

Capitolo 10 Imposizione IMU e impianti eolici

di Davide De Girolamo¹

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il presupposto dell'IMU e gli impianti eolici – 3. Considerazioni critiche in ordine all'accatastabilità degli impianti eolici – 4. Sulla categoria catastale di iscrizione degli impianti eolici – 5. Conclusioni

Il capitolo illustra sinteticamente i profili applicativi dell'IMU sugli impianti eolici, soffermandosi sia sulle condizioni per la loro accatastabilità, sia sulla corretta categoria catastale di iscrizione.

1. PREMESSA

La disamina della disciplina applicativa dell'Imposta Municipale Unica o Propria (*breviter* IMU), con specifico riferimento agli impianti di produzione elettrica da fonte rinnovabile eolica, non può prescindere da un rapido inquadramento del rapporto di continuità normativa sussistente tra l'IMU e l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

L'IMU – imposta legislativamente destinata a sostituire sia il prelievo IRPEF sul reddito fondiario delle seconde case sia la stessa ICI – è stata introdotta dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, rubricato “*Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*” e fa rinvio formale per larga parte alle disposizioni del predetto D.Lgs. n. 504/1992, oltre a mutuarne la disciplina sostanziale, che *in parte qua* continua a permanere in vigore. L'originaria data di entrata in vigore dell'imposta era stata inizialmente fissata dal Legislatore al 1° gennaio 2014. Tuttavia con l'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. *Decreto Salva Italia*), convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, l'introduzione dell'IMU è stata anticipata in via sperimentale a partire dal 1° gennaio 2012.

Dal momento che l'IMU, come si è detto, mutua l'impostazione sostanziale della propria disciplina applicativa dalla stessa ICI, è dall'indagine del presupposto e delle regole di determinazione della base imponibile dell'ICI che deve necessariamente muovere l'indagine dell'applicazione dell'IMU sugli impianti eolici.

Sempre in sede di inquadramento preliminare della fattispecie, corre ulteriormente specificare che, per usare la definizione degli elementi costitutivi di un

¹ DAVIDE DE GIROLAMO, Avvocato presso lo Studio Tributario Salvini Escalar e associati, Roma.

parco eolico adottata dalla stessa Agenzia del Territorio nell'unico documento di prassi a tutt'oggi intervenuto specificamente sul tema (Circolare Ag. Terr. 22 novembre 2007, n. 14/T, sul cui contenuto si tornerà nel prosieguo del presente scritto), *“La tipica configurazione di un aerogeneratore ad asse orizzontale è composta da: una robusta fondazione, un sostegno, le pale, una navicella contenente i meccanismi di controllo, il generatore, il moltiplicatore di giri, il rotore ed un sistema frenante”*².

2. IL PRESUPPOSTO DELL'IMU E GLI IMPIANTI EOLICI

Una volta operata la necessaria delimitazione del campo di analisi, è possibile adesso, come si è detto, definire più correttamente il presupposto applicativo dell'IMU e le regole di determinazione della relativa base imponibile, onde verificarne i confini applicativi con specifico riferimento ai parchi eolici.

Ai sensi dell'art. 13, comma 2 del D.Lgs. n. 201/2011 – pedissequo all'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 504/1992 – il presupposto dell'IMU è, per quanto qui interessa, il possesso di fabbricati. La nozione di fabbricato è a sua volta individuata dall'art. 2, comma 1 lett. a) del D.Lgs. n. 504/1992 – direttamente richiamato dal predetto art. 13, comma 4 del D.Lgs. n. 201/2011 – secondo cui *“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano”*. Ed è naturalmente a questa nozione di fabbricato che l'art. 13, comma 4 del *“decreto Salva Italia”* fa espresso rinvio nello stabilire che *“per i fabbricati iscritti in catasto il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite iscritte in catasto ... i moltiplicatori ...”*.

Ai fini catastali, a sua volta, la legge prevede che la rendita sia attribuita alle *“proprietà immobiliari urbane”* (art. 1 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, rubricato *“accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano”*). Il successivo art. 4 chiari-

² La citata Circolare n. 14/T chiarisce ulteriormente che: *“il sostegno può essere costituito da una torre tubolare o da un traliccio, infisso in un basamento posto sulla relativa struttura di fondazione; quest'ultima è in genere costituita da un sistema di pali del medesimo tipo di quelli utilizzati nelle costruzioni edilizie di rilevante consistenza. Sulla sommità della torre 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. All'estremità dell'albero lento e all'esterno della gondola è fissato il rotore, costituito da un mozzo, sul quale sono montate le pale (in numero di 1, 2 o 3 con un diametro da 10 a 40 m per macchine di media potenza). Il rotore può essere posto sia sopravvento sia sottovento rispetto al sostegno. La gondola è in grado di ruotare rispetto al sostegno allo scopo di mantenere l'asse della macchina sempre parallelo alla direzione del vento ed è per questo che l'aerogeneratore è definito 'orizzontale'. Opportuni cavi convogliano al suolo l'energia elettrica prodotta e trasmettono i segnali necessari per il funzionamento.*

A completamento dell'impianto eolico nel suo complesso, oltre ai generatori descritti sopra, si devono considerare le installazioni elettriche ed i cavi per la connessione alla rete, i trasformatori, le piazzole ove risiedono i singoli aerogeneratori e la relativa viabilità di collegamento”.

sce il concetto di “proprietà immobiliare urbana”, specificando che “*si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo*”.

Nell’ambito del delineato quadro normativo è insorto un contrasto giurisprudenziale in ordine alla determinazione della rendita catastale da attribuire agli immobili adibiti a centrale elettrica, con riferimento alla computabilità o meno del valore delle turbine in sede di valorizzazione dell’intero complesso immobiliare³.

Nel perdurare del delineato contrasto e nelle more della rimessione della questione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, si è venuto ad innestare il disposto della norma di interpretazione autentica di cui all’art. 1-*quinquies* del D.l. 31 marzo 2005, n. 44, con il quale è stato stabilito che “*Ai sensi e per gli effetti dell’art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l’articolo 4 del regio D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso [...omissis...]*”.

La Consulta, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale del richiamato articolo, ha sancito che la norma interpretativa – seppur, come si è visto, specificamente dettata per comporre il contrasto giurisprudenziale insorto sulla computabilità o meno del valore delle turbine in sede di determinazione della rendita catastale da attribuire agli immobili adibiti a centrale elettrica –

³ Ed infatti la Corte di Cassazione, con riferimento alla stima ai fini catastali delle centrali elettriche, si era pronunciata con una prima decisione, con la quale aveva affermato che, ai predetti fini, non possono essere inclusi “*i macchinari, nel caso in cui non essendo irreversibilmente fissati al suolo, non integrino un elemento dell’unità immobiliare ma rappresentino una componente del complesso di beni organizzati per l’esercizio di un’attività produttiva, giacché in tale ipotesi la loro consistenza economica, anche se rilevante, si riflette soltanto nella valutazione dell’azienda. Ne consegue che, diversamente dalle opere idrauliche, le quali, anche se poste nel soprassuolo o nel sottosuolo di aree pubbliche, vanno valutate quali pari di una centrale idroelettrica, nella stima del complesso immobiliare, non possono essere comprese le turbine, di cui non è controversa la libera amovibilità per essere le stesse soltanto imbullonate al suolo*” (Sentenza 6 settembre 2004, n. 17933).

Con una seconda pronuncia di segno diametralmente opposto, adottata dopo appena due mesi dalla precedente, la stessa Corte aveva rilevato come, in tema di attribuzione della rendita catastale ad un opificio industriale costituente una centrale elettrica, l’unione al suolo mediante imbullonatura del cavalletto della turbina “*non sembra e non può essere sufficiente*” per escluderla “*dalla nozione di impianto fisso e, quindi, dal calcolo della rendita catastale dell’opificio*”, aggiungendo che la turbina rappresenta “*una componente strutturale, oltre che funzionale della centrale elettrica non potendo questa esistere come tale senza che vi sia quella*” e che la mancanza della turbina “*diminuisce incontrovertibilmente la centrale elettrica nella sua funzione complessiva e unitaria, trasformando inevitabilmente una centrale elettrica in qualcosa d’altro*” (Sentenza 20 ottobre 2004, n. 21730).

risulta suscettibile di applicazione generalizzata a tutte le tipologie di opifici e ha l'effetto di chiarire definitivamente le caratteristiche che devono possedere i macchinari che partecipano al processo produttivo di un determinato opificio al fine di essere legittimamente suscettibili di valorizzazione ai fini catastali unitamente alla parte immobiliare alla quale accedono.

Si legge in particolare nella predetta sentenza, che *"In definitiva, si può affermare che tutte quelle componenti, comprese, in particolare, le turbine, che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale."* Conclude la Consulta nel senso che *"L'art. 1-quinquies, quindi, non ha creato un regime particolare per le centrali elettriche, ma, anzi, ha riportato le stesse nell'ambito della tipologia di beni cui sono state sempre accomunate, come, tra l'altro, gli altiforni, i carri-ponte, i grandi impianti di produzione di vapore, eliminando qualsiasi dubbio sorto sulla determinazione della rendita catastale delle stesse"*.

Nelle more del componimento definitivo della questione ad opera della richiamata pronuncia del Giudice delle Leggi e sulla scorta dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale di cui si è dato conto, si colloca l'unico, specifico pronunciamento di prassi dell'Agenzia del Territorio che risulta essere stato reso in materia di impianti eolici.

Si legge in particolare nelle conclusioni della Circolare 22 novembre 2007, n. 14/T che *"devono essere menzionati nella stima tutti gli elementi che servono a qualificare la destinazione d'uso della centrale eolica. Ad esempio il traliccio e tutti gli elementi allo stesso incorporati e posti sulla navicella, le pale, i camminamenti, le strade e le recinzioni. Rilevano per tali fini le parti impiantistiche site nelle aree facenti parte delle unità immobiliari oggetto d'indagine; quest'ultime devono essere ben delineate nella documentazione grafica ed in caso di accertamento verificate, preliminarmente, dall'ufficio competente mediante sopralluogo"*⁴.

⁴ Continua la predetta Circolare: *"In tal senso le pale e le altre componenti 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."*

Dette componenti hanno una stretta complementarietà alla porzione immobiliare e sono già state prese in esame dalla giurisprudenza come nel caso delle turbine. Il rapporto di complementarietà è ben sintetizzato dalla Corte di Cassazione laddove evidenzia: "... che, se è vero che un "podere" resta un "podere" anche se non vi sia un "pozzo", non è altrettanto vero che una centrale termoelettrica resti una centrale termoelettrica senza le turbine" (cfr. Cass., Sent. n. 13319 del 7 giugno 2006). E' indubbio, quindi, estendendo l'applicazione di detto principio, che un immobile deputato alla produzione di energia elettrica ottenuta dal vento, senza gli impianti presenti nella "navicella", perda la sua specifica connotazione e che, pertanto, i medesimi impianti vadano presi in considerazione nella stima catastale. In definitiva, la navicella, seppure meccanicamente separabile, diviene parte essenziale per la destinazione economica di tutta la centrale eolica."

Derivando il principio secondo il quale per la determinazione della rendita catastale di un opificio non rileva l'eventuale amovibilità di un determinato impianto o macchinario, ma la circostanza che esso costituisca una componente strutturale ed essenziale che contribuisce alla funzione unitaria e complessiva dell'opificio stesso – nella convinzione che l'unità immobiliare urbana oggetto di attribuzione di rendita catastale ricomprenda tutti gli elementi (mobili o immobili) che concorrono a determinarne la capacità reddituale ordinaria – è stata sbrigativamente sancita la incondizionata assimilabilità della condizione giuridica e fattuale dei parchi eolici a quella delle centrali idroelettriche (o termoelettriche) sulle quali si era confrontata la previgente giurisprudenza intervenuta in materia e la consequenziale accatastabilità di tutta la relativa componente mobiliare (navicella e relativi apparati)⁵.

3. CONSIDERAZIONI CRITICHE IN ORDINE ALLA ACCATASTABILITÀ DEGLI IMPIANTI EOLICI

Tale essendo la posizione ufficiale dell'Agenzia del Territorio, il cui nucleo fondamentale – lo si anticipa fin d'ora – risulta essere recepito dalle uniche, recenti sentenze (tutte coeve) della Suprema Corte di Cassazione a tutt'oggi intervenute sul tema in materia di impianti eolici, è possibile adesso svolgere alcune considerazioni critiche sull'obbligo di accatastabilità delle centrali eoliche e sulla loro consequenziale assoggettività ad IMU.

Tenendo conto delle loro specificità tipologiche e funzionali, solo nell'ipotesi – che ricorre nel caso delle centrali elettriche – nella quale i macchinari e gli impianti risultino imprescindibili e coesenziali alla funzionalità dell'edificio – in ragione del fatto che la loro separazione è idonea a determinare la perdita dell'autonomia funzionale e reddituale dell'immobile al quale accedono – si può ritenere che il macchinario stesso possa essere valorizzato ai fini catastali. Al contrario, in tutte le ipotesi in cui – pur in presenza di una connessione fisica tra i due manufatti – macchinario ed immobile conservino la loro autonomia da

Occorre, in ultimo, definire gli elementi caratterizzanti la categoria catastale che, in base alle disposizioni di settore, va individuata tenendo in considerazione la destinazione d'uso e la compatibilità con le caratteristiche intrinseche dell'immobile di cui si discute. Dalle osservazioni che precedono si evince che l'impianto eolico è indubbiamente un opificio, in quanto è destinato alla produzione di energia, e come tale, allo stesso deve essere attribuita la categoria D/1 – Opifici”.

⁵ Tali conclusioni sono state recentissimamente ribadite dall'Agenzia del Territorio nella Circolare 30 novembre 2012, n. 6/T, rubricata “*Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi*”, con la quale sono stati altresì per la prima volta fissati dei criteri diversificati per la valorizzazione degli impianti fissi degli opifici, volti a tenere debitamente conto delle specificità dell'obsolescenza funzionale e della vetustà che ne caratterizzano la natura, con effetti aventi una rilevanza assolutamente non paragonabile a quella propria degli immobili in senso stretto.

un punto di vista funzionale e reddituale, rimanendo possibile la loro separazione senza determinare la contemporanea dissoluzione o la sostanziale alterazione del tutto, il macchinario non può essere legittimamente oggetto di valorizzazione ai fini catastali.

Calando tali principi con specifico riferimento allo *status* giuridico e fattuale delle centrali eoliche si potrebbe obiettare che, diversamente da quanto accade per le centrali elettriche di tipo tradizionale, nella produzione di energia da fonte eolica il ciclo produttivo si perfeziona ed esaurisce senza che si realizzi un rapporto di compenetrazione inscindibile tra impianto e terreno. Il suolo non costituisce un elemento essenziale dell'impianto ma solo un accessorio. La sua connessione con l'impianto non riveste carattere strutturale e la funzionalità di quest'ultimo non è in alcun modo influenzata dalla superficie su cui esso insiste, bensì dall'attitudine a ricevere ed elaborare la forza cinetica del vento.

Va ulteriormente evidenziato sul punto che anche successivamente alla costruzione di un impianto eolico, la legge (art. 12, comma 7 del D.Lgs. n. 387/2003) prevede espressamente che la destinazione d'uso del terreno sul quale lo stesso venga installato non muti e rimanga agricola. Tale circostanza può evidentemente essere interpretata come un preciso indice del fatto che il parco eolico non realizza un bene complesso con il terreno al quale accede, in considerazione del fatto che entrambi mantengono inalterata la propria autonomia funzionale.

Più in particolare, il terreno non viene necessariamente ed interamente sottratto alla produzione agricola, posto che in linea di principio può continuare, mediante opportuni accorgimenti, ad essere utilizzato secondo la sua originaria funzione.

Si potrebbe pertanto ritenere giustificata la possibilità che, al momento del classamento dell'immobile, venga escluso l'accatastamento delle parti mobili dal valore catastale dell'unità immobiliare⁶.

Tale possibile ricostruzione è avallata da alcune sentenze che sono intervenute sul tema, anche successivamente al richiamato *arrêt* giurisprudenziale del giudice delle leggi⁷.

Corre rilevare sul punto, come anticipato, che tale conclusione è avversata

⁶ In tal senso, più diffusamente, si vedano anche I. NICOLAI, C. PATRIGNANI e C. TOMMASETTI, *Riflessioni in tema di impianti eolici*, in Boll. Trib., 2012, n. 17, p. 1216.

⁷ Poteva già leggersi in Cass. n. 13319/2006 che "*L'indeterminata categoria degli immobili collocati (o collocabili) nel gruppo catastale D, stante la loro innegabile e variegata disomogeneità di natura e di struttura, non può validamente costituire, ai fini del giudizio di ragionevolezza alla luce dell'art. 3 della Costituzione, l'ineludibile tertium comparationis. In particolare manca non solo la prova, ma nemmeno la mera indicazione, di una situazione nella quale sussista, nell'ambito della predetta categoria di immobili, una relazione tra "mobile" (nel caso le turbine) ed "immobile" (nel caso la centrale elettrica) che ponga i medesimi problemi (anche con riferimento ai "mezzi di unione" al suolo) in ordine alla fattispecie dell'"incorporazione" per la formazione di un "unico bene complesso" manifestatisi per le centrali termoelettriche*".

È stato ulteriormente sancito in Cass. 9 giugno 2010, n. 13865 "*il macchinario non incorporato con*

dalle uniche sentenze della Suprema Corte di Cassazione a tutt'oggi rese sulla questione⁸, che però – ad avviso dello scrivente – sono in parte viziate dalla stessa semplificazione di fondo che inficia il richiamato pronunciamento dell'Agenzia del Territorio intervenuto in materia, ovvero l'assioma della incondizionata assimilabilità delle centrali elettriche “tradizionali” alle centrali eoliche⁹.

4. SULLA CATEGORIA CATASTALE DI ISCRIZIONE DEGLI IMPIANTI EOLICI

Al di là dei profili critici evidenziati, se sull'accatastabilità di tutte le componenti dei parchi eolici si deve assumere che la Suprema Corte abbia comunque assunto una posizione tendenzialmente definitiva, maggiori margini di riflessione e di approfondimento merita l'ulteriore percorso argomentativo svolto nella richiamata sentenza della Suprema Corte e volto a sostenere la pacifica classificabilità dei parchi eolici nella categoria catastale D/1, invece che nel gruppo catastale “E”, esente da IMU ai sensi del combinato disposto dell'art. 9, comma 8 del D.Lgs. n. 23/2011 e 7, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 504/1992.

Va evidenziato al riguardo che nel vigente sistema catastale, il gruppo catastale “E” è configurato dal Legislatore come un gruppo residuale, che include i fabbricati connotati, ai sensi del già citato art. 10 R.D.L. n. 652/1939, dalla “singolarità delle loro caratteristiche”. Una esemplificazione degli immobili a destinazione particolare è contenuta nel risalente art. 8 del D.P.R. n. 1142/1949 che ricomprende in tale ampio *genus*: “stazioni per servizi di trasporto terre-

l'edificio, la cui rimozione o sostituzione è possibile senza alterare la struttura muraria, concorre alla produzione industriale ed è certamente parte dell'opificio, ma non del fabbricato”.

Tale sentenza assume una rilevanza precipua in quanto depositata successivamente alla decisione della Corte Costituzionale n. 162/2008 – analizzata in precedenza – dimostrando che i principi posti dalla predetta sentenza del Giudice delle Leggi si prestano comunque ad essere interpretati.

⁸ Cass. 14 marzo 2012, nn. 4028, 4029 e 4030.

⁹ Si legge in particolare sul punto in Cass. 4 marzo 2012, n. 4028 che “occorre partire dalla consapevolezza che un parco eolico è un insieme di aerogeneratori (torri o pale eoliche) localizzati in un territorio delimitato e interconnessi tra loro che producono energia elettrica sfruttando la forza del vento. Gli aerogeneratori sono l'elemento principale di un impianto eolico e ne costituiscono le turbine (turbine a vento o turbine eoliche) che generano l'energia elettrica sfruttando la forza del vento, allo stesso modo in cui, mutatis mutandis, le turbine idrauliche trasformano in energia elettrica la forza dell'acqua nelle comuni centrali idroelettriche. Un parco eolico, quindi, assolve ad una funzione assolutamente analoga a quella di una centrale idroelettrica, salvo la diversa fonte naturale (vento, in un caso, acqua, nell'altro) dalla cui forza è derivata per effetto delle turbine l'energia elettrica prodotta.

Se un parco eolico è, come in effetti è, una centrale elettrica, non possono non valere i principi affermati da questa Corte rispetto al rapporto tra turbine e centrale, nel senso che “le turbine, quantunque ancorate al suolo mediante imbullonatura ai cosiddetti cavalletti di turbina e, pertanto, amovibili senza danno per le strutture murarie della centrale elettrica nella quale siano collocate, poiché costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa – sicché questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva e unitaria ed incompleta nella sua struttura –, debbono computarsi nel calcolo per la determinazione della rendita catastale” (Cass. n. 21730 del 2004”).

stri e di navigazione interna, marittimi ed aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto, costruzioni mortuarie e simili". Più precise ed attuali indicazioni possono essere rinvenute nel quadro delle categorie catastali – riportato nella Circolare 14 marzo 1992 n. 3 (prot. n. 1100) della Direzione catasto – nel quale sono elencati: stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei, per metropolitane, per ferrovie; impianti di risalita; ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio; costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche e per l'esercizio del culto; fari; fortificazioni; cimiteri.

Si tratta, in genere, di fabbricati e costruzioni ad uso pubblico o aperti al pubblico. Sono comunque beni suscettibili di produrre un reddito medio ordinario, posto che anche per essi la legge prevede l'attribuzione di una rendita catastale¹⁰.

Recentemente il gruppo catastale "E" è stato oggetto di una specifica rivisitazione a livello normativo allo scopo di ricostituire un quadro di riferimento aggiornato.

A tal fine, con l'art. 2, comma 40 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 è stato chiarito che *"nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3,*

¹⁰ Ulteriori indicazioni che consentono di operare una maggiore specificazione delle caratteristiche proprie degli immobili iscrivibili in categoria "E" possono trarsi dal sistema delineato dal Legislatore nell'ambito della revisione generale delle categorie censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri, realizzata con il regolamento recato dal D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138. I parametri fissati da questa normativa – pur se non attuata – si rendono in concreto utilizzabili ai fini dell'interpretazione del sistema catastale attualmente vigente, in considerazione del fatto che le norme di riferimento continuano ad essere quelle del R.D.L. n. 652/1939 e del D.P.R. 1149/1942 (per espresso rinvio di legge).

Va rilevato al riguardo che il nuovo quadro generale delle categorie catastali allegato al d.p.r. cit. ricomprende sotto l'unica dizione "unità immobiliari speciali", tanto quelle già qualificate "a destinazione speciale" (gruppo "D"), quanto quelle già qualificate "a destinazione particolare" (gruppo "E") (si veda l'allegato B al d.p.r. cit.). Le "unità immobiliari speciali" vengono a loro volta suddivise in due gruppi: il gruppo "V" ("unità immobiliari speciali per funzioni pubbliche o di interesse collettivo") ed il gruppo "Z" ("unità immobiliari a destinazione terziaria produttiva e diversa"). Il nuovo assetto catastale pone dunque esplicitamente l'accento, per quanto riguarda il gruppo "V" (attuale gruppo "E"), tanto sulle speciali caratteristiche costruttive quanto sulla destinazione degli immobili alla funzione pubblica o all'interesse collettivo. In particolare, il concetto di destinazione dell'immobile all'"interesse collettivo" – essendo individuato quale concetto autonomo e distinto rispetto a quello di destinazione ad una funzione pubblica – ha un significato necessariamente più ampio rispetto a quest'ultima nozione e risulta più genericamente riferibile al soddisfacimento di istanze e bisogni della collettività (oltre a non implicare l'esercizio dei poteri autoritativi dello Stato). Si tratta di destinazioni – concretamente rinvenibili anche nei beni attualmente ricompresi nel gruppo "E" – in relazione alle quali il carattere di interesse generale dell'attività svolta nell'immobile è necessario, ma non è escluso che l'attività stessa possa essere svolta per fini di lucro: nel gruppo "V", (come nell'attuale gruppo "E") sono sicuramente inclusi immobili destinati ad attività lucrative (ad esempio gli stabilimenti balneari, i locali per esercizi sportivi, gli aeroporti, gli impianti di risalita, ecc.). Si legge espressamente al riguardo nella nota n. C3/327 del 2 giugno 1997 dell'allora Ministero delle Finanze che *"sulla base della vigente normativa catastale, l'attribuzione di un immobile al gruppo E non è condizionata dal titolo giuridico della sua proprietà (ossia se pubblica o privata), ma unicamente dalle sue caratteristiche costruttive e dall'uso appropriato dell'unità stessa"*.

E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale". È stato ulteriormente esplicitato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio del 2 gennaio 2007, con il quale è stata data attuazione al richiamato comma 40, che "per usi diversi si intende ogni altra utilizzazione, ancorché diversa da quella commerciale, industriale e di ufficio privato, non strettamente strumentale all'esercizio della destinazione funzionale dell'unità immobiliare principale, censita in una categoria del gruppo E. Sono considerati strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'erogazione del servizio pubblico".

Dal chiaro disposto dei provvedimenti richiamati si può *prima facie* concludere che, anche sulla base delle più recenti disposizioni di legge dettate in materia, ciò che rileva ai fini dell'iscrivibilità di un determinato bene nel gruppo "E" – oltre alle particolari caratteristiche costruttive – è la diretta ed immediata strumentalità dell'immobile al soddisfacimento di esigenze collettive, a prescindere dalla proprietà pubblica o privata dello stesso e dal carattere lucrativo dell'attività in esso svolta. Restano invece estranee a tale gruppo le parti dell'unità immobiliare che rispondono ad esigenze soltanto indirettamente collegate con l'espletamento del servizio di pubblica utilità, che necessitano di essere censite nella categoria catastale conforme al loro uso effettivo ed alle loro caratteristiche intrinseche ed estrinseche¹¹.

Calando i richiamati principi nel caso di specie, si deve rimarcare che le descritte caratteristiche che individuano gli immobili del gruppo catastale "E" risultano *prima facie* rinvenibili anche nello *status* giuridico e fattuale che caratterizza gli impianti eolici.

Ed invero, la regolamentazione giuridica della produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile ha trovato la propria espressione più compiuta nel D.Lgs. n. 387/2003 (recante: "Attuazione della direttiva 2001/77/CE relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità")¹² e, da ultimo, nel D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, disposto a sua volta a dare "Attuazione della direttiva 2009/28/CE sulla promo-

¹¹ È stato riconosciuto nella Circ. Ag. Terr. 13 aprile 2007, n. 4/T – dettata proprio per commentare le disposizioni di cui all'art. 2, comma 40 del d.l. n. 262/2006 – che nella categoria catastale "E/3" "restano comprese tutte le unità immobiliari nelle quali si esercitano attività finalizzate al soddisfacimento di esigenze pubbliche, con esclusione di quelle aventi fini esclusivamente o prevalentemente commerciali o industriali" e che la categoria "E/9" è "il contenitore residuale di tutte le altre costruzioni distinte dalla singolarità tipologica e dalla stretta correlazione all'uso e al soddisfacimento di un pubblico servizio".

¹² Prevede, in particolare, l'art. 12, comma 1 del D.Lgs. n. 387/2003 che "Le opere per la realizzazione degli impianti alimentati da fonti rinnovabili, nonché le opere connesse e le infrastrutture indispensabili alla costruzione e all'esercizio degli stessi impianti, autorizzate ai sensi del comma 3, sono di pubblica utilità ed indifferibili ed urgenti".

zione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili, recante modifica e successiva abrogazione delle direttive 2001/77/CE e 2003/30/CE”.

Il predetto D.Lgs. n. 28/2011, all'art. 4, comma 1, specifica ulteriormente che “Al fine di favorire lo sviluppo delle fonti rinnovabili e il conseguimento, nel rispetto del principio di leale collaborazione fra Stato e Regioni, degli obiettivi di cui all' art. 3¹³, la costruzione e l'esercizio di impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili sono disciplinati secondo speciali procedure amministrative semplificate, accelerate, proporzionate e adeguate, sulla base delle specifiche caratteristiche di ogni singola applicazione”¹⁴.

Poteva già leggersi all'art. 1, comma 4 della L. 9 gennaio 1991, n. 10 (recante “Norme per l'attuazione del Piano energetico nazionale in materia di uso razionale dell'energia, di risparmio energetico e di sviluppo delle fonti rinnovabili di energia”) che “L'utilizzazione delle fonti di energia di cui al comma 3 e' considerata di pubblico interesse e di pubblica utilità e le opere relative sono equiparate alle opere dichiarate indifferibili e urgenti ai fini dell'applicazione delle leggi sulle opere pubbliche”.

Sulla scorta del delineato quadro normativo nazionale e comunitario – volto a favorire prioritariamente lo sviluppo delle energie alternative, anche mediante il ricorso ad incentivi di natura fiscale e amministrativa – si è formato un autorevole orientamento della giurisprudenza di merito – antecedente al deposito delle richiamate sentenze della Suprema Corte – dal quale è stata condivisa l'impostazione secondo la quale la destinazione pubblica che caratterizza *ex lege* i parchi eolici in connessione con la loro destinazione alla produzione di energia elettrica pulita ne asseverava l'iscrivibilità nel gruppo catastale “E”¹⁵.

¹³ Ai sensi dell'art. 3, commi 1 e 2 “La quota complessiva di energia da fonti rinnovabili sul consumo finale lordo di energia da conseguire nel 2020 è pari a 17%.

2. Nell'ambito dell'obiettivo di cui al comma 1, la quota di energia da fonti rinnovabili in tutte le forme di trasporto dovrà essere nel 2020 pari almeno al 10% del consumo finale di energia nel settore dei trasporti nel medesimo anno”.

¹⁴ È stato riconosciuto, da ultimo, anche in giurisprudenza (Consiglio di Stato, Sez. VI, 4 giugno 2004, ordinanza n. 3503) che “il progetto in questione (impianti eolici) risponde a finalità di interesse pubblico (la riduzione delle emissioni di gas ad effetto serra attraverso la ricerca, promozione, sviluppo e maggiore utilizzazione di fonti energetiche rinnovabili e di tecnologie avanzate e compatibili con l'ambiente, tra i quali rientrano gli impianti eolici) che costituisce un impegno internazionale assunto dallo Stato italiano e recepito nell'ordinamento statale”.

¹⁵ Si vedano, fra le altre, Comm. Trib. Prov. di Foggia, Sez. IX, 19 settembre 2007, n. 127; Comm. Trib. Prov. di Bologna, Sez. VI, 12 gennaio 2009, n. 11; Comm. Trib. Reg. della Campania, Sez. XXIX, 12 novembre 2007, n. 187; Comm. Trib. Prov. di Bologna, Sez. XV, 10 marzo 2008, nn. 183 e 184; Comm. Trib. Prov. di Foggia, Sez. V, 23 maggio 2007, n. 45; Comm. Trib. Prov. di Foggia, Sez. II, 16 aprile 2008, n. 57; Comm. Trib. Reg. dell'Emilia Romagna, Sez. II, 14 dicembre 2009, n. 106; Comm. Trib. Prov. di Bologna, Sez. XII, 28 aprile 2008, n. 103. Si legge per tutte in Comm. Trib. Reg. dell'Emilia Romagna, sez. II, 12 ottobre 2009, n. 106 che va considerato “operativo l'art. 1 L. n. 10 del 9.1.1991” (in tema di “Norme in materia di uso razionale dell'energia, di risparmio energetico e di sviluppo delle fonti rinnovabili di energia”) “che considera di pubblico interesse e di pubblica utilità l'utilizzazione delle fonti di energia di cui

A valle della richiamata evoluzione giurisprudenziale si colloca la già richiamata sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 4028/2012, dalla quale è stato sancito che *“Nessun convincente argomento è sviluppato nel ricorso perché, con riferimento ad una centrale elettrica costituita da un parco eolico, debba essere adottata una diversa classificazione, in particolare per la collocazione nella categoria E/3. Di certo privo di rilevanza è il richiamo alla L. n. 387 del 2003, art. 12 il cui comma 1 dichiara di pubblica utilità ed indifferibili ed urgenti le opere per la realizzazione degli impianti alimentati da fonti rinnovabili, nonché le opere connesse e le infrastrutture indispensabili alla costruzione e all’esercizio degli stessi impianti: si tratta di norma che non ha alcuna influenza sulla classificazione catastale dei predetti impianti, essendo essa dettata al fine – come dice la stessa rubrica dell’articolo (“Razionalizzazione e semplificazione delle procedure autorizzative”) – di rendere più agili ed agevoli le procedure necessarie per la concreta realizzazione degli impianti medesimi. Peraltro, il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 40 (convertito con L. n. 286 del 2006) dispone espressamente che “nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale”: la norma stabilisce una sorta di intrinseca incompatibilità tra la destinazione ad uso commerciale o industriale di un immobile e la possibile classificabilità in categoria “E”, fino al punto di prevedere che se un immobile a tale uso destinato sia ricompreso in una più ampia unità immobiliare in detta categoria classificata, l’immobile de quo, che abbia una propria autonomia funzionale e reddituale, debba essere necessariamente classificato in un diverso gruppo”¹⁶.*

al c. 3 ed equipara le opere relative a quelle dichiarate indifferibili ed urgenti ai fini dell’applicazione delle leggi sulle opere pubbliche; inoltre la citata normativa consente l’esenzione dall’ICI sia per i beni immobili accatastati nella categoria E e sia per quelli classificabili come tali, quindi, il mancato accatastamento nella categoria E non è preclusivo dell’esenzione anche perché ciò che conta ai fini dell’accatastamento nella categoria E non è la redditività, ma la destinazione specifica, perciò si può affermare che l’impianto eolico nulla deve a titolo di icti”. E ancora. È stato statuito ulteriormente in Comm. Trib. Prov. di Foggia 19 settembre 2007, n. 127 che *“ove poi per inconcessa ipotesi si volesse, comunque, ritenere accatastabili le pale in oggetto, sicuramente sarebbe più idoneo collocarle nelle categorie E/1, E/3 o E/9, ovvero in una categoria esente da imposta (ex art. 7 D.Lgs. n. 504/1992), considerando che forniscono energia pulita, e, quindi, producono un sicuro beneficio di carattere sociale e pubblico”.*

¹⁶ Continua la predetta sentenza nel senso che *“La direttiva comunitaria 2001/77/CE attuata con la L. n. 387 del 2003 è stata superata ed abrogata dalla direttiva comunitaria 2009/28/CE attuata con D.Lgs. n. 28 del 2011, il quale prevede un regime di sostegno per lo sviluppo della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, nel cui quadro normativo non emerge alcuna previsione di una specificità dell’accatastamento degli impianti o di esenzioni o riduzioni in materia di ICI (previsioni queste che nemmeno emergono dalla L. n. 387 del 2003).*

Infine la norma prevista al D.L. n. 112 del 2008, art. 81, comma 16 (convertito con L. n. 133 del 2008), cui la parte ricorrente attribuisce addirittura “valore di interpretazione autentica”, giusta la quale sarebbe esclusa l’addizionale IRES per i “soggetti che producono energia elettrica mediante l’impiego prevalente di

Tali argomentazioni non appaiono totalmente convincenti.

Ed invero, la natura commerciale o industriale di una determinata attività – anche alla luce delle ultime norme intervenute in materia – può assumere una rilevanza dirimente al fine di discriminare l'iscrivibilità di una determinata unità immobiliare nel gruppo catastale "D" o "E" nella sola ipotesi in cui rivesta carattere esclusivo o assolutamente prevalente.

Si sottolinea al riguardo che tutta una serie di immobili pacificamente iscrivibili nel gruppo catastale "E" (piattaforme petrolifere, aeroporti, distributori di carburante, stazioni ferroviarie) sono posseduti da società commerciali. Come ripetutamente chiarito dall'Amministrazione finanziaria, invece, ciò che rileva ai fini dell'iscrivibilità di un'unità immobiliare nel gruppo catastale "E" è solo l'uso concreto della stessa ed il suo asservimento a finalità di interesse pubblico, come è incontestabile che si realizzi nel caso degli impianti eolici e dello *status* normativo agli stessi riservato. Si legge espressamente nella Risoluzione del Ministero delle Finanze, Dipartimento del Territorio, prot. C3/327 del 2 giugno 1997 che *"l'attribuzione di un immobile al gruppo E non è condizionata dal titolo giuridico della sua proprietà (ossia se pubblica o privata), ma unicamente dalle sue caratteristiche costruttive e dall'uso appropriato dell'unità stessa"* ¹⁷.

biomasse e di fonte solare, fotovoltaica o eolica" è stata abrogata dal D.L. n. 138 del 2011, art. 7, comma 1, lett. c) (convertito con L. n. 148 del 2011), in una prospettiva di considerazione unitaria dell'attività di produzione dell'energia elettrica".

¹⁷ Si legge ulteriormente nella Circolare n. 4/T del 2006 (par. 3.1.2) che *"il quadro generale delle categorie, pubblicato nel 1942 in allegato alle Istruzioni II e IV della Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE, non appare rigorosamente in linea con le previsioni normative dal momento che introduce, per alcune categorie dei gruppi B, C, e D, il concetto del "fine di lucro".*

Detta innovativa locuzione, attesa la natura del provvedimento in cui è inserita, non poteva avere che carattere interpretativo della specifica finalizzazione ad "attività industriale o commerciale", prevista dalle normative istitutive e regolamentari del catasto edilizio urbano. Nondimeno la stessa ha influenzato nel tempo l'adozione di prassi, che hanno individuato nell'esistenza o meno di un "fine di lucro", correlato spesso alla natura del soggetto, il "criterio" discriminante anche per il classamento nelle categorie del gruppo D, ovvero in quelle del gruppo E.

Per le suddette considerazioni e tenuto conto anche delle circostanze richiamate in premessa, si esprime l'avviso che detto criterio, specie se correlato alla natura del soggetto intestatario, non possa essere discriminante e determinante per l'attribuzione della categoria". Tale soluzione è stata ribadita dall'Agenzia del Territorio ancor più di recente. Ed invero, in risposta ad una interrogazione parlamentare volta a conoscere la perdurante iscrivibilità nel gruppo catastale E degli immobili adibiti ad impianti di risalita, quali impianti necessari all'espletamento del servizio pubblico di trasporto, la medesima Agenzia del Territorio – in data 20 maggio 2009 – ha confermato che "le destinazioni enucleate dal citato art. 8 [i.e. art. 8 del d.p.r. n. 1142/1949 – che individua esemplificativamente una serie di immobili a destinazione particolare iscrivibili nel gruppo catastale E] sono riconducibili ad un'attività avente finalità di servizio pubblico. Tale affermazione, secondo l'Agenzia del territorio, appare indiscutibile soprattutto in considerazione della circostanza che, all'epoca dell'emanazione del provvedimento citato (1949), le unità immobiliari in esame, censibili in una delle categorie del gruppo E, avevano il fine di ospitare particolari funzioni di natura pubblica A titolo esemplificativo, se le unità immobiliari in esame sono finalizzate al trasporto collettivo, come nel caso di un porto marittimo ovvero una stazione ferroviaria, e consentono lo spostamento di passeggeri e cose, ne consegue che appare corretta l'attribuzione di una delle categorie del gruppo E.

Le richiamate caratteristiche – come è stato ampiamente dimostrato – risultano perfettamente riscontrabili anche con riferimento agli impianti di produzione di energia rinnovabile da fonte eolica¹⁸.

Facendo applicazione di tali principi nel caso di specie, si può pertanto concludere che l'orientamento che postula l'accatastabilità degli impianti eolici nella categoria catastale "D/1" e la loro consequenziale assoggettabilità a IMU si presta ad una serie di rilievi critici che non hanno trovato una compiuta risposta negli unici precedenti della Suprema Corte di Cassazione a tutt'oggi resi sul tema.

5. CONCLUSIONI

Alla luce delle considerazioni svolte, è possibile concludere nel senso che la specifica presa di posizione dell'Agenzia del Territorio in ordine alla pacifica accatastabilità dei parchi eolici nella categoria catastale "D/1" – a tutt'oggi avallata dalle uniche, recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione intervenute sul tema – appare censurabile.

In primo luogo perché è possibile sostenere che per i macchinari degli impianti eolici – in ragione delle caratteristiche tecniche e funzionali loro proprie – non si realizzi quella connessione strutturale tra impianti ed il terreno – che si rinviene invece nelle centrali elettriche "tradizionali" – idonea a determinare la perdita dell'autonomia funzionale e reddituale dei due beni.

In secondo luogo in quanto la natura pubblica degli interessi che assolve la produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile, unitamente alla richiamata peculiarità strutturale dei parchi eolici, soddisfa finalità distinte ed ulteriori da quelle meramente industriali o commerciali perseguite dal soggetto che ne cura l'esercizio, che ne legittimerebbero eventualmente l'accatastabilità nel gruppo catastale "E", cui è ricollegato dall'ordinamento un regime agevolato di esenzione da IMU.

[...]" Specifica ulteriormente l'Agenzia che il servizio pubblico "... deve intendersi, in linea generale, un'offerta di servizi di qualità, estesa a tutti ed a prezzi accessibili a chiunque, anche con carattere di universalità, con il rispetto di criteri di sana gestione, trasparenza nelle fonti di finanziamento e nella fissazione di tariffe e con l'attribuzione di funzioni di regolamentazione e sorveglianza, ad organismi indipendenti, a prescindere dallo status di diritto pubblico o di diritto privato delle imprese e dei loro dipendenti" (così nella risposta all'interrogazione parlamentare del 20 maggio 2009).

¹⁸ Sul punto si veda anche R. PENATI, S. SCHIATTI, *L'attribuzione della categoria catastale "E" agli impianti eolici*, in *Energie alternative e rinnovabili*, a cura di G. BONARDI, C. PATRIGNANI, Milano, 2010.