale, - avevano ad oggetto gli elementi di determinazione della rendita catastale costituiti dal valore del terreno e delle fondazioni e, - quanto ai profili rispondenti alla loro legittima computabilità, ed entità di computo, - dalle voci di costo relative a spese tecniche, oneri finanziari e profitto dell'imprenditore.

Col terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., assumendo che la gravata sentenza aveva omesso di pronunciare sulla specifica questione, oggetto di gravame incidentale, relativa ai criteri di computo delle spese tecniche e, in particolare, quanto alla loro sproporzione.

Il quarto ed il quinto motivo di ricorso, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espongono analoghe censure di nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., denunciando la ricorrente l'omesso esame dei motivi di appello che involgevano la sproporzione della voce di costo relativa agli oneri finanziari e, rispettivamente, la computabilità, ed entità, della voce relativa al profitto dell'imprenditore.

2. - Il primo motivo di ricorso è fondato, e va senz'altro accolto.

2.1 - La L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 21, ha disposto nei seguenti termini: "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.".

2.2 - 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; ed ha rimarcato 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. 13297/2022, 3880/2022, 731/2022, 536/2022, 37425/2021, 34974/2021).

2.3 - La Corte ha, in particolare, rimarcato che:

- la disposizione sopravvenuta si colloca entro un quadro normativo di rilevanza catastale 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-quinquies, conv. in L. n. 88 del 2005, con riguardo alle centrali elettriche);

- alla luce di questo quadro normativo, già vagliato anche dal giudice delle leggi (C. Cost. n. 162/08), 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); il che ha trovato ulteriore conferma 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), non in sè, ma in quanto legislativamente richiamata e recepita dalla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 244 (L. stabilità 2015);

- questo quadro è stato inciso (con effetto dal 2016) dalla citata 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; sicchè "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. n. 20726 del 2020);

- l'amministrazione finanziaria ha emanato, in applicazione della L. del 2015, varie disposizioni interne (Circolare 1 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;

- questa conclusione di prassi urta però con la nozione che invece 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.).

2.4 - Nella fattispecie il giudice del gravame ha considerato che le torri eoliche andavano incluse nella stima in ragione delle rilevate caratteristiche di solidità, stabilità, consistenza ed ancoraggio al suolo, ed ha contraddittoriamente contrapposto la nozione di "strumentalità" a quella di "funzionalità" delle torri alla macchina, posto che la torre non concorreva, in via funzionale, alla produzione dell'energia, così come, invece, doveva ritenersi per le "altre due componenti (navicella e rotore, cavi e centraline)"; con ciò senza valutare l'unico elemento essenziale (e dirimente) ai fini in discorso che è costituito, come anticipato, dalla specifica funzionalità al processo di aerogenerazione della torre eolica.

3. - Il secondo motivo è destituito di fondamento.

3.1 - Come la Corte ha ripetutamente precisato, difatti, deve ritenersi apparente la motivazione che, 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 di 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; laddove "Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è... quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero - e purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la

nullità della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Cass. civ. sez. un. 5 agosto 2016 n. 16599; Cass. sez. un. 7 aprile 2014, n. 8053 e ancora, ex plurimis, Cass. civ. n. 4891 del 2000; n. 1756 e n. 24985 del 2006; n. 11880 del 2007; n. 161, n. 871 e n. 20112 del 2009)." (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).

Nella fattispecie il giudice del gravame ha dato conto, seppur con motivazione sintetica, 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; e, per di più, ha richiamato, - a conforto della rilevata legittimità della determinazione della rendita catastale, - i contenuti regolativi della circolare adottata dall'amministrazione (circolare n. 6 del 30 novembre 2012) che, com'è noto, è stata normativizzata, - in punto di determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare, - dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 244.

4. - Il terzo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso, - che possono essere congiuntamente trattati in ragione della medesima quaestio iuris di fondo che espongono, - sono anch'essi destituiti di fondamento.

4.1 - Nel rilevare che la rendita catastale era stata correttamente determinata in relazione ai corrispondenti elementi di valutazione, quali posti, come detto, dalla circolare n. 6/2012, cit., il giudice del gravame, - che pur ha partitamente dato conto delle questioni oggetto dell'appello incidentale spiegato dalla contribuente, - ha implicitamente disatteso dette questioni, così ritenendole destituite di fondamento sulla base di una soluzione incompatibile con le prospettazioni della parte.

Come, difatti, rimarcato dalla Corte, il vizio di omessa pronuncia da parte del giudice d'appello è configurabile allorchè manchi completamente l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, mentre non ricorre nel caso in cui il giudice d'appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda o con l'eccezione di parte, nel qual caso può parlarsi di statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (v., tra le tante, Cass., 13 agosto 2018, n. 20718; Cass., 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass., 14 gennaio 2015, n. 452; Cass., 25 settembre 2012, n. 16254; Cass., 17 luglio 2007, n. 15882; Cass., 19 maggio 2006, n. 11756).

5. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi al principio di diritto sopra esposto (ai punti sub 2.).

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 la causa, anche per le spese del giudizio di

legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, in diversa composizione.

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

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza