

# Assoggettabilità ad ICI degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica

✓ Dario Soria

## Introduzione

Lo sviluppo dell'industria del fotovoltaico in Italia ha reso ormai d'attualità la discussione circa il trattamento fiscale cui assoggettare i produttori ed i beneficiari dell'energia così prodotta, specie dopo l'entrata in vigore della tariffa incentivante di cui al nuovo (1) conto energia (2).

Sul tema della fiscalità per il fotovoltaico, su cui lo scrivente ha avuto modo di cimentarsi all'epoca in cui era direttore generale di una delle due associazioni di categoria nazionali di fotovoltaico, all'atto dell'emanazione della prima circolare in materia (3), sarà utile tornare, cercando di fornire un quadro sintetico alla luce delle ultime precisazioni fornite dalle Agenzie fiscali in materia, puntualizzando i principali orientamenti consolidati ed i dubbi che ancora affiorano sulla complessa materia.

La struttura del contributo si concentrerà, in particolare, sulla tematica relativa agli aspetti catastali ed alla conseguente problematica relativa all'ICI, di più stringente attualità, della quale andranno valutati gli effetti sullo sviluppo di un settore che è indubbiamente tra quelli il cui tasso di crescita a tre cifre (4) non sembra risentire, se non in minima parte, della crisi in atto nel nostro Paese. Al fine di valutare il meccanismo di funzionamento della fiscalità di un impianto fotovoltaico sarà utile descriverne in maniera sintetica le caratteristiche, per aver presente nel seguito il funzionamento di un **impianto tipo**.

## La struttura dell'impianto fotovoltaico

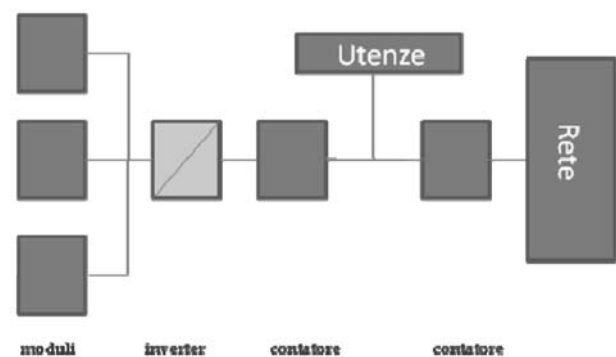
Un impianto fotovoltaico è un impianto destinato alla produzione di energia elettrica, che sfrutta, a tal fine, l'energia della radiazione solare mediante l'effetto fotovoltaico.

«I dispositivi in grado di convertire l'energia solare in elettrica sono i moduli fotovoltaici che possono essere meccanicamente preassemblati a formare un pannello fotovoltaico» (5).

Sulla base della definizione in precedenza riportata fornita dall'Agenzia del Territorio lo schema di funzionamento di

un impianto fotovoltaico può essere rappresentato come in figura 1.

**Figura 1 - Schema di funzionamento di un impianto fotovoltaico (definizione dell'Agenzia del Territorio)**



### Note:

✓ Professore a contratto di Diritto dell'Ambiente - Università di Roma Tre, Facoltà di economia, A.D. Assocostieri Servizi.

(1) Il «vecchio Conto Energia» è stato avviato con Decreto del 28 luglio 2005 e ha avuto il merito di sancire il passaggio dai contributi a fondo perduto versati in un'unica soluzione (Programma nazionale 10.000 Tetti Fotovoltaici), ad un contributo graduale nel tempo a seconda della produzione di energia elettrica fotovoltaica da parte dell'impianto solare. Il meccanismo introdotto ha mostrato tuttavia da subito alcuni limiti: difficoltà nell'accesso alle tariffe tramite domande e graduatorie, tetti di incentivazione insufficienti, procedure burocratiche complesse. Pur registrando dei primi risultati, questi fattori hanno rappresentato un forte ostacolo allo sviluppo del fotovoltaico nella prima fase (2005 - 2006).

(2) Il «nuovo Conto Energia» è il meccanismo introdotto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 387 del 2003 e dal D.M. 19 febbraio 2007 che ha introdotto semplificazioni e migliorie ai criteri in essere che hanno consentito l'attuale vertiginosa crescita del settore nel nostro Paese.

(3) Ci si riferisce alla Circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 dell'Agenzia delle Entrate sulla disciplina fiscale degli incentivi per il fotovoltaico e dalla successiva precisazione da parte della medesima Agenzia con Circolare n. 66/E del 6 dicembre 2007.

(4) Il tasso di crescita medio annuo stimato per il nostro Paese fino al 2010 è del 119% contro il 26% del resto d'Europa e con una previsione di 355 MW di potenza installata a fine dell'anno prossimo (fonte EuPD).

(5) Così in Agenzia del Territorio, Risoluzione 6 novembre 2008, n. 3.

Un impianto fotovoltaico *standard* connesso alla rete è costituito solitamente dai componenti evidenziati nello schema precedente, cui sinteticamente possiamo attribuire le seguenti funzioni:

- moduli fotovoltaici: elemento essenziale dell'impianto, captano la radiazione solare durante il giorno e la trasformano in corrente continua;
- inverter: trasforma l'energia elettrica da corrente continua a corrente alternata rendendola idonea alle esigenze delle comuni apparecchiature elettriche;
- contatori: sono dispositivi che servono a controllare e contabilizzare la quantità di energia elettrica prodotta e scambiata con la rete.

Un impianto fotovoltaico deve essere preferibilmente installato con le superfici dei pannelli esposte a sud (6) con un'inclinazione ottimale che per l'Italia è di 30 gradi rispetto al piano.

### La rendita catastale

Dalla descrizione sinteticamente fornita del funzionamento dell'impianto fotovoltaico possiamo dedurre alcuni aspetti che ci potranno essere utili per focalizzare gli elementi di rilevanza ai fini dell'assoggettabilità ad ICI dei medesimi.

Gli aspetti di rilievo sono a tal proposito quelli relativi alla determinazione dell'eventuale rendita catastale da attribuire o meno agli impianti fotovoltaici e la necessità di inserirli o meno nella valutazione dell'immobile. Su tale tematica l'Agenzia del Territorio è intervenuta a chiarimento con la risoluzione n. 3 del 2008.

Tale risoluzione chiarisce i dubbi interpretativi, assimilando la disciplina degli impianti fotovoltaici posizionati permanentemente al suolo a quella delle turbine delle centrali idroelettriche, delle quali essi condividerebbero la finalità di produzione di energia elettrica ed alle quali sarebbero riconducibili per analogia funzionale.

Nel caso, invece, degli impianti di produzione di energia fotovoltaica destinati prevalentemente al soddisfacimento dei consumi domestici, essi non sono dotati di autonomia rilevanza catastale ed appartengono come pertinenze alle unità immobiliari che li ospitano (7).

Ciò considerato, pertanto, i pannelli solari fotovoltaici e le relative centrali di produzione di energia elettrica che ne beneficiano, devono essere, per l'Agenzia, catalogati nella categoria D/1 - opifici, ai fini della determinazione della relativa rendita catastale.

### La conseguente assoggettabilità ad ICI

Partendo da quanto esposto al paragrafo precedente, esaminiamo nel dettaglio il processo logico, che ha condotto alla qualificazione degli impianti fotovoltaici non co-

me beni mobili autonomi, ma come opifici da accatastare ed alla conseguenza del loro assoggettamento al pagamento dell'imposta comunale sugli immobili.

La citata interpretazione dell'Agenzia del Territorio, infatti, prevede, che gli impianti fotovoltaici costruiti su terreni agricoli (cfr artt. 2 e 12 del D.Lgs. n. 387 del 29 dicembre 2003) (8) costituiscono, come detto, opifici da classificare nella categoria catastale D/1.

Operando l'assimilazione dei pannelli fotovoltaici alle turbine delle centrali Idro-Termoelettriche, l'Agenzia ha ritenuto che, nella determinazione della rendita catastale dell'impianto, debba tenersi conto anche del valore dei pannelli fotovoltaici.

In particolare viene affermato che:

«si deduce facilmente, quindi, che i pannelli fotovoltaici posizionati permanentemente al suolo possono essere assimilati, per evidente analogia funzionale, alle turbine delle centrali idroelettriche utilizzate per trasformare l'energia meccanica dell'acqua in energia elettrica, per il tramite dell'alternatore.»

Inoltre:

«è da rilevare, peraltro, che gli impianti in argomento sono collocati in aree sottratte alla produzione agricola, dando luogo ai cosiddetti parchi fotovoltaici».

A contestazione di tale tesi sono state opposte alcune considerazioni tra cui quella per cui la posizione dell'Agenzia sembra essere in contrasto con quanto affermato nella Circolare n. 46/2007 dall'Agenzia delle Entrate, ove si precisa:

«l'impianto fotovoltaico situato su un terreno, **non costituisce impianto infisso al suolo**, in quanto normalmente i moduli che lo compongono (i pannelli solari) possono essere agevolmente rimossi e posizio-

Note:

(6) Esposizioni verso sud-est o sud-ovest sono ammesse, dovendosi in tali casi stimare una lieve perdita di produttività rispetto alla soluzione con esposizione ottimale.

(7) Sull'inclusione dei pannelli come pertinenze degli immobili vale sottolineare il rimando a Corte di Cassazione (sentenza n. 16824 del 21 luglio 2006), per la quale:

«...*omissis*... non rileva il mezzo di «unione» tra «mobile» ed «immobile» per considerare il primo incorporato al secondo, sia perché quel che davvero conta è l'impossibilità di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso (che non sarebbe più, nel caso di specie una centrale elettrica), sia perché «mezzo di unione» idoneo a determinare l'incorporazione non può essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi al tempo dell'approvazione del codice civile, dovendosi tener conto del progresso tecnologico e dell'ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche».

(8) In particolare l'art. 12, D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 al comma 7 prevede che:

«Gli impianti di produzione di energia elettrica, di cui all'articolo 2, comma 1, lettere b) e c), possono essere ubicati anche in zone classificate agricole dai vigenti piani urbanistici».

nati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro **originaria funzionalità**.»

Tale considerazione, ribadita dall'Agenzia delle Entrate, per quanto rilevante, non pare argomentazione esaustiva per sostenere che dalla amovibilità dei pannelli discenda in via necessaria una diversa configurazione del complesso dell'impianto fotovoltaico, con conseguente non configurazione del medesimo come opificio.

Oltre a ciò, al fine dell'assimilazione dei pannelli alle turbine diviene essenziale individuare la corretta interpretazione della disposizione contenuta nell'art.1-*quinquies* D.Lgs. n. 44 del 31 marzo 2005, emanata con lo scopo

«di risolvere, per quanto concerne le centrali elettriche,... (perché è per questo tipo di immobili che si era determinato nella giurisprudenza un lungo e com plesso contrasto ermeneutico), ... il problema dell'efficacia della peculiare modalità di unione delle **turbine** al suolo, al fine di determinare l'incorporazione» (9).

«Limitatamente alle centrali elettriche [...] 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**.

**Pertanto** concorrono alla determinazione della rendita catastale [...] gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente **anche se fisicamente non incorporati al suolo**» (10).

Ai fini di una corretta interpretazione della disposizione va ribadito che l'intento del legislatore è stato quello di fornire un'indicazione decisa per dirimere il contenzioso in essere circa la rilevanza o meno delle turbine ai fini del calcolo della rendita catastale delle centrali elettriche.

La Corte di Cassazione (11), richiamata dalla stessa Agenzia nella Risoluzione n. 3/2008, fornisce un'interessante chiave interpretativa della norma ed afferma, come poc'anzi riportato, che:

«non rileva il mezzo di unione tra mobile ed immobile per considerare il primo incorporato al secondo, sia perché quel che davvero conta è **l'impossibilità di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso** (che non sarebbe più, nel caso di specie, una centrale elettrica), sia perché mezzo di unione idoneo a determinare l'incorporazione non può essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi al tempo dell'approvazione del codice civile, dovendosi tener conto del progresso tecnologico e dell'ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche».

In altre parole, i giudici della Suprema Corte tracciano con sufficiente chiarezza i confini della disposizione in commento, delimitandone gli ambiti alle sole ipotesi in cui la **connessione strutturale**, ancorché transitoria, tra parti

mobili e parti immobili dia luogo ad un **nuovo unico bene complesso**; questo, acquistando autonomia funzionale rispetto alle sue singole componenti, le rende di fatto **non più separabili**, pena la sua irrimediabile alterazione.

Nel criticare tale assunto è stato sostenuto che tale essenziale aspetto non è rinvenibile nelle centrali fotovoltaiche sia per le profonde differenze funzionali esistenti tra turbine e pannelli sia per le loro differenze strutturali (12).

A tal fine proviamo a valutare sinteticamente il **funzionamento di una centrale idroelettrica** per apprezzare le differenze tra i due tipi di impianti.

La centrale idroelettrica si fonda su di una serie di opere di ingegneria idraulica posizionate in una certa successione, accoppiate ad una serie di macchinari idonei allo scopo di ottenere la produzione di energia da masse di acqua in movimento.

L'acqua viene convogliata in una o più turbine che ruotano grazie alla spinta dell'acqua. Ogni turbina, schematizzata nella figura 2, è accoppiata a un alternatore che trasforma il movimento di rotazione in energia elettrica.

La velocità impressa dall'acqua alle turbine viene generata attraverso una differenza di quota, detta **salto**, che si traduce in pressione idrodinamica alla quota in cui sono posizionate le turbine. In genere viene creato un lago artificiale per mezzo dello sbarramento di una gola fluviale con una diga. Da questo bacino l'acqua viene convogliata in una condotta forzata fino alle turbine, alle cui pale trasferisce l'energia cinetica.

Tra il lago a monte e la turbina si inserisce un pozzo piezometrico che smorza le enormi sovrappressioni che si generano quando la turbina viene fermata. In questo modo si evitano gli effetti dirompenti del colpo d'ariete (13).

Limitandosi alla differenza tra la centrale elettrica da fonte fotovoltaica e quella idroelettrica presa ad esempio dall'Agenzia del Territorio (per ora trascurando eventuali analogie con centrali elettriche di altro tipo), è stata opposta una significativa argomentazione. I grandi parchi fotovoltaici unitariamente intesi (*rectius* centrali elettriche fotovoltaiche) sono per lo più realizzati su terreni agricoli. Essi si compongono naturalmente anche di alcu-

### Note:

(9) Si veda la sentenza della Corte di Cassazione, n. 24064/2006.

(10) L'articolo citato non a caso rubricato, *Disposizioni per la salvaguardia finanziaria dei comuni* esplicita quindi in maniera piuttosto ampia il concetto di «connessione strutturale» seppure in omaggio alla finalità dichiarata di evitare la perdita di un significativo gettito fiscale per le finanze locali.

(11) Si veda la sentenza n. 16824/2006, cit.

(12) Su tale tesi si veda l'interessante recente contributo di:  
- A. Pacieri, F. Trulli, *L'assoggettabilità ad ICI delle centrali fotovoltaiche*, in *Corriere tributario*, 2009, 22.

(13) Fonte: Wikipedia, *Centrale idroelettrica*.

ni fabbricati (cabine elettriche, sottostazione di trasformazione) la cui natura impone all'impresa di procedere comunque al loro classamento ai fini catastali. La porzione **immobiliare** della centrale deve essere, pertanto, limitata a questi posti che, anche alla luce dell'interpretazione fornita dalla Suprema Corte della disposizione contenuta nel citato art.1-*quinquies*, i pannelli non possono essere in alcun modo assimilati alle turbine in quanto si caratterizzano per due essenziali elementi distintivi, quali l'assenza di autonomia funzionale (14) e di autonomia strutturale (15).

In realtà, sostenere il completamento del processo produttivo all'interno del pannello fotovoltaico, quasi fosse un generatore portatile di energia elettrica, come giustificazione per escludere l'accatastamento di tutto l'impianto o anche solo dei moduli fotovoltaici posti sul terreno pare tesi riduttiva.

Tali argomentazioni, in effetti, ricalcano in parte quelle a suo tempo proposte all'epoca del classamento delle centrali elettriche prima e di quelle idroelettriche poi.

A nostro avviso l'assimilazione di una centrale elettrica fotovoltaica ad un opificio industriale può, per contro, correttamente porsi alla luce di alcune considerazioni.

La legge fondamentale di formazione del nuovo catasto edilizio urbano (R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito nella legge 11 agosto 1939, n. 1249 e modificata con D.Lgs. n. 514 del 1948) stabilisce che oggetto dell'indagine catastale è l'**unità immobiliare**, cioè ogni immobile o sua porzione ovvero gruppo di immobili, che nello stato in cui si trova **produce un'autonoma redditività**.

La redditività che rileva ai fini della determinazione della

rendita catastale è la redditività media, ordinaria, da calcolarsi detraendo dalla rendita lorda media ritraibile le spese di riparazione, manutenzione e ogni altra perdita eventuale, essendo il fine principale del catasto quello di un'equa imposizione fiscale, proporzionale al reddito degli immobili.

Ad essa si perviene:

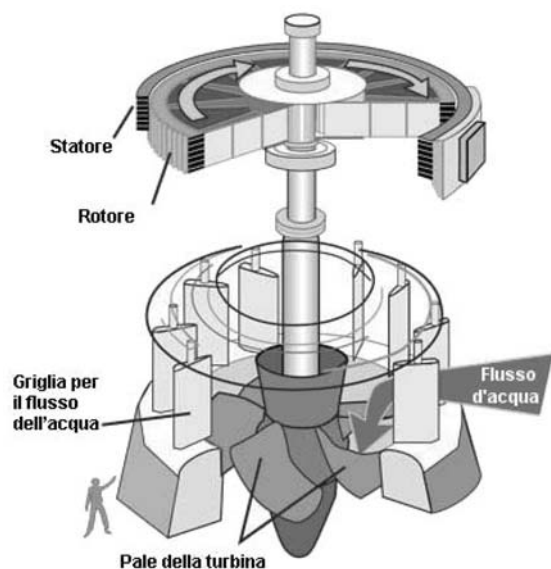
- per le categorie ordinarie, attraverso la stima sintetica basata sul sistema delle categorie e classi che sono rappresentative, in ciascuna **zona censuaria**, delle capacità reddituali delle unità immobiliari similari, ricadenti nella medesima zona;
- per le categorie a destinazione speciale o particolare (quali sono le centrali elettriche) attraverso la stima diretta.

Da ciò deriva che **la rendita catastale delle unità immobiliari** costituite da opifici e, in genere, dai fabbricati di cui all'art 28 della legge 8 giugno 1936, n. 1231,

«costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità» (così l'art. 10 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652).

«Dall'art. 10 del D.Lgs. n. 652 del 13 aprile 1939, convertito in legge 11 agosto 1939, n. 1249, e dall'art. 10 della legge 11 luglio 1942, n. 843 appare chiaro... (si legge in alcune sentenze rese con riguardo alle centrali elettriche) (16)... l'intento del legislatore di apprestare una disciplina speciale per gli immobili costituenti opifici, nel senso che essi sono descritti in catasto mediante l'elencazione degli elementi costitutivi... *omissis*... Invero appare chiara la volontà del legislatore di non adottare il criterio basato sulla **separabilità o meno dei singoli componenti dal suolo**,

**Figura 2 - Funzionamento di una centrale idroelettrica**



Note:

(14) All'interno del pannello fotovoltaico, quale che sia la superficie sulle quale esso è collocato, si completerebbe secondo questa ipotesi, il ciclo produttivo dell'energia elettrica, posto che la cella fotovoltaica non solo cattura l'energia solare ma anche e soprattutto la converte direttamente in energia elettrica, senza che il suolo costituisca un elemento essenziale di tale processo produttivo.

(15) Il pannello funzionerebbe anche se non strutturalmente integrato, congiunto o comunque connesso al suolo, diverso è il caso delle turbine nelle centrali idro-termoelettriche. Per queste la connessione strutturale con il terreno diviene essenziale dal momento che esse ruotano esclusivamente grazie al motore ed hanno un asse di rotazione che è fisso in quanto ancorato al suolo; in assenza di tale connessione sarebbe impossibile produrre energia elettrica. La funzionalità del pannello, invece, non dipende dal supporto su cui insiste ma unicamente dalla possibilità di ricevere la radiazione solare: trasferito altrove il modulo continuerebbe comunque a svolgere la propria funzione.

(16) Così:

- Comm. trib. prov., Mantova, sez. III, 29 dicembre 1999, n. 155;
- Comm. trib. prov. Viterbo, sez. II, 13 maggio 2003, n. 196.

così come appare irrilevante ai fini della disciplina tributaria la circostanza che i singoli componenti **non siano, da soli produttivi di reddito proprio**. Anzi, come ha osservato opportunamente l'Avvocatura dello Stato, è proprio questa inscindibilità funzionale tra la parte e il tutto che rende inevitabile la valutazione di un opificio non come immobile civilisticamente considerato ma come entità complessa nella quale i singoli elementi, quale che sia il modo del loro collegamento funzionale con il tutto, non possono essere considerati atomisticamente ma come componenti inscindibili da qualificare piuttosto come semplici caratteristiche qualitative e quantitative indispensabili del complesso e perciò stesso sempre, in ogni caso, suscettibili di valutazione economica».

