

Sentenza del 13/03/2023 n. 7318 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Erg Wind 4 Srl ha impugnato gli avvisi di accertamento, adottati nel gennaio 2017, all'esito di procedura d.o.c.f.a. del 2016, aventi ad oggetto la rideterminazione della rendita catastale di alcune aree ubicate in provincia di (Omissis), su cui insiste un parco eolico, costituito da diversi impianti, tra cui quelli in esame, di potenza nominale 0.66 MW, con torre di altezza pari a 50 metri.

2. All'esito del giudizio di primo grado, il ricorso è stato accolto.

3. La sentenza di primo grado è stata riformata in appello. Nella sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania - Sez. distaccata di Salerno si legge che "la sentenza di prime cure...mal definisce...la torre dell'aerogeneratore come impianto e non mera costruzione, non contenendo parti meccaniche deputate alla produzione di energia elettrica, ma avendo solo funzione di sostegno dell'intera e complessa struttura in questione.... Neppure avendo pregio il rilievo che la torre non possa reggere senza l'aerogeneratore montato all'apice. Tale pur corretto ed incontestabile aspetto tecnico-statico non può valere infatti a snaturare la sussumibilità di essa torre nella dimensione strutturale e funzionale di costruzione e non di impianto. In ogni caso appare ampiamente dirimente il rilievo esegetico per il cui il concetto di funzionalità allo specifico processo produttivo è un concetto da correlarsi ai macchinari... e non anche alle costruzioni, peraltro espressamente considerate dal cit. L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 ".

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, formulando sei motivi.

5. Si è costituita con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

6. La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 1 marzo 2023. La ricorrente ha depositato memoria e formulato istanza di discussione orale.

7. La Procura Generale presso la Corte di cassazione, riportandosi alle conclusioni scritte, ha chiesto l'accoglimento del ricorso. A tale richiesta si è associato l'Avv. A Anglani per parte ricorrente.

Motivi della decisione

1. La ricorrente ha dedotto: 1) la nullità della sentenza, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53 e dell' art. 112 c.p.c. , non essendo

stata esaminata dal collegio l'eccezione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità; 2) la violazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , della L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 21 e 22 , essendo stata qualificata la torre come costruzione invece che impianto in ragione della carenza di elementi impiantistici in senso stretto, mentre il criterio selettivo, secondo la nuova disciplina, non è quello impiantistico, ma quello della funzionalità al processo produttivo; 3) la violazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , della L. n. 212 del 2000, art. 7 , dedotta con l'appello incidentale ed erroneamente esclusa, nonostante la necessità di una più approfondita motivazione a fronte delle contrapposte impostazioni difensive ed il superamento della proposta di classamento del contribuente; 4) la violazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, dell'art. 2697 c.c. , non avendo il giudice di appello individuato gli elementi probatori idonei a superare quelli prodotti dal contribuente e valorizzati dal giudice di primo grado; 5) la violazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, degli artt. 115 e 116 c.p.c. , non essendo stati valutati i pareri pro-veritate prodotti dal contribuente e neppure contestati dall'Amministrazione finanziaria; 6) la violazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, degli artt. 23 e 97 Cost. , in quanto la soluzione della controversia si discosta dal dato normativo e, dunque, si pone in contrasto con la riserva di legge vigente in materia tributaria.

2. Il primo motivo, avente ad oggetto l'omessa pronuncia in ordine all'eccezione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità e violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53 , non merita accoglimento, in quanto, pur non essendo stata esaminata espressamente la questione, la stessa risulta implicitamente rigettata, in considerazione della decisione di merito. Va, dunque, ribadito che il giudice non è tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all' art. 132 c.p.c. , n. 4, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito. Ne consegue che il vizio di omessa pronuncia - configurabile allorchè risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto - non ricorre nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto (Cass., Sez. civ. 2, n. 12652 del 25/06/2020, Rv. 658279 - 01). A ciò si aggiunga che, ai fini della specificità dei motivi d'appello richiesta dall' art. 342 c.p.c. , l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto, invocate a sostegno del gravame, può sostanzarsi anche nella prospettazione delle medesime ragioni addotte nel giudizio di primo grado, non essendo necessaria l'allegazione di profili fattuali e giuridici aggiuntivi, purchè ciò determini una critica adeguata e specifica della decisione impugnata e consenta al giudice del gravame di percepire con certezza il contenuto delle censure, in riferimento alle statuizioni adottate dal primo giudice (Cass., Sez. civ. 2, n. 23781 del 28/10/2020, Rv. 659392 - 01).

3. Risulta, invece, fondato il secondo motivo, avente ad oggetto la violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 21 e 22 . Occorre premettere che la presente fattispecie, collocandosi nel 2016/2017, è soggetta alla nuova disciplina introdotta con la L. n. 208 del 2015 cit., 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, precisando che sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

4. 1. Questa Corte ha recentemente chiarito che i parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, sono accatastabili nella categoria D/1-Opificio e che, per effetto della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 (Legge di stabilità per il 2016) - con cui sono stati innovati i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali, escludendosi dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo (cc.dd. imbullonati) - è rimasto sottratto dal carico impositivo 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, sia esso o meno infisso al suolo. Pertanto, ai fini della determinazione della rendita, non si deve tenere conto di tutte quelle dotazioni che sono meramente funzionali al processo produttivo, ancorchè esse risultino in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato. Tale principio è già stato applicato da questa Corte con riferimento proprio alle torri eoliche: così, tra le tante, v. Cass., Sez. civ. 5, n. 25784 del 22/09/2021, Rv. 662324 - 01 , che ha rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate con cui si intendeva assoggettare a stima, ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, la cd. torre eolica, avendo il giudice di merito nella specie accertato che essa costituiva una componente essenziale dell'impianto eolico, strutturalmente integrata con la navicella e il rotore, funzionale al processo di produzione di energia elettrica e quindi esente dal carico impositivo ai sensi dell'art. 1, comma 21, cit.

4.2 Il problema, che si è posto in passato, della rilevanza, ai fini della rendita catastale, delle pale eoliche, dei pannelli fotovoltaici e delle turbine, quali manufatti che, pur rimanendo elementi oggettivamente distinti dall'immobile "centrale elettrica", in ragione della funzione svolta, presentano una potenziale amovibilità, in quanto incorporate e solo imbullonate nella struttura muraria e quindi, separabili nei singoli componenti, è stato risolto 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 un costante indirizzo giurisprudenziale, formatosi nelle controversie assoggettate al regime previgente all'introduzione della Legge di stabilità n. 208 del 2015 , 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., Sez. civ. 5, n.

4028 del 14/03/2012, Rv.622003-01). E' stata, quindi, ritenuta corretta la classificazione D/1, così come 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. Tale interpretazione ha trovato conferma anche nella L. n. 190 del 2014, 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 del 30 novembre 2012 , concernente la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare (profili tecnico-estimativi).

4.3. Tuttavia, il quadro normativo e giurisprudenziale è mutato per effetto della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 , (Legge di stabilità 2016), secondo il quale "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, applicabile alla presente controversia, esclude "gli imbullonati" dalla determinazione della rendita catastale, ed, innovando i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali, esclude dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo. 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, nella seconda 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 fosse o meno infisso al suolo.

4.4. Con circolare n. 27/E del 13 giugno 2016 l'ente finanziario 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 10 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 Legge di Stabilità 2016, a decorrere dal 10 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".

4.5.L'interpretazione della normativa operata dall'Amministrazione finanziaria, basata sulle sole caratteristiche strutturali del cespite, non è condivisa dal Collegio. A giudizio di questa Corte, 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 sottesa 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 impiantistico 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. Pertanto, ai fini della determinazione della rendita si deve tenere conto di quegli elementi che sono strutturalmente connessi alla costruzione, non invece di tutte quelle dotazioni (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.) che sono funzionali al processo produttivo, ancorchè esse risultino in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato. Invero, ai fini della stima diretta, vengono in considerazione solo quelle dotazioni che caratterizzano il fabbricato e non il processo produttivo che nello stesso viene svolto, sancendo la normativa vigente l'esclusione dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo, dal computo del valore dell'immobile.

4.6.Ritiene il Collegio di dare continuità al nuovo indirizzo giurisprudenziale che si è formato al riguardo, anche con riferimento specifico alla torre di sostegno degli impianti eolici (v., tra le tante, Cass., Sez. civ. 5, n. 25784 del 22/09/2021, Rv. 662324 - 01), ritenendo che il legislatore abbia sottratto dal carico impositivo il valore di tutte quelle "componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive (...) indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo". Alla luce di tale premessa, il giudice a quo, nell'attribuire rilevanza, ai fini della stima catastale, alla torre in considerazione dell'assenza in essa di parti meccaniche, svalutando del tutto la sua funzione (che non è solo di sostegno dell'aerogeneratore, ma anche di contrasto della forza impressa dal vento sulle pale, al fine di consentire la massima resistenza possibile, e lo sfruttamento della potenza del vento per generare così l'energia elettrica), ha erroneamente applicato la nuova disciplina, che impone, al contrario, di escludere la rilevanza catastale di tutti gli elementi coinvolti nel processo produttivo, a prescindere dalla loro struttura, dalla loro dimensione, dal loro ancoraggio al suolo o dalle modalità con cui partecipano al processo produttivo, che può anche non essere collegata ad un meccanismo o congegno meccanico. Tale ultimo rilievo è confermato dalla lettera della legge, che fa espressamente riferimento, oltre che ai macchinari, congegni ed altri impianti, anche alle attrezzature, che non necessariamente devono contenere parti meccaniche.

4.7. Ciò posto, può ormai ritenersi acclarato che la torre di sostegno dell'impianto eolico costituisca, salvo (qui non dedotte) eccezioni rispetto alle ordinarie modalità costruttive, una componente essenziale del medesimo la quale, in quanto strutturalmente integrata alle altre componenti, e in specie alla navicella e al rotore, risulta funzionale al processo di produzione di energia elettrica, svolgendo una funzione di contrasto alla forza impressa dal vento sulle pale, al fine di consentire loro di offrire la massima resistenza possibile, e al generatore di sfruttare la potenza del vento per generare così l'energia elettrica (v. in questo senso, tra le tante, Cass., Sez. civ. 5, 11/03/2022, n. 7922). La torre eolica, pertanto, in quanto funzionale al processo di produzione di energia elettrica, è soggetta ad esenzione, ai sensi della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 . Nè risulta qui necessario rimettere, come avvenuto talvolta in passato, alcun accertamento di fatto al giudice del merito relativamente alla partecipazione della torre eolica al processo produttivo, tenuto conto dell'affinamento dell'orientamento giurisprudenziale di questa Corte in tale materia e della circostanza che, proprio alla luce del contenzioso esaminato, sono emerse le caratteristiche ordinarie degli impianti eolici (in cui la torre di sostegno, come evidenziato, partecipa al processo produttivo) - caratteristiche ordinarie che, nel caso di specie, non sono state contrastate da alcuna specifica deduzione relativa a eventuali peculiarità costruttive dell'impianto in esame.

Ciò depone per individuare nella decisione censurata un vizio che non è di erronea ricostruzione fattuale (il che, in ipotesi, sarebbe irrilevante nella presente sede di legittimità), ma proprio di violazione o falsa applicazione di legge, quantomeno sotto il profilo (questo sì qui rilevante) della erronea sussunzione della fattispecie nella previsione legale.

5. L'accoglimento del secondo motivo comporta l'assorbimento di tutte le altre censure.

6. In conclusione, il secondo motivo di ricorso deve essere accolto, rigettato il primo ed assorbiti gli altri, e conseguentemente la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, che, in diversa composizione, determinerà la rendita catastale dell'impianto eolico per cui è causa escludendo il valore delle torri, ai sensi della L. 208 del 2015, art. 1, comma 21 , e provvederà anche alla regolamentazione delle spese di questo grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo ed assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza