

Sentenza del 07/03/2023 n. 6774 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Erg Wind 4 Srl proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Potenza avverso un avviso di accertamento per l'anno 2016 con il quale l'Ufficio aveva rettificato in aumento la rendita catastale dichiarata relativamente ad un impianto eolico.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, ritenendo che l'avviso fosse privo di motivazione, non riportando elementi sufficienti per comprendere il criterio utilizzato per la determinazione della rendita catastale.

3. Sull'appello dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Potenza, la Commissione Tributaria Regionale Veneto accoglieva il gravame e, per l'effetto, dichiarava valido l'avviso di accertamento impugnato, evidenziando che nello stesso vi erano tutti i riferimenti normativi utilizzati, con esplicitazione sia del metodo che dei criteri adoperati per l'accertamento del classamento, e che allo stesso era stata allegata la relazione di stima, sicchè, essendo la differenza accertata tra la rendita dichiarata dalla contribuente e quella ritenuta la conseguenza solo di un diverso apprezzamento del valore dell'immobile, l'atto era adeguatamente motivato. Aggiungeva altresì che la torre in acciaio aveva caratteristiche di solidità, di stabilità, di consistenza volumetrica e di ancoraggio al suolo e che, quindi, come costruzione, incideva sulla stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita catastale dell'impianto eolico.

4. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la Erg Wind 4 Srl sulla base di dodici motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la "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 aver la CTR considerato che sono ormai esclusi dalla stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo.

2. Il motivo è fondato.

Viene posta all'attenzione di questo Collegio la questione della tassabilità della torre di acciaio dell'impianto di pala eolica dopo le innovazioni apportate dalla legge di stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 21) , che ha escluso dalla stima diretta "macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo". Nell'ambito della disciplina catastale va innanzitutto richiamata la nozione di "immobile urbano"

di cui al R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, 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".

2.1. 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 del 2015 (di cui appresso 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. nn. 4028/2012, 24815/14 e, da ultimo, 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, Spa zi 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. 23 dicembre 2014, n. 190, 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".

2.2. In tale quadro normativo e giurisprudenziale si è innestato la 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, nonché 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 29.4.2016, 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 natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che sia o meno infisso al suolo.

2.3. Con la circolare n. 2/E dell'1 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, nonché 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... Il 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 1 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".

2.4. 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, nonché 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, nonché 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".

2.5. L'interpretazione della norma contenuta nelle su indicate circolari (non vincolante nè per il contribuente nè per il giudice), basata sulle sole caratteristiche strutturali del cespite, non è condivisa dal Collegio.

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, 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. 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. Sul punto va segnalato che il recente orientamento giurisprudenziale di legittimità si è ormai orientato nell'affermare che la torre di sostegno costituisce parte inscindibile dell'unicum impiantistico dell'aerogeneratore (rotore-navicella-torre) 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) (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, Cass. V sez. nn. 27787, 25789 e 25790 del 2021 e, più recentemente, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 32344 del 2022, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 31933 del 2022, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 28556 del 2022, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 27040 del 2022).

2.6. I giudici di seconde cure non si sono fatti carico del doveroso e puntuale accertamento circa la funzionalità della torre all'impianto di produzione.

L'impugnata sentenza, nell'aver incluso il valore della torre dal computo per la determinazione della rendita catastale, ha, pertanto, erroneamente applicato la nuova normativa nell'interpretazione sopra esposta.

3. Seguendo l'ordine nella trattazione delle questioni ai sensi dell' art. 276 c.p.c. , comma 2 , con l'ottavo motivo la ricorrente denuncia l'omessa pronuncia sulle questioni della inesistenza di una

unità immobiliare da accatastare e della ritrattabilità della dichiarazione Docfa presentata, in "violazione del D.M. n. 28 del 1998, art. 2, comma 1 ", in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) , per non aver la CTR considerato che erroneamente aveva proceduto ad accatastare un basamento in cemento armato ed il suolo agricolo, laddove si sarebbe dovuta limitare a dichiarare il semplice terreno agricolo.

3.1. Il motivo è inammissibile, atteso che la ricorrente, in violazione del principio di specificità, ha ommesso di trascrivere la memoria difensiva con controdeduzioni depositata in appello, al fine di attestare che, nonostante fosse risultata vittoriosa all'esito del primo grado di giudizio, avesse almeno riproposto la questione (rimasta assorbita) in quella sede. Invero, nel processo tributario, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56 , nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c. , all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perchè ritenute assorbite). In proposito, va ricordato che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 , impone la specifica riproposizione in appello, in modo chiaro ed univoco, sia pure per relationem, delle questioni non accolte dalla sentenza di primo grado, siano esse domande o eccezioni, sotto pena di definitiva rinuncia, sicchè non è sufficiente il generico richiamo del complessivo contenuto degli atti della precedente fase processuale (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30444 del 19/12/2017).

Senza tralasciare che non risulta neppure allegata al ricorso la detta memoria.

Del resto, non essendovene cenno nella sentenza impugnata, la contribuente avrebbe dovuto attestare in quale fase e con quale atto processuale avesse tempestivamente sollevato la questione.

4. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta l'omessa pronuncia su una questione fondamentale ai fini della controversia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) , per non aver la CTR considerato che la "torre" è parte integrante ed essenziale del macchinario aerogeneratore.

5. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia l'omessa motivazione su questione fondamentale ai fini della controversia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) , per aver la CTR immotivatamente deciso che la "torre" era autonoma rispetto al resto del macchinario aerogeneratore ed aveva la capacità di incrementare "la qualità e l'utilità" di un inesistente opificio.

6. Con il quarto motivo la ricorrente si duole dell'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) , per aver la CTR ommesso di esaminare i tre pareri pro veritate rilasciati da altrettanti professori accademici con i quali era stato affermato che la torre era priva di qualsiasi autonomia funzionale e reddituale.

7. Con il quinto motivo la ricorrente deduce l'omessa pronuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) , sull'eccezione, formulata con il ricorso introduttivo del giudizio e reiterata con l'appello incidentale, concernente l'inesistenza di una unità immobiliare da accatastare, essendo la "torre", pur infissa stabilmente al suolo, priva di qualsiasi potenzialità di autonomia funzionale e reddituale.

8. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia, in via gradata rispetto al precedente motivo, l'omessa motivazione, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) , in ordine alla medesima questione, qualora ritenuta implicitamente rigettata dalla CTR. 9. Con il settimo motivo la ricorrente lamenta la "violazione del D.M. n. 28 del 1998, art. 2, commi 1 e 3 , e L. n. 208 del 2015, art. 21, comma 1 , primo periodo", in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per non aver la CTR considerato che la "torre" non poteva essere accatastata in base alla normativa di riferimento, essendo priva di autonomia funzionale e reddituale e non accrescendo "la qualità e l'utilità" dell'opificio cui era strutturalmente connessa.

10. Con il nono motivo la ricorrente si duole della "violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 21 e 22 ", in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per non aver la CTR considerato che, anche a voler prendere in considerazione la "torre", avrebbe dovuto limitarsi ad aumentare il valore fondiario dichiarato da essa contribuente esclusivamente del valore fondiario della stessa "torre", senza accertare nuovamente componenti il cui valore era pacifico tra le parti.

11. Con il decimo motivo la ricorrente deduce la motivazione omessa o, quanto meno, apparente e la "violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , n. 4) ", in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) , per non aver la CTR spiegato come fosse possibile che l'Ufficio avesse attribuito una rendita catastale di pochissimo inferiore rispetto a quella precedentemente (con avviso del 2009) accertata anche non considerando alcuni beni (navicella e rotore) che, invece, prima aveva incluso nel calcolo della rendita.

12. Con l'undicesimo motivo la ricorrente si duole dell'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per non aver la CTR considerato che la rendita catastale accertata dall'Agenzia nel 2009 era divenuta definitiva per acquiescenza della società.

13. Con il dodicesimo ed ultimo motivo la ricorrente denuncia la "violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 ", in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per aver la CTR ritenuto erroneamente, a suo dire, che l'avviso di accertamento catastale impugnato fosse sufficientemente motivato.

14. I motivi dal secondo al settimo e dal nono al dodicesimo restano assorbiti nell'accoglimento del primo.

15. Alla stregua delle considerazioni che precedono, la sentenza qui impugnata, in accoglimento del primo motivo del ricorso, va cassata e la causa rinviata, anche per le spese del presente grado di giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, affinché ridetermini la rendita catastale.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara inammissibile l'ottavo motivo ed assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata in differente composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza