

L'APPLICAZIONE DELLA C.D. NORMA IMBULLONATI AGLI IMPIANTI EOLICI. LA SUPREMA CORTE DIRIME LA VEXATA QUAESTIO DELLE TORRI.

(nota a Cass., Sez. VI Civile – Ordinanza n. 7113 del 12 marzo 2021)

di *Sarah Eusepi*

1. Premessa.

Gli impianti eolici sono sistemi avanzati di trasformazione dell'energia cinetica del vento in energia elettrica risultanti dalla combinazione di componenti "immobiliari" e di componenti impiantistiche/tecnologiche.

Rispetto ad altri immobili che sfruttano l'energia del vento o dell'acqua (i.e. mulini) – gli impianti eolici si connotano per la netta prevalenza delle componenti impiantistiche/tecnologiche rispetto alle consistenze edilizie.

Si riscontra, in particolare, la presenza di macchinari ed impianti ancorati al suolo, ma che - allo stesso tempo - possono essere smontati, trasferiti da un sito all'altro e sostituiti (c.d. Imbullonati). Tra questi vi è la torre (che può essere tubolare o tralicciata), fissata mediante imbullonatura ad un basamento posto sulla relativa struttura di fondazione e sulla cui sommità è posta la gondola, o navicella, nella quale sono contenuti l'albero di trasmissione lento, il moltiplicatore di giri, l'albero veloce, il generatore elettrico e i dispositivi ausiliari ed all'esterno della quale è fissato il rotore, costituito da un mozzo, sul quale sono montate le pale.

La letteratura tecnico-scientifica evidenzia come la specificità funzionale di un dato impianto eolico sia inscindibilmente connessa anche alla specificità della torre, univocamente associata all'impianto per cui essa viene progettata. Ne consegue che una stessa torre non può essere impiegata per impianti differenti per potenza e concezione strutturale rispetto a cui è stata specificamente progettata e collaudata, ovvero, installati in siti differenti per orografia e moti ventosi.

In mancanza della torre non si configura in alcun modo la possibilità di attuare la funzione di produzione di energia elettrica generata dall'energia cinetica del vento.

La torre, infatti, oltre a posizionare verticalmente l'aerogeneratore alla specifica quota ove è possibile intercettare venti adeguati alla generazione della potenza elettrica per cui l'impianto è stato concepito, assolve ulteriori ed essenziali funzioni impiantistiche, quali ad esempio: assorbire i fenomeni vibratorii e consentire la regolazione della navicella e del rotore, assicurando la corretta funzionalità produttiva dell'impianto, nonché livelli idonei di efficienza e *performance*; assicurare protezione e sicurezza rispetto alle sovra-estensioni atmosferiche, consentendone lo scarico a terra.

2. La rendita catastale degli impianti eolici. Sintesi evolutiva.

La diatriba vertente sul corretto inquadramento catastale delle torri a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 21, della L. n. 208/2015 (c.d. norma imbullonati) - recentemente oggetto di un nutrito *corpus* di decisioni della Suprema

Corte nel quale si iscrive l'ordinanza in commento - affonda le proprie radici nell'evoluzione normativa, giurisprudenziale e di prassi sviluppatasi a seguito dell'affermazione dell'obbligo di accatastamento degli impianti eolici con iscrizione nella Categoria D/1 – Opifici, in adesione all'indirizzo espresso sul punto dalla prassi dell'Agenzia del Territorio¹, con conseguente determinazione della rendita mediante stima diretta² a partire dal capitale fondiario, mediante l'applicazione di un opportuno saggio di interesse³.

Tale impostazione ha fatto prevalere le esigenze di “censimento catastale” degli impianti (con conseguente assoggettamento ai tributi locali⁴) rispetto al

¹ In particolare, con la Circolare n. 14/T/2007 l'Agenzia del Territorio aveva affermato la piena assimilabilità degli impianti eolici agli opifici e la conseguente necessità di iscrizione in catasto nella Categoria D/1, ritenendo “*irrilevanti sotto il profilo catastale [...] le considerazioni sulla finalità dei manufatti in esame e sulla circostanza che lo Stato, le Regioni e perfino l'Unione Europea ne incentivino la costruzione*” (in ragione delle quali alcuni operatori avevano invece provveduto all'iscrizione in catasto degli impianti nella Categoria E/3 – “Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche”, n.d.r.).

Muovendo da tale assunto l'Agenzia del Territorio aveva quindi ritenuto che nella stima degli impianti eolici dovessero essere “*tutti gli elementi che servono a qualificare la destinazione d'uso della centrale eolica*” ivi compresi “*il traliccio e tutti gli elementi allo stesso incorporati e posti sulla navicella, le pale, i camminamenti, le strade e le recinzioni*” in quanto “*servono proprio a qualificare l'insieme della costruzione e degli impianti in essa contenuti, come una qualsiasi centrale capace di produrre energia elettrica che, al pari di quella idroelettrica, è caratterizzata dalla capacità di sfruttare una fonte rinnovabile [ed] hanno una stretta complementarietà alla porzione immobiliare*”, in aderenza alla nozione “complementarietà” delineata dalla Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n. 13319/2006, con riferimento alle delle turbine delle centrali elettriche.

Ad ulteriore sostegno del proprio indirizzo l'Agenzia del Territorio aveva altresì richiamato il disposto dell'art. 10 della L. n. 843/1942, ai sensi del quale “*Gli immobili [...] sono descritti nel vigente catasto mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari anche se posti su aree pubbliche ovvero nel relativo soprassuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti e simili*” e la Circolare n. 123/1944 della Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali – emanata d'intesa con la Direzione Generale delle Imposte Dirette, che aveva incluso nella valutazione catastale anche i “*meccanismi ed apparecchi che servono a trasmettere la forza motrice quando connessi ed incorporati al fabbricato*”.

² A differenza delle unità immobiliari a destinazione ordinaria – rispetto alle quali non si ha una vera e propria attribuzione di rendita, essendo quest'ultima il mero risultato dell'applicazione delle tariffe d'estimo alla categoria e alla classe attribuite all'immobile – le unità immobiliari ricomprese all'interno dei gruppi a destinazione speciale e particolare non sono suddivise in classi di merito e alle stesse non corrispondono quadri tariffari. L'attribuzione della rendita avviene effettuando un'apposita stima per ogni singola unità immobiliare (art. 30 del D.P.R. n. 1142/1949, art. 10 r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652 convertito con modificazioni, dalla Legge 11 luglio 1939, n. 1249, e ss. mm).

³ Artt. 27, 28 e 29 del D.P.R. n. 1142/1949.

⁴ In generale, sul Catasto e sui relativi rapporti con la fiscalità immobiliare si rinvia a G. MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e “fiscalità immobiliare”*, in Rass. trib., 2010, pagg. 703 e ss.; N. D'AMATI, voce *Catasto. II) Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, VI, Roma, 1988; F. PETRUCCI, voce *Catasto*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. comm.*, III, Torino, 1988, pagg. 31 e ss.

riconoscimento della funzione di pubblico interesse svolta dagli stessi ed ha destato, sin dalle origini, considerevoli perplessità operative per quanto attiene, in particolare, l'individuazione dei criteri di valutazione estimativa degli impianti eolici.

A normativa catastale invariata, si è infatti posto il problema di adattare disposizioni formulate con riferimento a diversi e più datati contesti ai mutamenti economici e tecnologici della realtà fattuale, che evidenziava lo sviluppo di realtà produttive difficilmente riconducibile alla nozione tradizionale di “fabbricato”.

Tale onere ermeneutico è ricaduto, in prima battuta, sugli stessi operatori del settore eolico, che – in via sopravvenuta – hanno dovuto proporre l'attribuzione della categoria e della rendita degli impianti di loro titolarità attraverso la procedura DOCFA regolamentata dal D.M. 19 aprile 1992, n. 701⁵.

A tale livello, le criticità maggiori attenevano alla delimitazione del perimetro delle componenti rilevanti ai fini della stima diretta e, segnatamente, alla inclusione/esclusione delle componenti impiantistiche nell'ambito di tale perimetro, atteso che, secondo i principi generali in materia di estimo catastale, l'unità immobiliare (semplice o complessa), è presa in considerazione essenzialmente sotto i profili della autonomia funzionale e reddituale (art. 2 D.M. n. 28/1998).

In tale contesto, ulteriori problematicità sono state indotte dal persistente richiamo operato dall'Amministrazione finanziaria alla distinzione civilistica dei beni delineata dall'art. 812 c.c., ai sensi del quale “*sono beni immobili [...] gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo*”.

Il problema ha interessato anche altre tipologie di impianti di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili (i.e. centrali idroelettriche, impianti fotovoltaici), inserendosi in una riflessione di più ampio respiro volta ad accertare se, in sede di stima diretta dei fabbricati a destinazione industriale o commerciale, dovesse tenersi conto anche del valore dell'impianto produttivo. Riflessione divenuta centrale in concomitanza con il progressivo aumento del peso della fiscalità locale e del relativo effetto impositivo sulle attività produttive.

⁵ Il regolamento approvato con il D.M. n. 701/1994 cit. (emanato in attuazione dell'art. 2, co. 1-quinquies e 1-septies, d.l. 23.1.1993, n. 16 convertito con modificazioni, dalla L. n. 75/1993), ha disposto che i possessori, nelle dichiarazioni relative alle unità immobiliari urbane di nuova costruzione e in quelle di variazione dello stato dei beni (nella prassi amministrativa Documenti Catasto Fabbricati - “DOCFA”), devono anche proporre la categoria, la classe e la rendita da attribuire ai beni di loro titolarità, che iscritta negli atti catastali come “rendita proposta”. Entro i dodici mesi successivi l'Ufficio competente può procedere alla “determinazione della rendita catastale definitiva”. Se l'ufficio determina una rendita difforme da quella proposta, deve notificare la variazione al possessore. Se invece l'ufficio non procede alla determinazione di una rendita diversa entro il termine annuale previsto dal regolamento, la rendita proposta diventa “definitiva”. Per un approfondimento in ordine alla qualificazione giuridica della rendita proposta e dell'eventuale successivo atto di accertamento si rinvia a G. SALANITRO, voce *Catasto [dir. trib.]*, in *Diritto on line* (2013), disponibile su www.treccani.it. ed a M. TRIMELONI, *Sull'efficacia dell'atto di attribuzione della rendita catastale alle unità immobiliari urbane*, in *Fin. loc.*, 2003, pagg. 448 e ss.

Ne è scaturito un ingente contenzioso catastale tra gli operatori del settore energetico e gli Uffici locali del Territorio con riguardo alla inclusione/esclusione delle componenti impiantistiche nella stima diretta delle unità immobiliari adibite alla produzione di energia e sulla relativa valorizzazione, anche con riferimento alla corretta individuazione dei saggi di fruttuosità e sulla previsione di doverosi coefficienti di deprezzamento per obsolescenza tecnico-funzionali.

Sul tema si sono susseguiti diversi interventi normativi, giurisprudenziali e di prassi amministrativa.

In particolare, l’Agenzia del Territorio con la Circolare 6/T/2012 aveva ricompreso tra le componenti oggetto della stima catastale degli immobili ascrivibili alla Categoria D, anche “*le installazioni connesse od incorporate ai fabbricati o comunque stabilmente infisse ad essi*”, rifacendosi ai principi enunciati dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 162/2008 in relazione alle turbine delle centrali idroelettriche ed ai connessi parametri dell’accrescimento e della immobilizzazione⁶. La trasposizione dei parametri individuati da tale pronuncia al settore eolico aveva indotto l’Agenzia del Territorio ad affermare la rilevanza catastale, non solo delle torri (in quanto collegate al suolo mediante imbullonatura), ma anche di tutti gli altri macchinari ed impianti per il solo fatto che la loro presenza fosse qualificante ai fini della destinazione economica dell’unità. La medesima ha indicato i coefficienti di abbattimento a titolo di obsolescenza tecnologica e funzionale rapportati al valore residuo dell’impianto ed alla vita utile dello stesso⁷ ed il saggio di fruttuosità⁸ applicabile ai fini della determinazione della rendita.

In seguito tale indirizzo è stato – per così dire – “normativizzato” dall’art. 1, comma 244, della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) - espressamente qualificato come norma di interpretazione autentica – che ha disposto che, nelle more dell’attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, l’art. 10 del r.d.l. n. 652/1939 avrebbe dovuto essere applicato “*secondo le istruzioni di cui alla circolare dell’Agenzia del Territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012*”⁹.

3. La “sterilizzazione catastale” delle componenti impiantistiche operata dalla c.d. norma imbullonati.

⁶ Con tale sentenza la Corte costituzionale aveva affermato la rilevanza catastale di tutti gli impianti caratterizzanti la destinazione dell’unità immobiliare, senza i quali la struttura avrebbe perso le caratteristiche che contribuiscono a definirne la specifica destinazione d’uso e caratterizzati, al tempo stesso, da specifici requisiti di “immobiliarità”, a prescindere dal sistema di connessione utilizzato per il collegamento alla struttura.

⁷ A tal proposito nell’allegato 3 della Circolare 6/2012 cit., si afferma “*per le componenti realizzate dopo l’epoca censuaria il costo di ricostruzione da assumere come riferimento per la determinazione della rendita catastale ... per gli impianti (in particolare per quelli caratterizzati da vita utile breve) risulta pari al costo a nuovo ridotto secondo i coefficienti esposti nella Tabella n. 2*”.

⁸ Individuato nella misura del 2% per gli immobili appartenenti alle categorie del Gruppo D, secondo le indicazioni della prevalente giurisprudenza di legittimità (per tutte Cass. n. 10037/2003).

⁹ Per una critica alla previsione introdotta dalla Legge di Stabilità 2015, M. DEL VAGLIO M., *La rilevanza catastale di impianti e macchinari “imbullonati”*, in *Corr. Trib.*, n. 4/2015, pagg. 271 e ss.

A fronte delle persistenti criticità il Legislatore, ad appena un anno di distanza, dalla “normativizzazione” della Circolare 6/2012 cit., è nuovamente intervenuto sul tema in analisi con l’obiettivo di attenuare la pressione fiscale sui fattori produttivi.

Invero, con l’art. 1, comma 21, della L. n. 208/2015 (c.d. norma imbullonata), è stato previsto, con decorrenza dal 1° gennaio 2016, che *“la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale, in 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”*.

Il Legislatore, attraverso una tecnica legislativa per esclusione ha, anzitutto, delineato la nozione di “bene immobile o parte integrante di esso, che ne accresce l’utilità ed il valore”, riconducendovi il suolo, le costruzioni e gli altri elementi ad essi strutturalmente connessi. A partire da questo “bene-costruzione” ha quindi escluso dalla stima diretta tutte le componenti funzionali allo specifico processo produttivo (macchinari, congegni, attrezzature, impianti), indipendentemente dal grado di solidità o di fissità di tali elementi (anche rispetto al suolo), imponendo quale unico criterio selettivo ai fini della individuazione delle componenti legittimamente “scorporabili” in sede di stima diretta, quello della *funzionalità*, a prescindere dalle caratteristiche tipologico-costruttive delle varie componenti dell’impianto¹⁰.

La finalità perseguita dalla norma è quella di diminuire il carico fiscale derivante dai tributi locali determinati su base catastale sulle attività caratterizzate da una maggiore incidenza delle componenti tecnologico impiantistiche/meccaniche rispetto agli opifici tradizionali.

Obiettivo che risulta confermato e corroborato dalla facoltà di presentare atti di aggiornamento per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti (c.d. DOCFA di scorporo), attribuita agli intestatari degli immobili già censiti dal successivo comma 22 dell’art. 1 cit.¹¹, nonché dalla specifica compensazione

¹⁰ In ordine a tale aspetto G. GUARNERIO, *Valenza catastale delle costruzioni-impianto: il caso delle torri eoliche*, in *il fisco*, n.15 /2018, pagg. 1439.

¹¹ Ai sensi del quale *“A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21”*.

finanziaria prevista a favore dei Comuni prevista dal comma 24 dell'art. 1 cit.¹², connessa alla perdita di gettito IMU/TASI¹³.

Volendo fugare sin d'ora uno degli equivoci principali connotanti la successiva esperienza ermeneutica ed operativa, si rileva che l'espressa esclusione delle componenti impiantistiche non è, dunque, tesa a restringere la definizione civilistica di immobile (art. 812 c.c.), ma è piuttosto volta ad escludere dal solo computo della rendita catastale le componenti impiantistiche, indipendentemente dal relativo grado di amovibilità, con l'obiettivo di attutire l'impatto dei tributi determinati su base catastale sulle attività produttive.

4. (Segue) La vexata quaestio della "torre".

Nonostante l'evidente funzione agevolativa perseguita dal Legislatore, a livello amministrativo, la valutazione catastale delle torri risentiva ancora dell'approccio delineato dalla Circolare n. 6/2012 dell'Agenzia del Territorio.

Ne costituisce riprova l'indirizzo espresso dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 2/E/2016 (confermato dalla successiva Circolare 27/E/2016 e dalla Nota prot. n. 60244 del 27 aprile 2016 della Direzione Centrale Cartografia Catasto e Pubblicità Immobiliare), attraverso la quale veniva surrettiziamente re-introdotta un criterio caratterizzante la normativa previgente, ovvero, quello dell'accrescimento, così circoscrivendo l'esclusione stabilita dalla c.d. norma imbullonata alle sole componenti impiantistiche inidonee a conferiscono all'immobile una utilità apprezzabile. In tale prospettiva, la Circolare, pur escludendo dalla stima diretta degli impianti eolici rotorici, navicelle ed *inverter*, vi includeva – invece – le torri, ritenendole ascrivibile al *genus* delle "Costruzioni", in quanto elementi aventi "*i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo*".

Sulla scorta di tale indirizzo gli Uffici Provinciali del Territorio hanno sistematicamente rettificato, a partire dalla fine del 2016, le rendite proposte dagli operatori del settore eolico con i DOCFA di scorporo "imbullonati", re-inserendo la torre tra gli elementi valorizzabili ai fini della stima diretta a titolo di "costruzione".

¹² Ai sensi del quale "*Entro il 30 settembre 2016, l'Agenzia delle entrate comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, con riferimento agli atti di aggiornamento di cui al comma 23, i dati relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte e a quelle già iscritte in catasto dal 1° gennaio 2016; il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, emana, secondo una metodologia adottata sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro il 31 ottobre 2016, il decreto per ripartire il contributo annuo di 155 milioni di euro attribuito ai comuni a titolo di compensazione del minor gettito per l'anno 2016. A decorrere dall'anno 2017, il contributo annuo di 155 milioni di euro è ripartito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e secondo una metodologia adottata sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare, entro il 30 giugno 2017, sulla base dei dati comunicati, entro il 31 marzo 2017, dall'Agenzia delle entrate al Ministero dell'economia e delle finanze e relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte nel corso del 2016 ai sensi del comma 22 e a quelle già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016*".

¹³ Come osserva G. ZIZZO, *La rendita catastale dei parchi eolici: le torri della discordia*, in *Corr. trib.* 7/ 2020, pagg. 695 e ss.

Ne è scaturito un significativo contenzioso dinnanzi alle Commissioni tributarie, i cui esiti - inizialmente contrapposti – si sono gradualmente uniformati in senso favorevole agli operatori.

In particolare, la sentenza cassata dall'ordinanza in commento trae origine dal un noto filone di sentenze con cui la CTR Basilicata ha avallato il re-inserimento della torre della stima diretta operato dall'UPT locale sulla scorta dei criteri dettati dalla Circolare n. 6/2012 (accrescimento/immobilizzazione)¹⁴.

Altre Commissioni, pur riconoscendo la funzionalità della torre, avevano attribuito alla stessa una funzione di mero sostegno, circoscrivendo - non senza una certa forzatura del dato normativo - lo scorporo alle altre componenti impiantistiche.

Tuttavia, dopo alcune incertezze iniziali, la natura impiantistica delle torri - e la loro conseguente irrilevanza catastale nel contesto normativo post-imbullonati sono state ampiamente riconosciute dalla giurisprudenza di merito, con motivazioni incentrate, sia sulla specifica ed esclusiva funzionalità di tali elementi rispetto al processo produttivo, sia sui principi generali in materia di estimo catastale, attribuendo rilievo all'assenza di autonomia funzionale e reddituale della torre¹⁵.

Da più parti seguitava, tuttavia, ad essere invocato un intervento chiarificatore della Suprema Corte, anche in ragione della inapplicabilità al rinnovato contesto normativo dei principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di determinazione della rendita catastale delle centrali di produzione di energia elettrica¹⁶.

5. L'intervento chiarificatore della Suprema Corte.

L'ordinanza in commento si inserisce in un ormai nutrito *corpus* di decisioni – inaugurato dalle ordinanze nn. 20726/20, 20727/20 e 20728/20 depositate nel settembre 2020 – con cui la Suprema Corte si è pronunciata in ordine al corretto inquadramento catastale delle torri degli impianti eolici alla luce delle modifiche introdotte dai commi 21 e 22 dell'art. 1 della L. n. 208/2015.

Oltre a fornire le linee guida per la corretta applicazione della norma – ribadendo l'assoluta centralità del profilo funzionale, quale aspetto sovraordinato rispetto a qualsiasi valutazione di carattere strutturale e dimensionale dei beni – la Suprema Corte ha apertamente censurato l'indirizzo *contra legem* assunto sul punto dalla prassi amministrativa (*supra*).

Invero, la Suprema Corte ha espressamente censurato le Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E/2016 e n. 27/E/2016, nonché la Nota prot. 60244/2016 della D.C.C.C. e P.I. in quanto basata sulle sole caratteristiche tipologico-costruttive della torre, mentre - precisa la Suprema Corte - nel contesto normativo risultante dalle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 la rilevanza catastale di tale elemento deve essere stabilita in esclusiva funzione del rapporto di strumentalità rispetto al processo produttivo.

¹⁴ Per tutte, CTR Basilicata n. 622/01/2018.

¹⁵ V. CTR Campania – Sez. Staccata di Salerno 7315/2018, CTR Toscana, 1576/2019 e CTR Molise n. 100/2019 e n. 398/2019, richiamate anche dall'ordinanza in commento.

¹⁶ Il riferimento è in particolare a Cass. n. 17933/2002 e n. 21730/2004, per un'approfondita disamina delle quali si rinvia al commento di F. PICCIAREDDA, *La determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche tra contrasti giurisprudenziali e leggi di interpretazione autentica*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4/2006 pagg. 317 e ss. e a Cass. n. 13319/2006, n. 23317/2011, n. 3500/2015, n. 3166/2015, n. 24924/2016.

E ciò in quanto - la nozione di “*macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali e strutturali allo specifico processo produttivo*” che emerge dall’art. 1, comma 21, della L. n. 208/2015 “*prescinde dal fatto che i manufatti siano o meno infissi stabilmente al suolo, essendo invece essenziale il loro impiego nel processo produttivo*” in quanto “*è irrilevante la consistenza fisica della costruzione, ciò che interessa è il rapporto di strumentalità rispetto al processo produttivo*”.

Tale conclusione – evidenzia la Suprema Corte - è conforme alla *ratio* della c.d. norma imbullonati, che sancisce “*l’irrelevanza 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*”.

In tale prospettiva, la Suprema Corte, alla luce dei pareri *pro-veritate* depositati dalla contribuente nel corso del giudizio a supporto della natura impiantistica della torre, ha espressamente escluso che le torri assolvessero una mera funzione di sostegno, ravvisando nelle stesse “*una componente essenziale ed attiva della macchina*”.

La rilevanza attribuita dalla Suprema Corte a tali documenti conferma che nell’attuale contesto normativo l’inquadramento catastale delle torri risulta strettamente correlato alla qualificazione tecnico-ingegneristica di tali elementi.

Tali rilievi rappresentano la base argomentativa comune di un nucleo decisionale ad oggi costituito da oltre centodieci ordinanze, talune delle quali si sono pronunciate anche in via definitiva sul tema oggetto del presente giudizio¹⁷ confermando la correttezza delle valutazioni operate dai giudici di merito in ordine alla natura impiantistica della torre e che, da ultimo, è stato ulteriormente arricchito attraverso il rinvio al tessuto costituzionale ed europeo in cui si inserisce l’agevolazione introdotta dalla c.d. norma imbullonati.

In particolare, in alcune ordinanze¹⁸ la Suprema Corte, ha altresì evidenziato che la c.d. norma imbullonati, incidendo su un valore destinato ad essere criterio per determinare delle imposte che colpiscono la redditività degli immobili (i.e. la rendita catastale), è volta “*a non scoraggiare eccessivamente l’attività imprenditoriale ed [è] conseguentemente orientata alla prevalenza [...] delle ragioni dell’impresa su quelle della proprietà, in ossequio ai principi costituzionali a tutela del lavoro e della libertà d’impresa (art. 1, 4, 35, 36 e 41, comma 1 Cost.)*” [...] e che tale interpretazione risulta altresì in linea con il “*favor del legislatore nazionale e dell’Unione europea per il principio della massima diffusione delle fonti di energia rinnovabili*”, desumibile dall’art. 194, lett. c, del c.d. Trattato di Roma, dalla Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici ratificata con la L. n. 120/2002 e dalla susseguente Direttiva 2001/77/CE, dalla Direttiva 2009/28/CE, dall’Accordo di Parigi firmato il 22 aprile 2016.

In tal modo la Suprema Corte ha altresì confutato un ulteriore argomento emerso nel contenzioso di merito secondo cui la c.d. norma imbullonati, in quanto norma agevolativa avrebbe dovuto essere interpretata in termini necessariamente restrittivi, che non risulta validamente predicabile alla luce dell’ampio retroterra costituzionale e sovranazionale innanzi esplicitato.

¹⁷ Cass. ordd. 1010/21, 1011/21, 5046/21, 5047/21, 5053/21, 5048/21, 5049/21, 6367/21, 6372/21, 6373/21, 6505/21, 6727/21, 6728/21.

¹⁸ Cass. ordd. 2376/21, 2377/21, 2378/21, 2379/21, 2380/21, 2381/21, 2382/21, 2383/21, 2384/21, 2385/21, 2564/21, 2565/21 e 2566/21.

Vi sono poi due ulteriori temi connessi alla questione principale, che l'ordinanza in commento risolve sommariamente ed in contrasto con l'orientamento assunto dal medesimo Consesso in precedenti occasioni.

In particolare, con riferimento al tema della motivazione degli avvisi di accertamento catastale - rispetto al quale l'ordinanza in commento ha ritenuto sufficiente "*la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita*" - la valutazione del Collegio non appare coerente con l'indirizzo all'uopo assunto dalla stessa Suprema Corte in alcune precedenti pronunce¹⁹ - recepite anche dalla giurisprudenza di merito²⁰ - con le quali aveva chiarito che qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della presentazione di un DOCFA, l'obbligo di motivazione del successivo avviso di rettifica può reputarsi soddisfatto attraverso la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni, mentre qualora ricorre divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente - come appunto nell'ipotesi di re-inserimento della torre - la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso²¹.

La singolare posizione assunta in ordine alla motivazione delle rettifiche alla base del giudizio ha, verosimilmente, condizionato il giudizio del Collegio sugli aspetti eminentemente estimativi della controversia, anch'essi risolti in maniera divergente dal prevalente indirizzo della giurisprudenza di legittimità²².

6. Conclusioni

L'analisi delle ordinanze sino ad oggi pubblicate induce a ritenere che la sterilità catastale della torre abbia ormai trovato definitivo riconoscimento.

Invero, la Suprema Corte nell'ordinanza in commento - come nelle precedenti e successive conformi - pur rinviando al giudice di appello per la decisione del merito, pone già le basi per la definitiva affermazione della natura impiantistica della torre da parte del giudice del rinvio, escludendo espressamente che tale elemento abbia una mera funzione di sostegno e qualificandolo come "*una componente essenziale ed attiva della macchina*".

Né può trascurarsi che in alcuni casi la Suprema Corte si è pronunciata in via definitiva sul tema oggetto del presente giudizio confermando la correttezza delle valutazioni operate dai giudici di merito in ordine alla natura impiantistica della torre dalla CTR Molise e dalla CTR Campania con pronunce ampiamente motivate sia sotto il profilo giuridico che sotto il profilo tecnico.

¹⁹ *Id est* l'ordinanza n. 12497/2016, che pure viene espressamente richiamata dall'ordinanza in commento.

²⁰ Con specifico riferimento alle rettifiche disposte a seguito della presentazione di DOCFA per lo scorporo delle componenti impiantistiche degli aerogeneratori, si veda CTR Campania - Sez. Staccata di Salerno n. 7315/09/2018.

²¹ Così Cass., ord. n. 12777/2018, conf. Cass. ord. n. 12497/16 cit.

²² Per tutte, Cass. ordd. nn. 20726/20, 20727/20 e 20728 cit., nonché da ultimo Cass. ordd. 2195/21, 2196/21, 3753/21 e 3752/21, che hanno invece censurato, anche sotto il profilo estimativo, avvisi analoghi a quelli alla base del giudizio in esame, con particolare riferimento alla rettifica di componenti diverse da quelle propriamente impiantistiche.

Ed è proprio l'esame di tali pronunce a confermare che il rinvio disposto dalla Suprema Corte, più che essere connesso alla necessità di un accertamento *ex novo* della natura impiantistica delle torri, sia in realtà connesso all'andamento processuale dello specifico contenzioso. In altri termini, sembra che il rinvio, ove disposto, sia stato più che altro determinato dalla lacunosità dell'operato del giudice di merito.

Ciò posto, ancorché possa già riscontrarsi un filone di merito conforme alle ordinanze della Cassazione, occorre comunque interrogarsi circa gli effettivi margini di valutazione da parte del giudice di merito. In altri termini: è possibile che, alla luce dei principi enunciati dalla Suprema Corte, il giudice di rinvio ritenga che nello specifico caso sottoposto al suo apprezzamento la torre non sia ascrivibile al novero degli elementi esclusi dalla determinazione della rendita ai sensi della c.d. norma imbullonati?

Dal punto di vista tecnico una simile valutazione appare inverosimile, considerato che gli impianti eolici, pur diversificandosi quanto ad alcuni connotati (i.e. potenza nominale, connessione, numero delle pale), rispondono a dinamiche di funzionamento assolutamente uniformi ed omologate e che la torre rappresenta un elemento costante ed imprescindibile di ogni impianto, per cui risulterebbe paradossale, sotto il profilo tecnico, ritenere che in un caso la torre configuri un impianto (escluso dalla rendita) e in un altro rappresenti invece una "costruzione" o un "mero sostegno" (incluso nella rendita).

Da un punto di vista giuridico, l'esame delle ordinanze ad oggi emesse sul tema specifico consente di affermare che la valutazione del giudice del rinvio non investa tanto la valutazione tecnica della torre, quanto l'assolvimento dell'onere probatorio in capo alle parti nell'ambito dello specifico contenzioso. In tal senso depone l'ordinanza in commento (che, come anzidetto, si inserisce in un ampio filone conforme), nel passaggio in cui la Suprema Corte precisa: "*La CTR limitandosi a dare contezza dell'accertamento circa la stabile infissione al suolo della torre, non ha in alcun modo preso in esame i rilievi, supportati da pareri tecnico-scientifici redatti da autorevoli docenti universitari, che la contribuente ha mosso sia in primo che in secondo grado [...] che evidenziano come la torre non solo abbia la funzione passiva di sostegno [...] ma sia una componente essenziale ed attiva della macchina, che svolge una funzione di contrasto della forza espressa 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*".

In conclusione in una prospettiva organica e di ragionevolezza deve assumersi che qualora il contribuente abbia prodotto nel corso del giudizio documentazione idonea a provare la funzionalità della torre (e, dunque, la correttezza dello scorporo effettuato) non sembra vi siano effettivamente ulteriori margini per una diversa valutazione da parte del giudice del rinvio, tenuto conto che la relazione di stima di un immobile redatta dall'Ufficio tecnico o da altro organismo interno all'Amministrazione non configura una perizia d'ufficio, ma una relazione tecnica di parte²³.

²³ In questo senso, Cass. n. 10222/2016.