La centrale fotovoltaica, costituirebbe similmente un olismo, dove tutte le specifiche parti separabili si dal suolo, (come nel caso dei moduli fotovoltaici), ma con grave nocimento del sistema produttivo che, privo di essi, non potrebbe più funzionare, costituiscono congiuntamente un bene produttivo autonomo, infisso al suolo.

Non a caso, in tutte le norme che si sono succedute in materia catastale, il legislatore ha sempre avuto cura di precisare che la rendita catastale degli opifici deve essere stimata considerando l'insieme del complesso produttivo, nella sua interezza.

Così, nella stima diretta, sono stati sempre inclusi i **generatori di forza motrice** e anche i **meccanismi ed apparecchi che servono a trasmettere la forza motrice stessa** (lo statuisce l'art. 7 della legge 11 luglio 1889, n. 6214) e analogamente l'art. 10 della legge 11 luglio 1942, n. 843 prescrive che siano considerati come parti degli edifici industriali - ad esempio - «i canali adduttori o di scarico», «la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi», «i binari», etc.

È dunque un punto fermo che la rendita catastale degli immobili adibiti ad attività industriali e commerciali (opifici e immobili strumentali), non è riferibile solo ai muri e all'area, ma deve essere rapportata al complesso produttivo, comprensivo degli impianti e, d'altronde, le società elettriche «non hanno mai contestato l'inserimento delle centrali nella categoria D» (così Comm. trib. prov. di Mantova, sez. V, 6 giugno 2002, 116/5).

Correttamente, quindi, nell'attribuzione della rendita catastale alle centrali elettriche gli uffici del territorio hanno computato non solo i terreni e le strutture murarie ma anche i serbatoi, la ciminiera, le caldaie, le turbine, i trasformatori, le pompe, i ventilatori, ed altre attrezzature produttive (17) perché

«questi impianti, necessari al ciclo di produzione dell'energia elettrica non possono non essere considerati per il funzionamento della centrale che non può essere valutata per le sole murature esterne».

Ciò vale anche nel caso dei moduli fotovoltaici i quali

combinati alle ulteriori parti industriali necessarie qualificano la centrale di produzione di elettricità da fonte fotovoltaica.

È, pertanto, invalsa la pratica per gli uffici del territorio, di rispettato la legge, la prassi ministeriale e una consuetudine pluridecennale che, tutte con riguardo agli opifici impongono che non ci si limiti alla considerazione delle sole opere murarie, valutando in maniera estensiva il requisito della «connessione strutturale» delle varie parti dell'impianto.

### I moduli fotovoltaici

L'affermazione secondo cui i moduli di una centrale fotovoltaica sono amovibili e appartengono **accidentalmente** ad una struttura produttiva, ben potendo svolgere ovunque la loro funzione, appare in deciso contrasto con la circostanza che l'area e/o i fabbricati sono state pensate, progettate e realizzate sin dall'origine per le speciali esigenze dell'attività di produzione dell'energia elettrica, con particolari caratteristiche e dimensionamenti.

A tale riguardo, peraltro, non possono non evidenziarsi le conseguenze che la rimozione dei moduli fotovoltaici provocherebbe sull'integrità e struttura dell'immobile perché nel caso di specie gli impianti e i macchinari della centrale costituiscono un'unica unità immobiliare onde non è possibile frazionare la centrale. Se si volessero rimuovere i pannelli o alienarli verrebbe meno la centrale fotovoltaica (18).

### La concreta applicazione del criterio della «stima diretta».

La correttezza di quanto prospettato dall'Agenzia del Territorio appare ancora più evidente, se si considera quanto espressamente specificato dall'art. 10 della legge n. 843 del 1942.

Infatti tutte le norme richiamate hanno confermato, nel tempo, la validità del principio secondo cui non si può prescindere, ai fini dell'inclusione o meno di un determinato elemento costitutivo di un'unità immobiliare nella

#### Note:

(17) Si veda;

- Commissione tributaria regionale del Piemonte, 6 luglio 2001.

