

Imposta comunale sugli immobili

Ici e impianti alimentati da fonti rinnovabili

di Pasquale Mirto

Dirigente responsabile del Servizio Tributi dell'Unione Comuni Modenesi Area Nord e dell'Ufficio Associato del Contenzioso tributario della Provincia di Modena - Consulente

In materia Ici si registra un primo contrasto tra la giurisprudenza e la prassi amministrativa con riferimento agli impianti alimentati da fonti rinnovabili, per i quali si discute non solo della categoria catastale da utilizzare (D/1 o E/9) ma anche sulla sussistenza dell'obbligo di accatastamento

Impianti alimentati da fonti rinnovabili

Una particolare tipologia di fabbricati è costituita dagli impianti alimentati da fonti rinnovabili, che in quanto tali sono delle vere e proprie centrali elettriche, per i quali si evidenziano già i primi contrasti giurisprudenziali, sia con riferimento all'obbligo del loro accatastamento sia con riferimento alla categoria catastale (D/1 o E/9), e quindi conseguenzialmente alla loro assoggettabilità ad Ici.

La materia risulta essere disciplinata dal D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 (Attuazione della direttiva 2001/77/CE relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità) che all'art. 2 definisce fonti energetiche rinnovabili o fonti rinnovabili: «le fonti energetiche rinnovabili non fossili (eolica, solare, geotermica, del moto ondoso, maremotrice, idraulica, biomasse, gas di discarica, gas residuati dai processi di depurazione e biogas); in particolare, per biomasse si intende: la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (comprendente sostanze vegetali e animali) e dalla silvicoltura e dalle industrie connesse, nonché la parte biodegradabile dei rifiuti industriali e urbani».

Le fonti rinnovabili si differenziano dalle fonti energetiche fossili (carbone, petrolio, gas), perché sono sorgenti di energia non esauribili.

Il successivo art. 12 dispone 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 sono di «pubblica utilità» ed indifferibili e urgenti.

La costruzione e l'esercizio degli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili, gli interventi di modifica, potenziamento, rifacimento totale o parziale, nonché le opere connesse e le infrastrutture indispensabili alla costruzione e all'esercizio degli impianti stessi, sono soggetti ad una autorizzazione unica, rilasciata dalla regione o dalle province delegate dalla regione, nel rispetto delle normative vigenti in materia di tutela dell'ambiente, di tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico, che costituisce, ove occorra, variante allo strumento urbanistico (art. 12, c. 3).

Gli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili possono essere ubicati anche in zone classificate agricole dai vigenti piani urbanistici (art. 12, c. 7).

Si vedrà, che da questo quadro normativo, parte della giurisprudenza di merito ne ha ricavato, soprattutto in funzione della loro «pubblica utilità» e della difficoltà di considerare come fabbricato un impianto eolico o un campo di pannelli fotovoltaici, la necessità di accatastare tali impianti nella categoria E/9.

Probabilmente i primi contrasti derivano da una mancata lettura sistematica della normativa urbanistica, catastale e fiscale. Comunque, la soluzione del problema non potrà prescindere dall'art. 2, c. 40 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, a mente del quale «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 o reddituale». E non pare che vi possa essere alcun dubbio che la produzione di energia elettrica, con fonte rinnovabile o non rinnovabile, sia attività industriale. Peraltro, il quadro potrebbe essere complicato dal fatto che la costruzione di tali «fabbricati» è prevista anche in zona agricola, e quindi in zona non edificabile, anche se a ben vedere, tale circostanza non è determinante ai fini Ici, in quanto è già normativamente prevista l'utilizzazione edificatoria di aree che non sono qualificabili come edificabili dagli strumenti urbanistici generali. Si pensi ad esempio, alla ristrutturazione di un fabbricato ex rurale, che in quanto tale si trova in zona agricola, e per il quale, tuttavia, durante i lavori di ristrutturazione occorrerà considerare il valore dell'area fabbricabile (art. 5, c. 6 del D.Lgs. n. 504/1992).

Va peraltro rilevato, che con risoluzione 28 aprile 2009, n. 112/E, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che le aree destinate ad occupare questa particolare tipologia di fabbricati, non sono da considerarsi ai fini dell'imposta di registro (e quindi, anche ai fini Ici, in base all'art. 36, c. 2 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223) come area fabbricabile, trattandosi di terreni caratterizzati dalla possibilità di essere utilizzati sia per scopi agricoli sia per la costruzione di un impianto fotovoltaico, come previsto appunto dall'art. 12, c. 7 del D.Lgs. n. 387/2003. Come già evidenziato, andrà comunque verificata la possibilità di considerare l'area come fabbricabile per il periodo di durata dei lavori di costruzione, ai sensi dell'art. 5, c. 6 della normativa Ici.

Per ultimo si evidenzia che l'attività di produzione di energia se svolta da imprenditore agricolo è attività agricola. L'art. 1, c. 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come riscritto dall'art. 1, c. 369 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, prevede che la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, c. 3, del Cod. civ. e si considerano produttive di reddito agrario; pertanto anche tali fabbricati devono considerarsi fabbricati rurali ai sensi dell'art. 9, c. 3 bis del D.L. n. 557/1993.

Impianti eolici

Gli impianti eolici sono stati considerati, dalla circolare dell'Agenzia del territorio del 22 novembre

2007, n. 14/T, come fabbricati di categoria D/1, e, conseguentemente, sono da ritenersi soggetti ad Ici.

L'Agenzia del territorio effettua dapprima una disamina degli elementi che caratterizzano i generatori eolici o aerogeneratori, al fine di verificare la sussistenza degli elementi che caratterizzano le unità immobiliari che devono essere iscritte nel catasto fabbricati, ed in particolare avendo riguardo alla definizione recata dall'art. 2 del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, che considera tali «... anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo» purché siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale.

I generatori eolici o aerogeneratori ad asse orizzontale risultano essere di norma composti 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. A completamento dell'impianto eolico nel suo complesso, oltre ai generatori descritti sopra, si devono considerare, ad avviso dell'Agenzia del territorio, anche 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.

Tutti questi elementi concorrono alla determinazione della rendita catastale. Infatti, secondo la nota ministeriale, occorre far riferimento all'art. 10 della legge 11 luglio 1942, n. 843, il quale dispone testualmente che «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». Tale norma deve poi essere integrata con i chiarimenti di prassi amministrativa, ed in particolare con quanto chiarito nella circolare n. 123 del 14 novembre 1944 della Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, nella quale è espressamente stabilito che nella valutazione catastale deve farsi riferimento anche agli organi di trasmissione aventi carattere immobiliare per loro natura, ossia ai «... meccanismi ed apparecchi che servono a trasmettere la forza motrice quando connessi ed incorporati al fabbricato».

Sulla base delle indicazioni normative e di prassi sopra richiamate nella stima dell'impianto devono essere valorizzati tutti gli elementi che concorrono a qualificare la centrale eolica, ivi comprese le parti amovibili.

AREA

EDIFICABILE

ATTIVITÀ
AGRICOLA

Viene confermato, come già era accaduto per le centrali elettriche, che alla determinazione della rendita concorrono anche quelle parti amovibili se costituiscono (come le turbine elettriche) una componente strutturale ed essenziale legate da un vincolo di complementarietà e funzionalità (Cassazione, sentenza 7 giugno 2006, n. 13319 e Corte costituzionale sentenza 7 maggio 2008, n. 162).

Sul punto si registrano i primi contrasti, almeno nella giurisprudenza di merito, essendoci commissioni tributarie che considerano, condivisibilmente, gli impianti eolici come fabbricati da accatastare in categoria D/1 e commissioni che, al contrario, considerano tali fabbricati censibili in categoria E/9.

Il punto comune di tutte le cause discusse, da quale che consta, è che gli impianti eolici tendono a non essere accatastati dai soggetti possessori, e le controversie sono sorte perché i comuni hanno emesso atti di accertamento valorizzando i fabbricati sulla scorta delle scritture contabili e inserendoli presuntivamente nella categoria D/1.

Tra la giurisprudenza che considera gli impianti eolici accatastabili in categoria soggetta ad Ici si segnala la Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. XXVII, sentenza 23 settembre 2008, n. 214, che ha ritenuto prima di tutto accatastabili detti impianti in quanto l'art. 4 del R.D.L. n. 652/1939, così come interpretato dall'art. 1 quinquies del D.L. n. 44/2005, non lascia alcun dubbio circa l'obbligo delle centrali eoliche di essere accatastate, «né può affermarsi che una molteplicità di pale eoliche, alte sino a 60 metri, non siano un complesso di produzione elettrica da essere classificata come centrale». L'accatastamento in categoria D, anziché in categoria E «afferzata dalla Corte di cassazione per le centrali elettriche, fa sì che anche i parchi eolici, per analogia alle centrali elettriche, debbono essere classificati nella categoria D».

La Commissione tributaria provinciale di Bologna, sentenza 12 gennaio 2009, n. 11 ha ritenuto, al contrario, che un parco eolico fosse da accatastare in categoria E.

Nei fatti è accaduto che un parco eolico composto da 10 aereogeneratori non fosse stato accatastato, sicché il comune ha notificato un atto di accertamento Ici contestando l'omessa dichiarazione del fabbricato, valorizzato sulla scorta delle scritture contabili della società e presuntivamente classato dal comune stesso in categoria D/1.

Ad avviso della Commissione provinciale gli impianti eolici, pur produttivi di reddito d'impresa, svolgono una notevole funzione di utilità sociale, concorrendo alla creazione di energia pulita e rinnovabile, tant'è che essi sono dalla legge dichiarati di pubblica utilità. D'altro canto, sempre secondo la commissione bolognese, l'elemento caratterizzante

degli immobili destinati alla categoria E non è la non strumentalità ad attività di imprese ma è la specifica destinazione; il discrimine tra la categoria E e la categoria D non è la redditività, bensì la destinazione specifica. In definitiva, la circostanza che gli impianti eolici abbiano carattere di pubblico interesse e di pubblica utilità permette di inquadrare il parco eolico nella categoria E e quindi di escludere che gli stessi siano obbligati a pagare l'Ici. Come già detto si ritiene che la soluzione condivisibile sia quella che richiede l'accatastamento in categoria D e ciò perché è indubbio che gli impianti eolici servano a produrre energia mediante l'utilizzo di una fonte rinnovabile, produzione di energia che essendo attività industriale, preclude, anche ai sensi dell'art. 2, c. 40 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, l'accatastamento in categoria E.

Impianti fotovoltaici

Con risoluzione 6 novembre 2008, n. 3, l'Agenzia del territorio ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di accatastamento degli impianti fotovoltaici.

Un impianto fotovoltaico è un impianto destinato alla produzione di energia elettrica che sfrutta l'energia della radiazione solare mediante l'effetto fotovoltaico, e ciò mediante i moduli fotovoltaici (dispositivi in grado di convertire l'energia solare in energia elettrica) che possono essere meccanicamente pre-assemblati a formare pannello fotovoltaico.

L'Agenzia effettua un netto distinguo tra quelle che sono vere e proprie «centrali elettriche a pannelli fotovoltaici» ed i pannelli collocati su porzioni di fabbricato (normalmente sui tetti).

Nel primo caso i pannelli vengono collocati normalmente in zone agricole, dando luogo ai cosiddetti parchi fotovoltaici la cui produzione di energia è immessa nel mercato tramite la rete elettrica nazionale. In questo caso, i pannelli fotovoltaici posizionati permanentemente al suolo possono essere assimilati alle turbine delle centrali elettriche; si rendono quindi applicabili tutte le considerazioni svolte dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale in tema di centrali elettriche, e come queste, le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici vanno accatastate in categoria D/01 - Opifici.

Per quanto riguarda, invece, i pannelli fotovoltaici posizionati su porzioni di fabbricati, aventi una modesta potenza e destinati prevalentemente ai consumi domestici, questi non hanno una autonoma rilevanza catastale e vanno considerati come semplici pertinenze del fabbricato su cui sono collocate.