Sentenza del 06/03/2023 n. 6688 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

p. 1. Erg Wind 4 Srl propone otto motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimi sei avvisi di accertamento catastale ed attribuzione di rendita notificati alla società in data 28 dicembre 2016 per altrettanti impianti di aerogenerazione (D/1-Opifici) siti all'interno di un parco eolico in Comune di Bisaccia (Av).

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha osservato che:

- gli avvisi di accertamento catastale in questione erano sufficientemente motivati perchè esplicitanti in maniera analitica i presupposti di fatto e di diritto ad essi sottesi (tipologia, destinazione, consistenza e valore dei beni assunti a presupposto di imposizione);

- contrariamente a quanto osservato dai primi giudici, la corretta interpretazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 e 22 , (legge di stabilità per il 2016) portava ad includere nel calcolo della rendita dell'impianto anche le torri eoliche di sostegno di rotore e navicella, come anche desumibile dai provvedimenti di prassi dell'amministrazione finanziaria (Nota n. 60244/16 della Direzione Centrale Catasto; Circolare n. 2/E del 1" Febbraio 2016 dall' Agenzia delle Entrate; Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016);

- in effetti, la torre eolica aveva una mera funzione di "statica proiezione in altezza del suolo al fine di consentirne la funzione di fulcro rispetto all'elemento dinamico costituito dal rotore e dalla navicella", con la conseguente sua qualificazione in termini di "costruzione" e non di "impianto".

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

La società ricorrente ha depositato memoria.

p. 2. Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , - nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. e mancato rilievo dell'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, in quanto privo di specifiche censure e meramente riproduttivo delle argomentazioni già dedotte in primo grado.

Con il secondo e terzo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c. , comma 1 n. 3 , - violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 10 e 7 ; per non avere la Commissione

Tributaria Regionale rilevato la sostanziale carenza di motivazione degli avvisi in questione (allegati al ricorso per cassazione) i quali si basavano su una diversa valutazione, anche fattuale, degli elementi dalla società indicati nella proposta Docfa. Il che concretizzava sia la lesione del principio di buona fede e di legittimo affidamento della parte contribuente (secondo motivo), sia la violazione dell'obbligo legale di motivazione degli atti impositivi (terzo motivo).

Con il quarto ed il quinto motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. nonchè degli artt. 115 e 116 c.p.c. ; per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che i rilievi tecnici offerti dall'Ufficio erano stati superati dai (non considerati) pareri pro-veritate depositati in giudizio dalla società, così come già osservato dai primi giudici.

Con il sesto ed il settimo motivo di ricorso si deduce assenza di motivazione nonchè violazione e falsa applicazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 e 22 ; dal momento che - contrariamente alla documentazione di prassi acriticamente recepita dai giudici regionali - la legge di stabilità per il 2016 aveva fortemente innovato la disciplina catastale dei c.d. "imbullonati", esonerandoli dal calcolo della rendita in quanto componenti impiantistici (non immobiliari) privi di autonomia funzionale e reddituale; e ciò indipendentemente dal fatto che essi potessero risultare stabilmente infissi al suolo, come le torri eoliche.

Con l'ottavo motivo di ricorso la società lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 23 e 97 Cost. , là dove la Commissione Tributaria Regionale, recependo immotivatamente l'interpretazione di prassi dell'ufficio, aveva sovvertito i principi costituzionali della riserva di legge in materia tributaria e di legalità dell'azione amministrativa.

Motivi della decisione

p. 3.1 Il primo motivo di ricorso, potenzialmente assorbente perchè volto a sostenere la inammissibilità del gravame dell'Agenzia delle Entrate e, per questa via, il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado favorevole alla società, è infondato.

Si richiama in proposito il costante indirizzo di questa Corte di legittimità secondo cui, stante la natura ab origine impugnatoria del giudizio: " Nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , l'art. 53 " (Cass.nn. 6302/22, 7369/17 ed altre). Nella concretezza del caso, l'Agenzia delle Entrate aveva sì insistito, nell'appello, sulla decisiva preminenza della componente "immobiliare" e di stabile infissione al suolo della torre eolica ma, nel fare ciò, essa ha appunto contrastato la ragione decisoria dei primi giudici, secondo i quali questo aspetto sarebbe stato invece normativamente ininfluente al fine di includere il valore della torre nel calcolo della rendita. Altrimenti detto, l'Agenzia delle Entrate propose nel proprio atto di gravame una diversa interpretazione della normativa di riferimento (così come appunto già richiamata nell'atto impositivo opposto, di cui ribadiva la legittimità per le stesse ragioni in esso indicate), nel senso della inclusione di tale valore per il solo fatto di quella (ribadita) componente immobiliare, da ritenersi a suo dire prevalente sulla componente impiantistica che, pure, l'Ufficio non negava. Il tutto si risolveva,

dunque, in una specifica censura di violazione della disciplina di riferimento e, in particolare, della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 , cit.. Il che esclude la dedotta inammissibilità ex D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 del gravame incidentale, in quanto assistito da una doglianza sufficientemente specifica ed adeguatamente calibrata sulla ragione decisoria di primo grado.

p. 3.2 Sono invece fondati il sesto ed il settimo motivo di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria - e dal loro accoglimento deriva l'assorbimento degli ulteriori motivi.

Questa corte di legittimità ha più volte affrontato e risolto - con esiti che, come detto, non vi è ragione di qui disattendere - il problema della rilevanza, ai fini della determinazione della rendita catastale, dei pali o torri eoliche che, all'interno delle centrali di produzione, sorreggono gli impianti aerogeneratori propriamente detti (navicella e rotore); ciò alla luce dello jus superveniens rappresentato dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 , cit. (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".

La norma soggiunge poi che: "sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo".

L'orientamento interpretativo consolidatosi è nel senso 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, dovendo il giudice di merito accertare 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 attiva ed essenziale per la produzione di energia " (così Cass.n. 1010/21; nello stesso senso: Cass.nn. 20726/20; 21287/20; 21460/20).

I passaggi fondamentali di questo indirizzo possono così riassumersi:

- 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.nn. 4028/12, 24815/14, 32861/19 e molte altre), il che ha trovato ulteriore conferma nella Circolare 6/2012 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) dall'art. 1, comma 21, L. stabilità L. n. 208 del 2015 cit., 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 e più brevemente 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. 20726/20 cit.);

- l'amministrazione finanziaria ha emanato, in applicazione della legge del 2015, varie disposizioni interne (Circolare 2/E del 1 febbraio 2016 ; Nota Direzione Centrale Catasto n. 60244 del 27 aprile 2016; Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016) 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. 20726/20 cit.);

- va dunque ritenuto che la torre eolica, benchè stabilmente infissa al suolo, assolva per sua natura, 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 del 2020, cit.), con conseguente sua esenzione dal carico impositivo, al pari del rotore e della navicella;

- la vocazione "strutturale" e la "strumentalità" sostenitiva della torre non sono dunque 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.

Va ancora qui osservato come appaia poco persuasivo anche l'argomento dell'Amministrazione Finanziaria secondo cui l'indirizzo di legittimità in materia contrasterebbe con i criteri di stretta interpretazione che devono pacificamente presiedere l'intera materia delle agevolazioni.

Va infatti considerato 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".

Conclusione, questa, che non muta sol perchè, con specifico riguardo applicativo al settore delle energie pulite e rinnovabili, l'ampiezza del criterio normativo valga ad intercettare anche altre opzioni legislative (di matrice Eurounitaria ed internazionale: Cass.n. 15870/21), quanto a tutela ambientale e sostenibilità.

Orbene, quanto in diverso senso sostenuto dalla Commissione Tributaria Regionale nella sentenza qui impugnata contrasta con il su indicato indirizzo nella parte in cui opera sostanzialmente un distinguo non consentito tra funzione di sostegno (imponibile) e funzione di produzione energetica (esente), posto che - come evidenziato - quest'ultima non può prescindere, nel raggiungimento del suo scopo, dalla prima, sicchè entrambi i ruoli vanno unitariamente ed inscindibilmente ascritti, ex art. 1, comma 21 cit., al medesimo impianto ed al medesimo processo produttivo dell'energia da fonte eolica.

E siccome le conclusioni alle quali è giunta la Commissione Tributaria Regionale derivano non da una difforme ricostruzione dello stato dei luoghi o da un difettoso accertamento della situazione di fatto (del tutto pacifici tra le parti), ma da una determinata, ed erronea, interpretazione della normativa di riferimento, neppure sussistono i presupposti per il rinvio al giudice del merito sul punto specifico dell'accertamento in concreto di questa unitarietà funzionale; risolvendosi dunque il problema nella correzione in diritto della sentenza secondo quanto rientra nella cognizione di questo giudice di legittimità.

p. 4. Ne discende, in accoglimento del sesto e del settimo motivo di ricorso, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Campania la quale rideterminerà la rendita attribuibile agli impianti in questione previa esclusione della torre eolica dal computo.

Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte, - accoglie il sesto ed il settimo motivo di ricorso, respinto il primo ed assorbiti gli altri;

- cassa in relazione ai motivi accolti la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Campania in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza