



geom Cosimo DE TROIA
n. 842 albo Collegio Circondariale
Geom. e Geom. Laureati di Lucera

Perito Demaniale

Iscritto all'Albo dei

Periti Delegati Tecnici ed Istruttori

Reg. Puglia - Det. Dir. 02/2016

Un contenzioso diffuso

Controversie relative a parchi eolici e fotovoltaici

Porgo i miei personali saluti e quelli del Collegio dei Geometri e G.L. di Lucera e Foggia, a cui si uniscono i saluti del nostro Consigliere Nazionale Antonio Acquaviva, che unitamente a tutti i partecipanti ci onorate della vostra presenza.

Sono il geom. Cosimo De Troia, presidente del Collegio Circondariale dei Geometri e G.L. di LUCERA,

il tema che tratterò in questo seminario interessa

le controversie tra i comuni e le Agenzie del Territorio con i proprietari di impianti eolici e fotovoltaici, in merito alla determinazione della rendita catastale, elemento essenziale per l'imposizione fiscale sia ai fini dei trasferimenti di proprietà ma soprattutto ai fini della determinazione della base imponibile per le imposte comunali.

La mia illustrazione non vuole essere una discriminazione da una parte o dall'altra, ma semplicemente illustrare le contraddizioni che sono sorte in merito a questo argomento, lasciando a chi di competenza la determinazione delle ragioni.

Gli impianti eolici, nascono con la iniziativa della Riva Calzoni di Bologna, che negli anni 1989/90, iniziò una campagna di insediamento nel nostro territorio con delle monopale e bilanciere a martello della potenza di 250 Kw.

Per tutto il periodo che va dal 1990 al 2002 circa, questi impianti si sono evoluti con potenze che avevano raggiunto gli 850 Kw.

Fino a quel momento, la questione accatastamento degli impianti eolici, passò in sordina, infatti il vero problema venne posto agli inizi del 2003 con i nuovi impianti che avevano raggiunto la soglia dei 1500 Kw e 2000 Kw, impianti che non potevano passare inosservati sia per gli ingenti costi di costruzione che per le loro dimensioni, con torri cilindriche che svettavano fino a 80 mt e pale da 35 e 40 mt di raggio.

Era evidente che la questione interessasse in modo molto evidente sia L'Agencia del Territorio che i Comuni, i quali avevano immediatamente intravisto in questi impianti la riscossione di un cospicuo tributo sotto i vari aspetti contributivi, con particolare riferimento all'ICI.

Trattandosi di impianti non iscrivibili nelle categorie ordinarie, il dubbio interpretativo per gli operatori economici era se iscrivere a categoria D1 Opifici o Categoria E3, Costruzione di fabbricati per speciali esigenze pubbliche.

Certamente la scelta di procedere comunque ad un accatastamento, è stata per la maggior parte degli operatori effettuata, la gran parte iscrivendo gli impianti in categoria D ed altri a categorie E, questi ultimi gli accatastamenti li fecero al solo fine di sottrarsi, in caso d'accertamento ICI, alla determinazione

della base imponibile sulla scorta del valore contabile iscritto a bilancio, ai sensi dell'art 5 del Dlgs n. 504/92.

E' evidente che tale situazione aveva creato un notevole sconvolgimento nel mercato in quanto ci si è trovati di fronte a degli investimenti che nel giro di pochissimi anni hanno stravolto l'intero sistema economico delle energie rinnovabili.

Si è passati dalle installazioni di impianti da 2 Mw anno 2004, impianti da 2,3 2,5 Mw anno 2006 ed infine già dal 2010 con impianti da 3 Mw;

oggi si stanno progettando ed installando impianti da 4.5 – 5 Mw.

La teoria dell'impianto finalizzato alla pubblica utilità, non ha trovato alcun riscontro, in tutte le sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, l'intervento della Corte di Cassazione con sentenza n.21730 del 2004, che si pronunciò positivamente in merito all'inclusione di una turbina elettrica nel computo della rendita catastale, da iscriversi a categoria D1, pure se amovibile senza danno, ha costituito la strada maestra per dirimere le alterne ipotesi di attribuzione di categoria catastale tra la E e la D, ovvero se le torri eoliche fossero o meno da assoggettare ad accatastamento.

“In tema di attribuzione della rendita catastale ad un opificio industriale classificabile come centrale elettrica, 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, poiche' costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa - sicche' questa senza quelle non potrebbe piu' 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.”

Massima tratta dal CED della cassazione.

Si accertava quindi la corrispondenza degli impianti eolici a quella delle turbine annesse alle centrali elettriche.

Principio questo che è stato confermato dal legislatore, con norma di interpretazione autentica dettata con l'art. 1-quinquies del d.l. 31 marzo 2005, n. 44, convertito in legge 31 maggio 2005, n. 88.

Lo stesso principio venne stabilito anche da successive Sentenze della Corte di Cassazione.

Con ulteriore sentenza del 14 marzo 2012, n. 4030 la Corte di Cassazione ha sancito la “**soggezione all'IMU dei parchi eolici**” enunciando

«I parchi eolici in quanto costituiscono una centrale elettrica sono accatastabili nella categoria D/1-Opificio e le pale eoliche debbono essere computate ai fini di determinazione della rendita come lo sono le turbine di una centrale idroelettrica, poiché le prime, come le seconde, 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».

Risolto questo problema, la questione nasce dalla tipologia degli accatastamenti prodotti dalle parti e presentati all’Agenzia del Territorio, e nei successivi atti di accertamento emanati dall’Agenzia a rettifica delle rendite determinate nei procedimenti docfa di presentazione.

La mia esperienza personale inizia nell'anno 2004, con la presentazione di accatastamenti con documenti docfa con cui si dichiaravano in catasto torri eoliche della potenza di 2 Mw.

Nella determinazione del valore, lo scrivente optò per la determinazione della rendita dell'impianto attraverso l'analisi del costo di costruzione (torre, fondazioni e piazzola), escludendo le viabilità d'accesso, che nella quasi totalità erano utilizzate anche dagli agricoltori e dal servizio pubblico, al costo di costruzione applicai dei coefficienti riduttivi dovuti a:

- 1) eccessivo costo degli elettrodotti, dalle difficoltà di realizzazione dell'opera e dalla perdita di potenza (nel caso in esame si avevano elettrodotti lunghi anche 15 Km)
- 2) Cessazione degli incentivi dopo i primi 15 anni, elemento questo che avrebbe inciso drasticamente sul reddito ritraibile dell'impianto (circa la metà);
- 3) Obsolescenza degli impianti, la cui vita era prevista in 30 anni ed a tal proposito indicai come alla stregua delle pale degli elicotteri, sia le pale che le torri necessariamente andavano sostituite e conseguentemente rimuovere gli impianti per fine vita (una torre eolica può essere rappresentata da un fabbricato che è in continuo movimento tellurico, quindi anche se non in evidenza, si formano cricche (microlesioni) sia nell'acciaio di sostegno che nel calcestruzzo di fondazione).
- 4) notevole diversità di valutazione economica tra siti differenti anche in presenza della stessa tipologia di macchina;
- 5) Svalutazione dell'impianto con il progressivo passare degli anni.

Con questi principi vennero calcolate le rendite di detti impianti, ovviamente l'Agenzia non sposò queste valutazioni, soprattutto con riferimento all'applicazione dei coefficienti riduttivi.

Sulla scorta di queste situazioni si intrapresero nutriti contenziosi tra l'Agenzia ed i proprietari dei parchi, che si vedevano elevare le rendite catastali proposte del 100%, in definitiva per la gran parte degli impianti veniva presentata una rendita proposta di circa 6.000 euro a Mw e l'Agenzia ne accertava mediamente una rendita di 12.000 euro a Mw.

La variazione delle rendite avrebbe comportato un ingente esborso per le società in tema di applicazione dell'imposta ICI, che sarebbe stata pari ad euro 3150 annue a Mw per rendite pari a 6.000/Mw, ovvero euro 6300 annue a MW, per rendite classate dall'Agenzia pari ad euro 12.000 per Mw.

Quindi per un aerogeneratore di 2 Mw, le società avrebbero dovuto pagare annualmente euro 6300 a torre nel caso fosse stata accettata la rendita proposta, ovvero euro 12.600 nel caso fosse stata definita la rendita proposta dall'Agenzia.

Per questo motivo, la gran parte delle società hanno ritenuto di ricorrere alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali per vedersi riconoscere una rendita equa, e che portasse ad una tassazione ai fini dell'ICI/IMU non superiore alle rendite che pagavano ai proprietari dei terreni per aver concesso l'installazione degli impianti.

Con Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate la n. 6 del 2012, a livello centrale, l'Agenzia riconosce la breve vita degli impianti eolici e fotovoltaici e la non corrispondenza ad altri impianti industriali, costituiti da fabbricati, la cui vita utile è stata sempre considerata superiore ai 50 anni a fronte dei 20/30 anni

per gli impianti fotovoltaici ed eolici, per cui nella determinazione della rendita, riconosceva una detrazione del 20% sulla stima del valore dell'immobile, tale necessità veniva dettata anche dalle numerosissime sentenze delle CTP e CTR, a favore delle società, a conferma delle rendite proposte.

La stessa vicissitudine si è vista evolvere per gli impianti fotovoltaici, il cui avvento è iniziato nell'anno 2008, anno in cui per la realizzazione di un Mega d'impianto fotovoltaico necessitavano circa 4-5 milioni di euro, causa l'eccessivo costo dei pannelli che in tale periodo costavano non meno di 3,00/3.50 euro per watt.

Anche in questo caso vi è stata la tendenza a non accatastare gli impianti, ovvero di censirli in categoria E, come beni di pubblica utilità, tra l'altro a favorire tale equivoco, essendo i pannelli perfettamente smontabili ed utilizzabili altrove, si era venuto a formare il teorema che i pannelli essendo considerati ai fini fiscali delle attrezzature, non erano da sottoporre ad accatastamento nei beni del patrimonio immobiliare.

Impianto fotovoltaico: bene mobile o bene immobile e obbligo di accatastamento

Ai sensi dell'art. 812 cod. civ., costituiscono beni immobili quei beni che siano naturalmente o artificialmente incorporati al suolo, anche solo transitoriamente, e, costituiscono beni mobili tutti quei beni che non rientrano in tale categoria.

Il Regolamento Catastale (Art. 40 D.P.R. 1/12/1949 n. 1142) aveva individuato quale autonomo cespite costituente "unità immobiliare" il singolo fabbricato produttivo di reddito proprio.

Tale definizione veniva successivamente ripresa dal Decreto del Ministro delle Finanze 2/1/1998 n. 28 che sottolineava l'“autonoma funzionalità” quale caratteristica qualificante l'unità immobiliare, rispetto alla considerazione che l'unità considerata potesse costituire un bene mobile o immobile, risultando sufficiente, per qualificare il cespite ai fini del suo accatastamento, che lo stesso fosse anche semplicemente poggiato al suolo.

In base a tali disposizioni, da un punto di vista catastale, si è ritenuto, che anche le “centrali elettriche” potessero essere ritenute dotate di propria autonomia funzionale, a prescindere dal fatto che le stesse costituissero beni mobile o immobili o dal modo in cui i diversi elementi che le componevano fossero uniti (cfr. Corte di Cassazione, Sentenza n. 16824 del 21/7/2006, che nella fattispecie dispose la inclusione delle turbine nel valore di stima delle centrali idroelettriche).

Successivamente, la Corte Costituzionale confermò (Sentenza n. 162 del 20/5/2008), che elemento qualificante il cespite ai fini catastali era la descritta “autonomia funzionale” e stabilì che, nella determinazione della rendita catastale, si dovesse tener conto di tutti gli impianti che caratterizzano la destinazione dell'unità immobiliare, senza dei quali la struttura perderebbe le caratteristiche che contribuiscono a definirne la specifica “destinazione d'uso”, sempre che, al contempo, tali elementi siano caratterizzati da specifici requisiti di “immobiliarità”, a prescindere dal sistema di connessione utilizzato per il collegamento alla struttura.

Quanto sopra portò a concludere che a prescindere dalla dibattuta qualificazione di bene mobile o immobile degli impianti fotovoltaici, prevalse,

da un punto di vista catastale, l'obbligo di accatastamento degli stessi quali "centrali elettriche" nella categoria speciale "D1/opifici" considerando nella relativa "stima diretta" tutti gli elementi costituenti l'impianto, ivi compreso i pannelli e le relative strutture di sostegno infissi al suolo secondo la pronuncia della Corte di Cassazione del 2008 e la precedente Risoluzione dell'Agenzia del Territorio, Circolare n. 6 del 2012, che indicava tutti gli elementi complementari meramente "funzionali" al processo produttivo.

Ne conseguì che la quasi totalità degli operatori che avevano già intrapreso un contenzioso tributario asserendo la qualifica di categoria E all'impianto, rinunciavano al reclamo della categoria, ma continuavano a sostenere la tesi della eccessiva onerosità della rendita accertata, di conseguenza le liti assunsero gli stessi numeri e le stesse motivazioni in essere per gli impianti eolici.

Ciò perché nel settore del Fotovoltaico, così come nell'eolico, ogni Agenzia aveva analizzato una sua teoria di valutazione, con accertamenti di rendite addirittura superiori alle 3.600 euro per MW, contro le 650/900 proposte dalla maggior parte degli operatori.

Dopo moltissimi contenziosi e sentenze delle CTP e CTR, che consolidavano le rendite degli impianti fotovoltaici tra le 1200 e le 1500 euro per Mw, tra il periodo 2014 e 2016, furono chiusi quasi tutti i contenziosi con rendite che si sono attestate per l'appunto tra le 1200 e le 1400 euro a Mw.

La rivoluzione nella determinazione degli impianti industriali, tra cui quelli fotovoltaici e quelli eolici, è avvenuta con la finanziaria del 2015, legge n. 208 del 28.12.2015 art. 1 co 21, 22 e 23.

Che recitano

21. 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. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

22. 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.

23. Limitatamente all'anno di imposizione 2016, in deroga all'articolo 13, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, per gli atti di aggiornamento di cui al comma 22 presentati entro il 15 giugno 2016 le rendite catastali rideterminate hanno effetto dal 1° gennaio 2016.

In definitiva, ancora non si spegneva il fuoco sulla diatriba delle rendite catastali inizialmente proposte ed accertate, che subito si riaccese la miccia, sulla diversa interpretazione dell'art. 21 della legge 208/2015, in riferimento all'inserimento delle torri e dei pannelli nel computo della valutazione per la determinazione della rendita catastale.

Nell'arco temporale dal 01.01.2016 al 31.06.2016, la quasi totalità delle aziende titolari di impianti di produzione di energia elettrica procedettero alla rideterminazione della rendita presentando la procedura docfa ai sensi dell'art. 21 della legge 208/2015, escludendo per gli impianti fotovoltaici i pannelli e le relative strutture di sostegno, nonché quadri elettrici ed inverter, così da risolvere definitivamente la questione.

Con nota del 27 Aprile 2016 prot n. 60244, avente ad oggetto: Chiarimenti operativi in merito alle attività connesse alle disposizioni di cui all'art. 1, Commi 21 e seguenti, della legge n. 208 del 2015, nonché alla redazione degli atti d'aggiornamento della procedura docfa 4.00.03.

Al punto 1.2, chiarisce che le strutture portanti dei pannelli fotovoltaici ancorati a terra debbano considerarsi escluse dalla stima, perché non sono da annoverare tra le costruzioni e non costituiscono volume, a differenza delle torri a sostegno degli aerogeneratori - punto 1.3 - che sono da annoverare tra le costruzioni, perché costituenti un volume, e quindi da includere nella stima.

Sulle nuove documentazioni docfa presentate per gli impianti fotovoltaici, entro il giugno 2016, l'Agenzia ha comunque ritenuto di elevare anche i valori del terreno inizialmente accertati nella fase del primo accatastamento e conseguente accertamento, le variazioni d'ufficio di dette rendite, dovute soprattutto alla variazione del valore del suolo, non ha sortito un nutrito contenzioso, in quanto i valori adottati erano giustificabili dal prezzo delle cessioni indicati negli atti di trasferimento del diritto di superficie.

Diversa è stata la posizione per gli impianti eolici, che ha visto subito contrapporsi due tesi:

quella dell'Agenzia, che ha ritenuto e ritiene la struttura tubolare della torre elemento costruttivo di fabbrica individuabile in un volume urbanistico e quindi da includere nella stima;

quella delle società, che sostenevano e sostengono la tesi dell'unicum tra torre, navicella e rotore. Su, questa tesi le società espongono che la torre di sostegno, è calcolata solo ed esclusivamente per sopportare i carichi e le sollecitazioni di quel determinato aerogeneratore, posto in quella specifica zona ed a quella indicata quota e non altra.

Per la sua realizzazione, si effettua la calcolazione statica e dinamica e nell'analisi dei carichi, necessita considerare:

Specifiche tecniche dell'aerogeneratore, che produce vibrazioni e risonanze che si diversificano non solo tra le diverse tipologie di macchine ma anche per la stessa macchina;

dipendenza della tipologia del terreno di fondazione e della quota a cui viene installato il rotore;

la specificità del luogo in dipendenza delle azioni sismiche cui è classato;

della velocità massima del vento a quella determinata quota;

dal numero di raffiche e loro tipologia, per calcolare e verificare il blocco macchina ed accertarsi che la forza delle raffiche non spingano le pale contro la torre che ne provocherebbe la rottura.

In definitiva, affermano le società che la torre sia un UNICUM con l'aerogeneratore, pur se ancorata a terra, e ne danno conferma le certificazioni rilasciate dalle ditte fornitrici, che debbono garantire l'intero sistema di realizzazione, con il monitorano in tutta la fase d'installazione

dell'impianto, data dalla presenza costante in cantiere, anche nel corso della costruzione del plinto che alloggerà la dima di ancoraggio.

A partire dalla dima di ancoraggio (che fornisce sempre la società dell'impianto), dopo aver verificata la sua planarità, le imprese di costruzione edili, non accedono più in cantiere lasciando il posto alla ditta produttrice dell'aerogeneratore, che sin dal montaggio dei conci d'acciaio seguirà autonomamente tutta la restante costruzione, fino al rilascio della certificazione del buon funzionamento della macchina, si perché l'intero complesso è da definirsi una macchina industriale a tutti gli effetti munita di regolare e complesso libretto di uso e manutenzione.

L'Agenzia, invece, nell'emissione degli atti d'accertamento, dovendo tener presente le disposizioni dettate dalla nota circolare del 27.04.2016 n. 60244, per poter individuare l'incidenza della torre nel computo della rendita catastale rispetto all'intero impianto, ha fatto riferimento allo studio effettuato dal Politecnico di Milano per impianti realizzati in Europa, in cui vengono discriminati gli elementi del costo, vengono attribuite le seguenti percentuali sul costo complessivo:

- torre e navicella 72%;
- terreno e sistemazioni esterne 5%;
- fondazioni 6%;
- infrastrutture di collegamento alla rete elettrica 9%;
- consulenza sviluppo e progetto 8%.

Ed ancora da un ulteriore studio dallo stesso Istituto, la pubblicazione della stima dei costi per un impianto eolico in Italia nell'anno 2012, vengono discriminati gli elementi del costo, vengono attribuite le seguenti percentuali sul costo complessivo:

- torre e navicella 66%;
- terreno e sistemazioni esterne 7%;
- fondazioni 6%;
- infrastrutture di collegamento alla rete elettrica 11%;
- consulenza sviluppo e progetto 10%.

Per poter valutare la percentuale d'incidenza della sola torre, escludendo navicella e rotore ai sensi dell'art. 1 co 21 L. 208/2015, l'Agenzia si è affidata allo studio ed alle analisi di ricerca pubblicate su riviste specializzate del settore tra cui la European Wind Energy Association (EWEA 2007), ripresa dal Economics of Wind Report (EWEA,2009) evidenziando che il prezzo della turbina eolica risulta proporzionale alla superficie dell'area spazzata del rotore e alla radice quadrata dell'altezza del mozzo.

Nello specifico i costi di produzione di un generatore eolico di potenza pari a 5 Mw con altezza della torre pari a 100m, la torre incide per circa il 26,3%.

Da questa analisi l'Agenzia ha splittato le seguenti voci:

- terreno e sistemazioni esterne 1%, inclusa nella stima;
- fondazioni 8,8%, inclusa nella stima;
- torre 25,2%, inclusa nella stima;
- navicella e rotore 53,8%, esclusa dalla stima;
- infrastrutture di collegamento alla rete elettrica 1,2%, esclusa dalla stima;
- consulenza sviluppo e progetto 10%, di cui 3,9% inclusa nella stima.

Totale incidenza da considerare nella **stima 38,9%**, tale percentuale è stata applicata ai sensi dell'art. 21 della L. 208/2015 sul valore in atti dell'impianto.

Senza dover oggi indagare se la posizione assunta dall'Agenzia rispettasse o meno i dettami dell'art. 1 comma 21 della Legge 208/2015, il risultato è che ci si è ritrovati nuovamente in una marea d'accertamenti che vede contrapposte le posizioni dell'Agenzia e delle Società.

Allo stato anche le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali emettono sentenze abbastanza contrapposte, chi ha condiviso la tesi delle Società accogliendo i ricorsi e chi invece ha ritenuto di accogliere la tesi dell'Agenzia.

Non è certamente questa la sede in cui possiamo individuare il giusto comportamento tra le parti, atteso che la questione riveste l'interpretazione di una norma giuridica, già posta al vaglio della Corte Costituzionale.

Infatti per alcuni giudizi in cui i giudici hanno deliberato sulla inammissibilità della tesi dell'Agenzia, accogliendo quella delle società, l'Agenzia delle Entrate per tramite l'Avvocatura Generale dello Stato ha ricorso in Cassazione per l'annullamento di una recente sentenza del giugno 2008, della **CTR Campania**, che aveva accolto il ricorso della società **riconoscendo all'intero impianto un UNICUM inscindibile che viene concepito e realizzato come tale, in reciproca funzione.**

Sulla stessa linea la CTP di Campobasso ___ sez. con sentenza del dicembre 2017, così come la CTP di Foggia sez n. ___ con sentenza del febbraio 2018.

Di parere contrario e quindi con rigetto dei ricorsi da parte delle società, i giudici della CTP di Matera con sentenze emesse nel dicembre 2017, ed anche la CTP di Foggia sez. n. ___ con sentenza emessa nel settembre 2018.

E' evidente come la questione certamente non potrà dirimersi se non con la pronuncia della Corte Costituzionale, che come spesso succede dovrà

sopperire a delle interpretazioni legislative che lasciano troppo spazio alle tesi individuali.

Certo sarebbe auspicabile una interpretazione autentica della norma che solo il Legislatore può enunciare con un apposito dispositivo normativo, che potrebbe drasticamente ridurre il contenzioso in atto e lasciare spazio solo alla quantificazione della stima degli impianti, che resta comunque solo ed appannaggio delle CTP e CTR.

Grazie per l'ascolto.