Civile Ord. Sez. 5 Num. 7399 Anno 2025
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: CANDIA UGO
Data pubblicazione: 20/03/2025

CATASTO
PALE EOLICHE
L.208/2015
ESCLUSIONE BASE IMPONIBILE -

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sul ricorso iscritto al n. 16887/2021 del ruolo generale, proposto

DA

EDPR VILLA GALLA S.P.A. – già SPV PARCO EOLICO BANZI S.R.L. - (codice fiscale 13764041003), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, dr.ssa Cristina Gabello Gonzales, rappresentata e difesa, in ragione di procura speciale e nomina poste in calce al ricorso, dall'avv. Antonio Tomassini (codice fiscale TMS NTN 75R27 D653 B) e dall'avv. Andrea Di Dio (codice fiscale DDI NDR 77B16 H501 W).

- RICORRENTE –

CONTRO

l'AGENZIA DELLE ENTRATE (codice fiscale 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex*

lege, dall'Avvocatura Generale dello Stato (codice fiscale 80224030587).

- CONTRORICORRENTE–

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Basilicata n. 169/1/2020, depositata il 18 dicembre 2020, non notificata.

UDITA la relazione svolta dal Consigliere Ugo Candia all'udienza camerale del 19 dicembre 2024.

FATTI DI CAUSA

1. Oggetto di controversia è l'avviso indicato in atti, con cui l'Agenzia delle Entrate accertava e rettificava la rendita catastale di un aerogeneratore, elevandola rispetto al valore proposto dalla contribuente con procedura docfa presentata in data 22 dicembre 2016, ai sensi della legge n. 208/2015.

2. Con l'impugnata sentenza la Commissione tributaria regionale della Basilicata accoglieva l'appello avanzato dall'Agenzia delle Entrate avverso la pronuncia n. 387/1/2019 della Commissione tributaria provinciale di Potenza, assumendo che:

a. l'avviso era sufficientemente motivato, siccome adottato nell'ambito della procedura docfa, avente struttura partecipativa, e basato sui medesimi elementi indicati dalla contribuente nella proposta di attribuzione della rendita, mentre il dissenso dell'amministrazione si era articolato non sui predetti fatti, ma sulla diversa valutazione dei medesimi e sulle relative conseguenze giuridiche;

a.a. l'avviso rimandava, inoltre, all'allegata relazione ed alla stima diretta nella quale erano stati esplicitati metodo e

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

criteri utilizzati, nonché riportata una tabella esplicativa dei predetti criteri utilizzati, così determinando il valore del diritto di superfice come desunto dagli atti pubblici indicati nella relazione;

b. nessuna disposizione normativa prevedeva il contraddittorio endoprocedimentale, né la natura, a struttura fortemente partecipativa del procedimento docfa, imponeva la sua preventiva attivazione;

c. la struttura di sostegno dell'aerogeneratore (cf. torre o pala eolica) non è riducibile ad una mera componente impiantistica di detta struttura, non partecipando e non essendo funzionale allo specifico processo produttivo dell'energia elettrica, costituendo un bene mobile cd. imbullonato, con caratteristiche tipologiche e costruttive di stabilità, solidità, consistenza volumetrica ed ancoraggio al suolo ai sensi dell'art. 832 c.c. ed equiparato, per costante giurisprudenza di legittimità, ad un bene immobile vero e proprio;

c.c. la novella di cui alla legge n. 208/2015 non aveva stravolto il concetto di opificio delineato dall'interpretazione giurisprudenziale, dovendo distinguersi tra componenti strumentali del macchinario produttivo (l'aerogeneratore) e parti funzionali e, quindi, ritenersi che la torre sia una parte meramente strumentale dell'impianto produttivo, non direttamente funzionale alla produzione di energia elettrica, come tale riconducibile ad una vera e propria costruzione e, quindi, sottoposta a rendita catastale;

d. la natura strettamente giuridica della questione escludeva la necessità di ricorrere ad una consulenza tecnica;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

e. l'Ufficio aveva determinato il valore del lotto considerando il valore del diritto di superfice prendendo in esame atti pubblici indentificati nella relazione di stima e dunque in base alla stima diretta, calcolando il valore del cespite di riferimento al biennio 1988/89.

3. EDPR Villa Galla S.p.A. proponeva ricorso per cassazione avverso la suindicata sentenza, con atto notificato in data 16 giugno 2021, formulando cinque motivi di impugnazione.

4. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato il 7 luglio 2021.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso va accolto nei suoi primi due motivi di impugnazione, che si esaminano congiuntamente, in quanto connessi in relazione alla dedotta violazione di legge.

La valutazione delle restanti tre doglianze resta assorbita nella valutazione offerta sulle prime due censure.

2. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso la contribuente ha lamentato, in relazione al paradigma censorio di cui all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 1, commi 21-24, della legge n. 208/2015, sostenendo, all'esito di un'ampia ricapitolazione della struttura e del funzionamento dell'aerogeneratore e del quadro normativo di riferimento (sia quello precedente che quello novellato dal citato intervento normativo), che con l'entrata in vigore dell'art. 1, commi 21-24, della menzionata legge, la torre eolica, intesa come macchinario, congegno attrezzatura e comunque quale impianto funzionale allo specifico processo produttivo, fosse stata esclusa dalla stima

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

diretta della rendita catastale, come chiarito da numerose pronunce del giudice di legittimità.

2.1. Con il secondo motivo di doglianza, la ricorrente ha aggiunto che una diversa valutazione non potrebbe giustificarsi in base all'interpretazione fornita dalle due circolari dell'amministrazione finanziaria del 1° febbraio 2016 n. 2/E e del 13 giugno 2016 n. 27/E, nonché dalla nota del 27 aprile 2016, prot. n. 60244, che hanno introdotto, ai fini dello scorporo della torre dal calcolo della rendita catastale, il criterio dell'utilità apprezzabile conferita all'immobile, trattandosi di documenti di prassi, non aventi valore vincolante.

3. Dette censure vanno accolte.

Questa corte di legittimità ha più volte affrontato e risolto 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), alla luce dello *jus superveniens* rappresentato dall'art. 1, comma 21, della legge n. 208/2015 cit. (legge di stabilità 2016, secondo cui «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. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

L’orientamento interpretativo consolidatosi è nel senso che ai fini del calcolo della rendita catastale dell'impianto eolico, a mente dell'art. 1, comma 21, della legge n. 208/2015, non va computata la torre che sostiene il peso della navicella e del rotore, trattandosi di elemento funzionale allo specifico processo produttivo.

Anche tra le stesse parti e su identici giudizi la Corte è intervenuta cassando le sentenze impugnate con rinvio al giudice regionale per la rideterminazione della rendita catastale al netto della torre eolica (cfr. Cass. nn. 37722, 37727 e 37743/2022).

3.1. I passaggi fondamentali di questo indirizzo sono stati così riassunti da questa Corte (cfr. Cass. n. 12482/2023), in termini che vanno qui ribaditi.

La disposizione sopravvenuta si colloca entro un quadro normativo di rilevanza catastale segnato dalla nozione di ‘immobile urbano’ (art. 4 r.d.l. n. 652/39), di ‘unità immobiliare’ (art.2, co. 3^, dm 2.1.98 n. 28) e di ‘costruzione stabile’ comunque connessa al suolo, e come tale già ritenuta rilevante nella determinazione di rendita (art.1-*quinquies* d.l. n. 44/05, conv. in legge n. 88/05 con riguardo alle centrali elettriche).

Alla luce di questo quadro normativo, già vagliato anche dal giudice delle leggi (C. Cost. n. 162/08), si era 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 (cfr., tra le tante, Cass. nn. 4028/2012,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

24815/2014, 32861/2019), 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 sé, ma in quanto legislativamente richiamata e recepita dall'art. 1, comma 244, della legge n. 190/2014 (legge di stabilità 2015).

Tale contesto normativo è stato inciso (con effetto dal 2016) dall'art. 1, comma 21, della legge n. 208/2015, 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 stata, 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 (cfr. Cass. n. 20726/20).

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

volumetrica, nonché 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 dall'art. 1, comma 21, della legge n. 208/2015 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.

È, dunque, irrilevante la consistenza fisica della costruzione, perché ciò che interessa è il rapporto di strumentalità rispetto al processo produttivo, per cui è 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 (cfr. Cass. n. 20726/20 cit.).

Va, pertanto, ritenuto che la torre eolica, benché 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 stesse di offrire la massima resistenza possibile e al generatore di sfruttare la potenza del vento per generare così l'energia elettrica (cfr. Cass. n. 21462/2020, cit.), con conseguente sua esenzione dal carico impositivo, al pari del rotore e della navicella.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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.

3.3. Va ancora osservato come sia 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 un'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 perché, 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 (così Cass. n. 12482/2023 cit.; nello stesso senso, Cass. 10224/2023 e Cass. n. 9998/2023; nonché Cass. nn. 9764/2023, 9745/2023, 9732/2023, 9721/2023, 9688/2023, 7476/2023; ed ancora Cass. nn. 19763/2022, 8534/2022, 8524/2022, 7412/2022, 3919/2022, 6687/2022, 6719/2022, 6830/2022, 3108/2022, 2381/2022, 380/2022, 25784/2021, 27787/2021,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

25789/2021, 25790/2021, 2114/2021, 7343/2021, 6658/2021, 6569/2021, 6568/2021, 6567/2021, 6566/2021, 6290/2021, 6289/2021, 5692/2021, 5691/2021, 5690/2021, 5689/2021, 3422/2021, 3421/2021, 2510/2021, 2509/2021, 2114/2021, 20726/2020, 20727/2020, 20728/2020, 21286/2020, 21287/2020, 21288/2020, 21460/2020, 21461/2020, 21462/2020).

3.4. Orbene, quanto in diverso senso sostenuto dalla Commissione Tributaria Regionale nella sentenza impugnata contrasta con il suindicato 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. Permane, tuttavia, la necessità di operare il rinvio al diverso fine di riqualificare la rendita mediante espunzione della torre eolica.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Con la terza e la quarta censura la società ha eccepito, in relazione al paradigma censorio di cui all'art. 360, primo comma, num. 4 e 3 c.p.c. la nullità della sentenza per l'omessa pronuncia sulla dedotta violazione dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per avere l'Ufficio attribuito al bene una diversa e maggiore rendita catastale, benchè la contribuente avesse proposto la rendita adeguandosi a quella attribuita dall'amministrazione, nel dicembre 2014, ad un analogo ed adiacente impianto eolico.

4.1. Con il quinto motivo di ricorso la contribuente ha eccepito la nullità della sentenza per l'apparente motivazione della sentenza, non avendo adeguatamente esplicitato le ragioni per cui la rendita attribuita dovesse ritenersi corretta in quanto conforme ai criteri legislativi di stima diretta, sebbene quella proposta si fosse allineata alla rendita attribuita dall'Ufficio, nel 2014, ad altro, analogo ed adiacente impianto eolico.

4.2. Si tratta di motivi, il cui esame – come anticipato- resta assorbito dall'accoglimento delle prime due doglianze con rinvio al giudice del merito, il quale dovrà rideterminare la rendita attribuibile all'impianto senza tenere conto della torre eolica e sulla base dell'incidenza che detta esclusione sortirà sul valore economico catastalmente attribuibile alla centrale eolica nel suo complesso.

5. Alla stregua di quanto precede, la sentenza impugnata va, quindi, cassata in relazione ai (primi due) motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, in diversa composizione, perché proceda ad un nuovo accertamento della rendita catastale dell'unità immobiliare senza considerare il valore della torre eolica, oltre

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

che per regolare le spese processuali del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per regolare le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 19 dicembre

Corte di Cassazione - copia non ufficiale