

Sentenza del 06/03/2023 n. 6690 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

p. 1. Eoloservice Srl propone tredici motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in accoglimento dell'appello incidentale di Agenzia delle Entrate, ha ritenuto legittimi due avvisi di accertamento catastale ed attribuzione di maggiore rendita notificatili nel 2016 in relazione ad un impianto di aerogenerazione di energia elettrica da essa detenuto nel Comune di Cancellara (PZ), ed insistente su due distinte particelle limitrofe (Cat.D/1).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- gli avvisi erano sufficientemente motivati con indicazione dei riferimenti normativi e dei criteri utilizzati per il classamento e l'attribuzione di rendita, tanto più che essi si basavano su un diverso apprezzamento economico degli stessi elementi già indicati dalla società in procedura Docfa;
- dalla relazione di stima si evincevano gli elementi utilizzati per il riclassamento, individuabili nel valore del lotto, nel costo di costruzione a nuovo (non aggiornato al biennio '88-89 trattandosi di costruzione successiva), negli oneri tecnici, di urbanizzazione e finanziari, il tutto come da Circolare dell'Agenzia del Territorio n. 6 del 2012;
- diversamente da quanto ritenuto dai primi giudici, ed in accoglimento del gravame incidentale dell'Agenzia dell'Entrate, doveva poi ritenersi legittima anche l'inclusione della torre eolica nel calcolo della rendita, date le sue " caratteristiche di solidità, di stabilità, di consistenza volumetrica e di ancoraggio al suolo (...), e dovendo essere realizzata con obbligatori calcoli, progetti ed autorizzazioni edilizie e paesaggistiche come una qualunque costruzione e come tale idonea ad incidere nella stima diretta (...) ".

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

p. 2. Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , - il mancato rilievo della inammissibilità dell'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate ex D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1 , in quanto non mirato sulla ragione decisoria della prima statuizione, basata non sulla negazione del carattere immobiliare del manufatto (aspetto sul quale, soltanto, il gravame dell'agenzia ritornava), bensì sulla sua integrazione produttiva

nell'ambito dell'impianto di aerogenerazione (aspetto sul quale il gravame dell'Agenzia non si soffermava punto).

Con il secondo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , - violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 21, ultimo periodo, della L. n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016), il quale stabiliva che - a decorrere dal 1° gennaio 2016 - gli impianti o macchinari funzionali ad uno specifico processo produttivo non concorrevano alla determinazione della rendita catastale degli opifici, pur essendo stabilmente infissi al suolo (come la torre eolica di sostegno di rotore e navicella); il che, del resto, era stato riconosciuto de plano dalla stessa Agenzia delle Entrate con la Circolare esplicativa n. 2/E del 1° febbraio 2016.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , - violazione del giudicato interno formatosi sull'accertamento dei primi giudici in base al quale la torre eolica in questione costituiva, in effetti, parte integrante e sostanziale dell'impianto di aerogenerazione, in una con il rotore e la navicella.

Con il quarto ed il quinto motivo di ricorso si lamenta nullità della sentenza per motivazione meramente apparente (quarto motivo) ovvero contraddittoria (quinto motivo). Ciò perchè la Commissione Tributaria Regionale nulla aveva esplicitato in ordine alla componente impiantistica ed alla funzione produttiva della torre eolica, soffermandosi sull'irrilevante aspetto della sua infissione al suolo; per altro verso, risultava contraddittoria l'affermazione secondo cui, mentre il rotore e la navicella andavano esclusi dalla rendita, non altrettanto doveva ritenersi per la torre, pur avvinata dal medesimo ed interdipendente vincolo funzionale.

Con il sesto motivo di ricorso la società deduce - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , - omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dai due pareri pro veritate, rilasciati da massimi esperti del settore e prodotti in giudizio, attestanti il fatto che l'impianto era costituito da un unicum inscindibile, necessariamente comprensivo della torre di sostegno.

Con il settimo e l'ottavo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , - nullità della sentenza per omessa pronuncia (settimo motivo), ovvero omessa motivazione (ottavo motivo), sul punto fondamentale del difetto di autonomia funzionale e reddituale della torre eolica ove non destinata a supporto e necessaria integrazione dell'impianto di aerogenerazione unitariamente considerato a fini catastali.

Con il nono motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui al D.M. n. 28 del 1998, art. 2, comma 1 e comma 3 , e L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 , cit.; non potendo un manufatto concorrere alla determinazione della rendita di un opificio qualora non funzionalmente e redditualmente autonomo come nel caso della torre eolica, di per sè priva di qualsiasi autonoma rilevanza se scorporata dall'impianto di aerogenerazione.

Con il decimo motivo di ricorso si deduce ulteriore violazione del compendio normativo di cui alla doglianza che precede, sotto il profilo della indebita rettifica operata dall'Agenzia delle Entrate anche per componenti diverse ed ulteriori dalla torre eolica, nonostante che la procedura Docfa introdotta dalla società recepisce la rendita già attribuita dall'Ufficio nel 2014

(mediante stima diretta con moltiplicazione del valore venale per il saggio di fruttuosità) salvo lo scorporo della torre.

Con l'undicesimo, il dodicesimo ed il tredicesimo motivo la ricorrente deduce, rispettivamente, omessa o apparente motivazione (undicesimo motivo), ovvero omesso esame di fatto decisivo (dodicesimo motivo), ovvero ancora violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 (tredicesimo motivo), in relazione al comportamento dell'agenzia del territorio ed alla carenza motivazionale degli avvisi di accertamento (allegati al ricorso per cassazione sub nn. 6 e 7), con i quali era stata rettificata una rendita di pochissimo inferiore a quella che l'Ufficio stesso aveva già definitivamente accertato con riferimento ai medesimi beni, salva l'indebita inclusione della torre.

Motivi della decisione

p. 3.1 Il primo ed il terzo motivo di ricorso, di carattere potenzialmente assorbente, sono infondati.

Per quanto concerne l'asserita inammissibilità dell'appello incidentale dall'Agenzia delle Entrate (primo motivo), si richiama 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, art. 53 " (Cass.nn. 6302/22, 7369/17 ed altre). Nella concretezza del caso, l'Agenzia delle Entrate aveva sì insistito, nell'appello incidentale, 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 influente al fine di includere il valore della torre nel calcolo della rendita. Altrimenti detto, la ricorrente incidentale 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 centrata sulla ragione decisoria di primo grado.

Per quanto concerne l'intervenuto consolidarsi di un giudicato interno sul medesimo profilo (terzo motivo), basterà correlativamente osservare come l'oggetto specifico della controversia non fosse costituito tanto dall'accertamento in sé della effettiva integrazione della torre eolica nell'impianto di produzione energetica, quanto dalla prevalenza - in sede di interpretazione della disciplina sopravvenuta nel 2015 - di questa integrazione rispetto ai caratteri di stabile e duratura infissione della torre al suolo. E questo aspetto, di carattere normativo e non fattuale,

non poteva dirsi precluso dall'accertamento svolto dai primi giudici circa la partecipazione della torre eolica alla produzione di energia elettrica, restando infatti impregiudicato - nella cognizione devoluta al giudice di appello - se ed in che modo questa partecipazione rilevasse ai fini del calcolo di rendita. Si trattava, in definitiva, di una questione di tipica interpretazione giuridica, come tale non rientrante nella vincolatività dell'accertamento (fattuale) coperto dal giudicato in senso sostanziale ex art. 2909 c.c. , e comunque lasciata aperta proprio dall'impugnazione incidentale sul punto proposta dall'Agenzia delle Entrate.

p. 3.2 Sono invece fondati il secondo ed il nono motivo di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate e la sostanziale identità della questione interpretativa da essi posta.

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 10 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, nonché 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. sent.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' - rientrano 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. 3.3 I motivi dal decimo al tredicesimo - tutti incentrati sotto vari profili sulla sussistenza ed il legittimo esercizio del potere dall'Agenzia delle Entrate di attribuire una diversa rendita anche a componenti diverse ed ulteriori rispetto alla torre eolica e già precedentemente classificate - sono infondati.

Da un lato, va considerato che l'agenzia delle entrate non trova limite, nella potestà di classamento catastale e di verifica della correttezza e congruità delle rendite, dalla presenza di accertamenti pregressi qualora questi ultimi si rivelino non più corretti o adeguati all'effettivo valore venale attribuibile al bene a fini catastali. A maggior ragione se, come nel caso di specie, tra i primi ed i secondi accertamenti sia intervenuto uno jus superveniens di estrema rilevanza

ed in grado di apprezzabilmente incidere sul criterio di stima e sul valore catastale conseguentemente attribuibile.

Sotto altro aspetto, poi, va tenuto in debito conto il fatto che il procedimento di inclusione-esclusione della torre dal calcolo della rendita non si risolveva necessariamente in un procedimento aritmetico di addizione-sottrazione del corrispondente valore venale, ben potendo ipotizzarsi (ed a ciò doveva ascriversi la variazione complessiva di valore apportata, seppure per modesto importo, dall'ufficio accertatore) che il valore attribuibile alla torre eolica influisse complessivamente sul valore dell'impianto di aerogenerazione anche al di là, ed eventualmente in misura più sensibile rispetto a quella risultante dalla semplice operazione aritmetica di riconteggio del valore dei singoli componenti.

Ciò posto, è dunque evidente che la congruità della rendita infine attribuibile all'impianto di aerogenerazione in questione dovrà essere vagliata dal giudice di merito (al quale la causa sarà, proprio a tal fine, rinviata) tenendo conto dai principi poc'anzi affermati e, segnatamente, della non rilevanza della torre eolica ai fini estimativi.

Le altre doglianze sono assorbite.

p. 4. In definitiva, la sentenza impugnata va cassata in accoglimento del secondo e del nono motivo di ricorso, respinti il primo, terzo, decimo, undicesimo, dodicesimo e tredicesimo motivo, assorbiti i restanti.

Ne segue il rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Basilicata la quale, in diversa composizione, deciderà anche delle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte - accoglie il secondo ed il nono motivo di ricorso; respinti il primo, terzo, decimo, undicesimo, dodicesimo e tredicesimo motivo; assorbiti i restanti;

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza