Sentenza del 23/11/2022 n. 34551 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 783/1/2018, depositata il 21 dicembre 2018, la Commissione tributaria regionale della Basilicata ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ed ha integralmente riformato la decisione di prime cure che aveva accolto l'impugnazione di un avviso di accertamento catastale emesso in rettifica di una dichiarazione di variazione docfa presentata dalla contribuente relativamente ad un parco eolico.

1.1 - A fondamento del decisum il giudice del gravame ha ritenuto che - l'avviso di accertamento risultava correttamente motivato in quanto, - avuto riguardo alla struttura partecipativa della procedura cd. docfa, - l'Agenzia si era 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, avevano formato oggetto (solo) di un diverso apprezzamento;

- 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 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";

- nella determinazione della rendita catastale doveva, 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", - doveva considerarsi 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".

2. - Erg Eolica Basilicata Srl ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di undici motivi; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Fissato all'udienza pubblica del 6 luglio 2022, il ricorso è stato trattato 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. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. n. 228 del 2021, art. 16, comma 1, conv. in L. n. 15 del 2022, 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 denuncia violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, deducendo, in sintesi, che, - nonostante l'inequivoco dato di regolazione contenuto nelle disposizioni di cui all'art. 1, comma 21, cit., - il giudice del gravame aveva risolto la lite contestata sulla base del mero rilievo involgente le caratteristiche costruttive, e di infissione al suolo, della torre eolica laddove 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.

Il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, reca la denuncia di 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.

Col terzo motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente denuncia difetto di motivazione della gravata sentenza che, pur a fronte di tre specifici pareri tecnici, aveva omesso di articolare le ragioni sulla cui base la torre eolica era stata ritenuta autonoma dal macchinario aerogeneratore, così rilevando ai fini della determinazione della rendita catastale.

Il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, espone la denuncia di omesso esame di fatti decisivi per il giudizio con riferimento ai citati tre pareri tecnici, alla cui stregua emergeva che la torre eolica costituisce parte integrante di un unico macchinario e non assolve ad altra funzione, risultando, così, sprovvista di autonomia funzionale e reddituale.

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

Il sesto motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, reca la denuncia di 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 aveva omesso di articolare le ragioni sulla cui base aveva disatteso la questione relativa al difetto di autonomia funzionale e reddituale della torre eolica.

Col settimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione di legge con riferimento al D.M. n. 28 del 1998, art. 2, commi 1 e 3, ed alla L. n. 208 del 2015, art. 21, c. 1 (recte art. 1, commi 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 (D.M. n. 28, cit.) oltrechè dell'accrescimento della qualità ed utilità dell'opificio cui accede.

L'ottavo motivo di ricorso espone la denuncia di omesso esame della questione, posta col ricorso introduttivo e riproposta nel giudizio di appello, con la quale si era dedotto, - 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 residuava (terreno e basamento in cemento armato interrato) non era suscettibile di autonomo accatastamento (nel gruppo D/1) quale opificio industriale.

Con il nono motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 21 e 22, ed al D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 28, comma 2, sugli assunti che:

- ai sensi dell'art. 1, comma 21, cit., la rendita catastale avrebbe potuto determinarsi (solo) con riferimento al valore venale del suolo e delle costruzioni su di esso insistenti, ivi inclusa la torre eolica qualora dimostrato che la stessa non costituisca parte integrante dell'aerogeneratore;

- di conseguenza il ricorso, in via residuale, al criterio del costo di ricostruzione avrebbe imposto la (previa) dimostrazione dell'inesistenza di un mercato delle compravendite di impianti eolici;

- ad ogni modo, a detti fini non avrebbe potuto considerarsi unità immobiliare "un terreno con un basamento interrato e, al limite, un traliccio in metallo su di esso imbullonato".

Il decimo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, assumendo la ricorrente che, con motivazione apparente, il giudice del gravame, in riforma sul punto della pronuncia di prime cure, aveva rilevato la compiutezza motivazionale dell'avviso di accertamento, ed atteso che la rideterminazione della rendita era conseguita dalla considerazione, a detti fini, della torre eolica che, in dichiarazione docfa, era stata esclusa dal "calcolo del capitale fondiario dell'unità immobiliare oggetto di accatastamento".

Con l'undicesimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, deducendo difetto di motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica che, difatti, non esponeva le ragioni in forza delle quali, da un lato, doveva tenersi conto della torre eolica, ai fini della determinazione della rendita catastale, e, dall'altro, poteva considerarsi unità immobiliare (opificio industriale) una costruzione composta da "pochi metri quadrati di terreno assolutamente agricolo... un basamento (del tutto interrato in cemento armato)... (al limite) la sola torre o traliccio di un aerogeneratore...".

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

2.1 - Il giudice del gravame, come anticipato, ha rilevato che l'avviso di accertamento, diversamente da quanto ritenuto dal giudice di prime cure, doveva ritenersi compiutamente motivato atteso che, avuto riguardo alla natura partecipativa della procedura cd. docfa, l'Agenzia si era 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, avevano formato oggetto (solo) di un diverso apprezzamento.

I rilievi in discorso, - che 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, - escludono, quindi, la fondatezza della denunciata nullità siccome 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 (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).

2.2 - Non sussiste nemmeno la denunciata violazione di legge.

In di Spa rte che la ricorrente non dà conto, nemmeno in sintesi descrittiva, dell'effettivo contenuto motivazionale dell'atto impugnato, va rilevato che, con riferimento all'atto di classamento adottato in esito alla procedura cd. docfa, - connotata, come si è rilevato, 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 idonei 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 classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza, o meno, 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., 7 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).

3. - E', per converso, fondato, e va accolto, il primo motivo di ricorso dal cui esame consegue l'assorbimento delle censure di cui ai motivi dal secondo al sesto.

3.1 - 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.".

3.2 - 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. 6830/2022, 4894/2022, 3919/2022, n. 7113 del 2021).

3.3 - La Corte, in particolare, ha 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.).

3.4 - 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, 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.

4. - Va, da ultimo, disatteso il nono motivo di ricorso, dal cui esame consegue l'assorbimento del settimo e dell'ottavo motivo.

4.1 -Come anticipato, le disposizioni di cui alla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, hanno inciso, - piuttosto che sulla nozione di unità immobiliare (R.D.L. n. 652 del 1939, artt. 3, 4 e 5; D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 40; D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, artt. 1 e 2), e sui conseguenti metodi di stima (diretta o indiretta; D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 15 e ss.), - 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"; contesto regolativo, questo, alla cui stregua 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 epperò va espunto dalla valutazione reddituale in ragione della sua specifica funzionalità al processo produttivo.

Ne consegue, pertanto, 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 legittimamente l'amministrazione ha, pertanto, fatto ricorso al procedimento indiretto di stima catastale, dietro valutazione del capitale fondiario sulla base degli elementi di computo del costo di ricostruzione, seppur erroneamente includendo nella relativa valutazione la torre eolica in ragione dei sui soli connotati costruttivi.

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 3.).

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il nono, il decimo e l'undicesimo motivo, assorbiti 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