

**ENERGIA: Parchi eolici – Centrali elettriche – Accatastamento – Categoria D1/opificio – Legge di stabilità per il 2016 - Criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali - Macchinari, congegni, attrezzature e altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo (cc.dd. "imbullonati") - Esclusi dal carico impositivo.**

**Cass. civ., Sez. trib., 14 aprile 2023, n. 9999**

*"[...] I parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, sono accatastabili nella categoria D/1-Opificio; tuttavia, 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" [...]"*

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. DI PISA Fabio - Consigliere -

Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere -

Dott. MONDINI Antonio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20709-2019 R.G. proposto da:

EWE EUROPEAN WIND ENERGY Srl , domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato PICIOCCHI PIETRO (PCCPTR77H10D969U);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO ((Omissis)) che lo rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. BASILICATA n. 804-2018 depositata il 27/12/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 04/04/2023 dal Consigliere ANTONIO MONDINI.

### **Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

1.la Ewe European Wind Energy Srl ricorreva avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio accertava e rettificava sulla base della stima allegata a tale atto, la rendita di una unità immobiliare costituita da una pala eolica, elevandola da 2.400 Euro, come proposta con Docfa dalla contribuente nel 2016, a 9.790 Euro. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso della parte contribuente ritenendo l'atto accertativo non adeguatamente motivato. La Commissione tributaria regionale della Basilicata, con la sentenza n. 804/1/2018, accoglieva l'appello dell'ufficio ritenendo che nell'avviso di accertamento impugnato e nella allegata relazione di stima erano presenti tutti i riferimenti necessari a soddisfare il requisito motivazionale e che la torre doveva essere inclusa nel calcolo della rendita presentando caratteristiche di stabilità, di consistenza volumetrica e di ancoraggio al suolo tali da poter essere annoverata come costruzione ai fini della determinazione della rendita catastale;

2. avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la parte contribuente, affidandosi a cinque motivi. Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso. La contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. con il primo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la parte contribuente lamenta nullità della sentenza impugnata perchè la comunicazione dell'avviso di trattazione della causa è stata trasmessa dalla CTR alla solo Agenzia delle entrate prima del decorso del termine per la costituzione in giudizio della parte appellata con ciò impedendo alla stessa di partecipare all'udienza e di difendersi, avvalendosi dei termini per il deposito di documenti e memoria rispettivamente nei termini di venti e dieci giorni liberi prima dell'udienza, in violazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 54, 23, 30, 31, 32, anche in relazione alla Cost., artt. 24 e 111 per lesione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa.

2. con il secondo motivo si lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 21, per avere la CTR erroneamente incluso nella stima anche il palo eolico, nonostante la sopra citata legge lo escluda espressamente;

3. con il terzo motivo si duole la ricorrente della violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per difetto di motivazione del provvedimento impugnato, per avere la CTR ritenuto sufficiente l'indicazione del classamento e della rettifica sul rilievo del carattere partecipativo della procedura DOCFA: senonchè la società ricorrente ha specificamente eccepito la non intellegibilità della motivazione quanto al diverso apprezzamento dell'oggetto dell'accatastamento, apprezzamento che così verrebbe sottratto a qualsivoglia sindacato motivazionale;

4. con il quarto motivo, in relazione all'art. 360 comma 1, n. 5, c.p.c., si duole la ricorrente dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, ossia l'inclusione delle componenti impiantistiche nella rettifica;

5. con il quinto motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si lamenta nullità della sentenza per inesistenza della motivazione in violazione del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 1, n. 4, in quanto dalla motivazione resa dalla CTR non è dato comprendere per quale ragione sia stata ritenuta corretta la stima operata dall'Agenzia a fronte degli specifici rilievi avanzati dal contribuente.

6. rispetto alla nullità denunciata con il primo motivo di ricorso è assorbente, avuto riguardo all'interesse sostanziale, concreto (art. 100 c.p.c.) della ricorrente, il fatto che i motivi successivi sono fondati.

6.1. Con la L. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) applicabile al caso di specie ratione temporis, prevede all'art. 1, comma 21, 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, 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".

6.2. La norma appena citata esclude i c.d. "imbullonati" dalla determinazione della rendita catastale, modificando significativamente quelli che erano i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali. 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 il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura ed energia indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che sia o meno infisso al suolo.

Con la circolare n. 2/E del 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 nell'ipotesi 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". 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 della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21, 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 dalla 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 della legge di Stabilità 2016, art. 1, comma 21, 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 trasformazione e le sistemazioni varie, quali recinzioni, viabilità, ecc., posti all'interno del perimetro dell'unità immobiliare". Ciò premesso, la CTR ha ritenuto che le torri su cui sono installati gli aerogeneratori (rotori e navicelle), unitamente alle relative opere di fondazione, rappresentino opere annoverabili nel genere delle "costruzioni" e, come tali, quindi, da includere nella stima diretta delle centrali eoliche ai fini della rendita catastale. A tali conclusioni i giudici di seconde cure sono pervenuti sulla scorta dei caratteri della "stabilità, solidità e consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo ex art. 812 c.c..

6.3. La CTR, nell'includere nel calcolo della rendita catastale la torre che sostiene il peso della navicella e del rotore, ha, in sostanza, aderito all'interpretazione della norma seguita dalle circolari n. 2/E 2016 e 27/E 2016 e dalla risoluzione nota prot. n. 60244-2016 anche trascurando i rilievi che la contribuente ha mosso sia in primo che in secondo grado sulla scorta di documentazione peritale prodotta per evidenziare come la torre abbia non solo la funzione passiva di sostegno, di supporto statico di una macchina soprastante ma sia una 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, cosicchè deve ritenersi che le suddette torri siano funzionali allo specifico processo produttivo relativo alla produzione di energia.

6.4. La ricordata interpretazione, basata sulle sole caratteristiche strutturali del cespite senza considerare il disposto di cui all'ultima parte della L. n. 208 del 2005, art. 1, comma 21, non è condivisa dal Collegio che ritiene di dover invece seguire il diverso orientamento già da tempo consolidatosi secondo cui: "I parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, sono accatastabili nella categoria D/1-Opificio; tuttavia, 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" (così Cass. 22 settembre 2021, n. 25784; v, altresì, Cass. 30 settembre 2020, nn. 20726, 20727, 20728; Cass. 6 ottobre 2020, nn. 21460, 21461 e 21462; tra le stesse parti e su fattispecie identica, Cass. 14 maggio 2021, nn. 2567, 2568, 2569, 2570, 2571 e 2572);

7. pertanto, il ricorso va accolto nei termini suddetti e la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, perchè, oltre a statuire sulle spese del presente procedimento: a) accerti se la torre costituisca oppure no macchinario, congegno, attrezzatura o altro impianto funzionale al processo produttivo di energia elettrica, in quanto tale soggetta ad esenzione ai sensi della l. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21; b) determini la rendita catastale dell'opificio inserendo nel calcolo il valore dei cespiti secondo i principi sopra indicati ed applicando il coefficiente di legge.

### **P.Q.M.**

la Corte accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione, cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

### **Conclusioni**

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 aprile 2023