# Sentenza del 29/09/2021 n. 26486 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Enel G. P. spa, proprietaria di un parco eolico costituito da 27 impianti sito nel Comune di Frosolone, in data 22 aprile 2016 proponeva, tramite procedura Docfa, con riferimento alla u.i.u. indentificata in Catasto Fabbricati del predetto Comune al Foglio (XXXXX), Particella (XXXXX), una nuova rendita catastale, non computando il palo eolico che sorregge l'aerogeneratore in quanto asseritamente non rilevante fiscalmente, per effetto dell'entrata in vigore della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21.

L'Agenzia delle Entrate procedeva alla rettifica della rendita proposta accertandone una diversa e maggiore.

La società contribuente impugnava l'avviso di rettifica della rendita catastale e l'adita Commissione Tributaria Provinciale di Isernia accoglieva il ricorso ritenendo che la torre di sostegno dell'aerogeneratore non rientrava nel concetto di "opera edile", costituendo parte essenziale ed insostituibile dell'impianto eolico e dovendo perciò considerarsi "impianto funzionale allo specifico processo produttivo", come tale non soggetto a stima diretta ai fini della determinazione della rendita catastale.

Su impugnazione dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale del Molise, nel confermare la prima decisione, rigettava il gravame osservando che "la torre di sostegno è una componente primaria per il funzionamento dell'aerogeneratore, che svolge una funzione di contrasto alla forza impressa dal vento, al fine di consentire alla pala di offrire la massima resistenza possibile e al generatore di sfruttare la potenza eolica per generare così l'energia elettrica", per cui "è evidente la funzione che il palo di sostegno svolge nel processo produttivo dell'energia elettrica e nell'esercizio dell'impianto, senza considerare che le strutture in esame non costituiscono un elemento positivo di reddito del terreno e non incidono in alcun modo sulla determinazione del reddito catastale".

Il giudice d'appello, inoltre, precisava che, ove privata del nesso di funzionalità rispetto all'impianto, la torre risulterebbe priva di qualsiasi utilità per l'immobile sul quale insite in quanto, una volta cessata la funzione produttiva, essa viene rimossa in funzione di una diversa utilizzazione del fabbricato.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandosi ad un unico motivo, assistito da memoria.

La contribuente si è costituita depositando controricorso e successiva memoria.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con un unico motivo d'impugnazione la ricorrente deduce la violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR, in violazione della predetta disposizione, entrata in vigore il 1° gennaio 2016, ritenuto che la torre dell'impianto eolico, pur stabilmente infissa al suolo, in quanto componente impiantistica, non possa concorrere alla determinazione della rendita catastale. L'Amministrazione finanziaria sostiene che la torre eolica, presentando i caratteri della solidità, stabilità, consistenza volumetrica e immobilizzazione al suolo mediante apposito basamento di notevoli dimensioni, ha certamente natura di costruzione e incide sulla rendita catastale. Inoltre, poichè in assenza del palo, l'aerogeneratore non potrebbe funzionare, la circostanza che quest'ultimo impianto sia sorretto dalla torre non lo rende automaticamente parte integrante dell'impianto stesso, giacchè nulla esclude che la torre con l'inclusione strutturale di scale e di impianti di sopraelevazione sia destinata ad altre funzioni.

Il motivo è infondato.

Nell'ambito della disciplina catastale, in passato si è posto 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, presentano una potenziale mobilità, in quanto incorporate e solo imbullonate nella struttura muraria e quindi, separabili nei singoli componenti. Tale problema era stato risolto dal legislatore con l'emanazione 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 L. 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" (ex plurimis, Cass. n. 4028/2012, n. 24815/2014, n. 32861/2019).

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, spazi 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 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 30 novembre 2012, n. 6/2012, concernente la "Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi"".

Il quadro normativo e giurisprudenziale è tuttavia 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, 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".

La norma, applicabile ratione temporis alla presente controversia, 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 (cd. "imbullonati"). 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 sia o meno infisso al suolo.

Con Circolare 13 giugno 2016, n. 27/E, l'Agenzia delle entrate 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, nonchè della immobilizzazione al suolo, così come indicato nella Circolare 10 febbraio 2016, n. 2/E, 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 della L. di Stabilità 2016, art. 1, comma 21, 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".

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, in quanto ciò a cui il legislatore del 2015 ha dato rilevanza 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 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.

Ai fini della determinazione della rendita si deve tenere conto di quegli elementi impiantistici 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; venendo, ai fini della stima diretta, 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.

Ritiene il Collegio di dare continuità all'indirizzo giurisprudenziale che si è formato al riguardo, con riferimento specifico alla torre di sostegno (Cass. n. 20726, n. 20727, n. 20728, n. 21460, n. 21461, n. 21462, n. 21286, n. 21287, n. 21288, n. 27028, n. 27029, n. 26173, n. 26172, n. 25406, n. 25405, n. 23230, n. 22355, n. 23230, n. 22355, n. 25406, n. 25405, n. 23230, n. 22355, n. 22354, n. 22353, n. 22352, n. 21781, n. 21782 del 2020; n. 7115 e n. 6728 del 2021), 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" (Cass., n. 21462 del 2020, cit.).

E' 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" (Cass., n. 21462 del 2020, cit.), nel qual caso la torre risulterebbe esente dal carico impositivo, al pari del rotore e della navicella.

Nella specie, l'accertamento della funzionalità della torre eolica allo specifico processo produttivo è stato compiuto dalla CTR con accertamento in fatto, immune da censure in sede di legittimità, nonchè conforme ai suindicati principi. La CTR ha, difatti, accertato che, nella fattispecie concreta, la torre costituisce una componente essenziale dell'impianto eolico, strutturalmente integrata con la navicella e il rotore, funzionale al processo di produzione di energia elettrica, in quanto tale soggetta quindi ad esenzione, ai sensi della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21.

In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio sono compensate tra le parti in considerazione del recente consolidamento della giurisprudenza di legittimità in materia.

Risultando soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Dichiara compensate le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 settembre 2021

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza