Centrali eoliche: definitiva esclusione delle torri di sostegno dalla stima catastale

Valeria Vasta

Attraverso la recente circolare n. 28/E, del 16 ottobre 2023, l'Agenzia delle Entrate, recependo l'ormai consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, ha definitivamente riconosciuto l'esclusione della torre di sostegno dell'aerogeneratore dalla stima per la determinazione della rendita catastale delle centrali eoliche, variando, così, la posizione in precedenza assunta sul punto.

Con la circolare n. 27/E del 13 giugno 2016, infatti, l'Amministrazione Finanziaria aveva inizialmente precisato che, per le loro specifiche caratteristiche tipologico-costruttive, le strutture di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche dovevano essere considerate tra le componenti immobiliari oggetto di stima catastale. Tale impostazione, fin dall'origine oggetto di vivaci critiche sia sotto il profilo giuridico che fattuale dai principali operatori della materia, era palesemente ed inevitabilmente destinata ad essere quanto prima superata – anche in via ufficiale – alla luce delle più recenti pronunce della Corte di Cassazione intervenute sul tema in esame, alle quali, pertanto, la stessa Agenzia dimostra oggi di essersi del tutto uniformata.

Oltre a fornire importanti chiarimenti sulla principale questione trattata, attinente, come si è detto, la valenza da attribuire alle torri di sostegno nell'ambito del procedimento estimativo che conduce alla determinazione della rendita catastale delle "centrali eoliche", la circolare in commento offre anche un prezioso quadro riepilogativo della normativa di riferimento, della prassi e della giurisprudenza vigenti in materia.

Innanzitutto, muovendo le premesse proprio dalla circolare sopra citata (n. 27/E del 13 giugno 2016) e con l'obiettivo di esprimere ulteriori precisazioni rispetto a tale precedente, viene richiamato **l'articolo 1, comma 21, della legge 28 dicembre 2015, n. 208** (legge di stabilità 2016), diposizione normativa che ha innovato il preesistente quadro normativo in materia di determinazione della rendita catastale di alcune tipologie di unità immobiliari effettuando una "rimodulazione" delle componenti da prendere in considerazione nella stima diretta, con **l'inclusione** di quelle "immobiliari", finalizzate alla determinazione della rendita catastale, e **l'esclusione** di quelle di natura essenzialmente "impiantistica", come tali finalizzate solo al processo produttivo.

Prevede, infatti, il **primo periodo** della norma appena menzionata 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".

Al secondo periodo è disposto, invece, che "***Sono esclusi*** *dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo".*

In estrema sintesi, quindi:

– il **primo periodo** dispone che, ai fini della stima diretta, debbano considerarsi elementi integranti dell'immobile "il suolo", "le costruzioni" e "gli ulteriori elementi strutturalmente connessi all'immobile che ne accrescono la qualità e l'utilità" (ossia, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 1° febbraio 2016 n. 2, le componenti caratterizzate da utilità trasversale e indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'immobile, come impianti elettrici o montacarichi);

– **il secondo periodo**, tuttavia, esclude dalla valutazione catastale le componenti funzionali al processo produttivo, definite sempre dalla circolare appena citata Agenzia delle Entrate n. 2/2016 come le componenti che *"assolvono a specifiche funzioni nell'ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all'immobile un'utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno",* indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale.

Come quindi correttamente riepilogato dallo stesso documento di prassi qui in commento, a partire 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**;

– a tal fine, **si tiene 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, invece, **esclusi** dalla stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri

impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

Ebbene, proprio nell'ambito del quadro normativo di riferimento appena sintetizzato si è venuto a formare, negli anni, un **contrasto di orientamenti** in merito alla determinazione della rendita catastale delle centrali eoliche, che ha generato un elevato numero di controversie aventi ad oggetto l'impugnazione di avvisi di accertamento catastale recanti la rettifica della rendita proprio sulla base dei nuovi principi di stima introdotti dal richiamato l'articolo 1, comma 21, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

Con riferimento alla posizione assunta **dall'Amministrazione finanziaria**, quest'ultima – almeno fino ad oggi – era orientata nel senso di ritenere che tra le componenti immobiliari rilevanti ai fini della stima catastale dovesse essere ricompresa anche la torre che sostiene l'aerogeneratore.

Con la già citata circolare n. 27/E del 13 giugno 2016, infatti, era espressamente precisato al paragrafo 1.3 che, per le specifiche caratteristiche tipologico-costruttive, **le strutture di sostegno** degli aerogeneratori delle centrali eoliche **sono da annoverare tra le "costruzioni"** – 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 2016 – e, come tali, sono da includere nella stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica.

Secondo quanto definito da tale documento, quindi, 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.

Ben diverso, invece, **l'orientamento giurisprudenziale** consolidatosi presso la **Suprema Corte di Cassazione,** chiamata a dirimere le numerose controversie instaurate, come si è detto, a seguito dell'impugnazione degli avvisi di accertamento catastale recanti la rettifica da parte degli Uffici finanziari degli atti di aggiornamento catastale presentati dai contribuenti per la rideterminazione della rendita degli immobili già censiti, proprio nel rispetto dei nuovi criteri introdotti dal richiamato l'articolo 1, comma 21, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

In un primo momento, la Corte di Cassazione – seguendo un approccio definibile come "più

cauto" – ha stabilito che, con specifico riferimento alla peculiare fattispecie delle "torri eoliche" e alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica, in ossequio alla richiamata normativa è necessario tenere conto anche del **rapporto di strumentalità** delle stesse torri rispetto al processo produttivo, in quanto parte inscindibile del complesso impiantistico.

Con il chiaro intendo di voler correggere l'impostazione di fondo adottata dall'Agenzia delle Entrate di cui si è appena dato conto, quindi, la Suprema Corte ha affermato che se la "torre eolica", benché stabilmente infissa al suolo, *"assolve, **in base ad un accertamento di fatto rimesso al giudice del merito**, 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. 21462/2020, cit.)"*, la stessa risulta *"esente dal carico impositivo"*, al pari del rotore e della navicella.

In tal senso, si sono espresse numerose pronunce del Supremo Collegio (Cass. nn. 21286, 21287 e 21288 del 30 settembre 2020; Cass. nn. 21460, 21461 e 21462 del 5 ottobre 2020; Cass. n. 3421 dell'11 febbraio 2021) che hanno determinato la formazione del suddetto principio di diritto, demandando, come si è detto, al giudice di merito ogni più prudente valutazione di merito circa la concorrenza della torre eolica al processo produttivo, secondo un rapporto di strumentalità.

Nell'ambito delle più recenti pronunce, invece, la Suprema Corte – affinando l'orientamento giurisprudenziale formatosi sulla materia, come appurato dalla stessa circolare qui in commento – ha ulteriormente rafforzato il convincimento dapprima espresso adottando un'impostazione ancor più incisiva rispetto alla precedente, stabilendo infatti che, fatte salve eventuali peculiarità costruttive dello specifico impianto (da dedurre da parte dell'Agenzia delle entrate), **di regola le caratteristiche ordinarie degli impianti eolici sono tali per cui la torre di sostegno partecipa al processo produttivo, senza necessità di rinviare la valutazione al giudice di merito** (Cass., nn. 37710, 37722, 37727, 37733 e 37743 del 23 dicembre 2022; Cass., nn. 1303, 1310, 1314 e 1327 del 17 gennaio 2023; Cass. n. 71269 marzo 2023; Cass. n. 7318 del 13 marzo 2023).

In altre parole, la torre va quindi esclusa dalla stima per la determinazione della rendita catastale della centrale eolica in quanto rappresenta una componente funzionale al processo

produttivo, dal momento che la stessa, oltre ad avere una mera funzione passiva di sostegno dell'aerogeneratore, costituisce anche una componente essenziale e attiva dell'impianto nella misura in cui svolge un'attività di contrasto alla forza impressa al vento sulle pale e a prescindere dalla consistenza fisica del manufatto o dal fatto che lo stesso sia infisso stabilmente al suolo (Cass. n. 12482 del 10 maggio 2023 e Cass n. 6685 del 6 marzo 2023).

Il descritto contrasto tra prassi amministrativa e giurisprudenza di legittimità venutosi a creare sulla materia in oggetto è stato, pertanto, oggi composto – e definitivamente risolto – dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 16 ottobre 2023, attraverso la quale la stessa Amministrazione finanziaria, *"in recepimento del richiamato indirizzo della giurisprudenza di legittimità, che oramai deve ritenersi consolidato"*, ha espressamente ritenuto "***superate le indicazioni contenute nel richiamato paragrafo 1.3 della circolare n. 27/E del 2016***, *secondo cui le torri eoliche sono da annoverare tra le "costruzioni" a prescindere da un esame sul piano esclusivamente fattuale dell'assenza di strumentalità al processo produttivo nel senso descritto".*

Conseguentemente, *"per le centrali eoliche in esame, deve ritenersi escluso dalla stima catastale tutto il complesso "rotore-navicella-torre", da considerarsi quindi un unicum impiantistico, funzionale allo specifico processo di produzione di energia, fatte salve eventuali peculiarità costruttive specifiche dell'impianto."*

Non solo le componenti dell'aerogeneratore (**rotore** e **navicella**) vanno quindi escluse dalla stima catastale, ma anche la **torre** che sorregge quest'ultimo, da considerarsi – unitamente agli altri due elementi – funzionale allo specifico processo di produzione dell'energia.

Ad avviso di chi scrive, l'intervento di prassi qui esaminato appare definibile come un vero e proprio "atto dovuto", atteso dagli operatori del settore e non più procrastinabile.

La circolare in esame, infatti, più che per i contenuti oggettivamente espressi – ormai nella sostanza noti ai più e recanti concetti assolutamente pacifici, quantomeno nella giurisprudenza di legittimità – risulta apprezzabile, in particolare, per l'"ufficialità" con cui sigilla il mutamento di orientamento da parte della stessa Amministrazione Finanziaria, costretta a "capitolare" davanti alla consolidata e non più ignorabile posizione assunta dalla Corte di Cassazione.

A ben vedere, però, la valenza semantica ascrivibile al documento in questione non è solo formale, posto che la circolare in commento è destinata ad avere anche un non trascurabile

impatto pratico, soprattutto nell'ambito processuale tributario e, in particolare, nel contenzioso di natura catastale.

L'Amministrazione Finanziaria, infatti, a conclusione di tutti i ragionamenti svolti, dal punto di vista strettamente operativo invita tutte le strutture territoriali a "***riesaminare le eventuali controversie pendenti concernenti la materia in esame*** *e, ove l'attività dell'ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi, ad* ***abbandonare la pretesa****, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, sempre che non siano sostenibili altre questioni",* con la contestuale richiesta di voler dichiarare **cessata la materia del contendere**.

Non di poco rilievo, quindi, appare anche l'effetto deflativo del contenzioso in essere sul tema in questione che la circolare n. 28/E del 16 ottobre 2023 è in grado di comportare, a beneficio di un numero non marginale di contribuenti attivi nel settore produttivo di energia eolica che, nel corso degli anni, si sono visti costretti ad instaurare rilevanti controversie, fino ad oggi in parte risolte grazie al solo intervento di matrice giurisprudenziale, ma che da ora in poi possono essere con più efficacia definite – in via dirimente – anche grazie alle nuove ed ulteriori istruzioni operative fornite proprio dalla stessa controparte.