(18) Similmente in passato per le centrali elettriche in Comm. Prov. Gorizia sez. I, 29 novembre 2000, n. 343/1:

«Del resto se si volessero alienare le turbine o i serbatoi o, infine, la ciminiera si arriverebbe allo smantellamento della centrale e si deve inoltre rilevare che se si volesse convertire la centrale in un opificio di diversa natura e destinazione - come dicono le ricorrenti per la produzione di autovetture (!) - si dovrebbe procedere a un'integrale ristrutturazione degli immobili, cui seguirebbe una nuova determinazione della rendita catastale».

stima della relativa rendita catastale, dall'intima connessione esistente tra l'elemento e la capacità reddituale ordinaria dell'unità stessa.

In particolare la norma citata prevede che, per gli immobili appartenenti alle categorie dei gruppi «D» ed «E», le relative peculiarità costruttive e tecnologiche, fanno sì che la rendita catastale non si debba accertare con il sistema delle tariffe, bensì con stima diretta per ogni singola unità immobiliare e che, nella stima, non si debba procedere al computo della consistenza, ma alla descrizione di tutti gli elementi costitutivi (si veda art. 53, D.P.R. n. 1142/49).

Ebbene l'art. 10 della legge 11 luglio 1942, n. 843 stabilisce che gli immobili appartenenti alle categorie in parola

«...tanto se affittati quanto se usati dal proprietario, 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 soprasuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti e simili».

### Riflessioni conclusive

Alla luce della vigente normativa, la centrale fotovoltaica, come innanzi precisato, è certamente un opificio (si vedano Cass., 10 ottobre 1982, n. 5876; Cass., 20 agosto 1992, n. 9706), ossia, secondo il lessico tributario corrente, un «immobile strumentale» (ovvero un «opificio tecnicamente organizzato») e gli immobili strumentali sono tali per natura o per destinazione: la centrale fotovoltaica è strumentale per natura, perché rientra tra quegli immobili

«che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni» (si veda art. 43 TUIR).

Orbene considerato che: ai sensi dell'art. 812 cod.civ. («sono beni immobili..., le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo») e la possibilità di separazione di una cosa dal suolo non esclude che essa acquisisca e mantenga la natura immobiliare fino a quando sia al suolo incorporata, o, anche, unita in via transitoria. A tal fine è necessaria pertanto la congiunzione materiale, indipendentemente dal mezzo. Possiamo logicamente derivarne che «la cosa incorporata, pur rimanendo entità distinta, perde la propria oggettività economica e giuridica e, pertanto, il bene mobile incorporato in un immobile deve essere considerato come cosa immobile, a norma dell'art. 812, 1° comma, c.c.» (così Cass. 7 febbraio 1966, n. 396 che ha ritenuto immobili i serbatoi comunque incorporati al suolo ma si veda anche Cass. n. 535 del 1955 con riguardo alle mac-

chine per frantoio di olive infisse al suolo) e, pertanto, la conclusione che con riguardo ai pannelli (*rectius*, moduli fotovoltaici) questi sono beni mobili incorporati al fine di costituire necessario complemento produttivo dell'impianto grazie alla loro funzione di generatore.

Sulla possibilità, poi, di accatastare nella categoria E/3 «Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche» (19) in luogo della categoria D/1 e quindi in tal modo di non assoggettare ad ICI gli opifici fotovoltaici si dovrà rilevare che, in assenza di una esplicita volontà legislativa in tal senso, tale categoria accoglie gli immobili destinati al soddisfacimento di **esigenze pubbliche**, dovendosi escludere da tali finalità quelle a carattere commerciale e/o industriale (20).

Attualmente l'Agenzia del Territorio ha dimostrato apertura al dialogo con gli operatori del settore, ascoltandone le tesi e dicendosi disponibile ad un tavolo tecnico di confronto.

Nonostante ciò e nonostante il significativo contributo degli impianti fotovoltaici alla riduzione della produzione dei gas serra ed al raggiungimento degli obiettivi di *Kyoto* non può tuttavia, a parere dello scrivente, ricavarsi dall'attuale sistema legislativo la loro non assoggettabilità ad ICI, ma, a ciò necessiterebbe apposita presa di posizione legislativa che, contemperate tutte le esigenze proprie dell'interesse pubblico, in tal senso si pronunciasse. Sembra, pertanto, che i soggetti interessati farebbero meglio a rivolgere al livello parlamentare o ministeriale le loro legittime doglianze.

### Note:

(19) La categoria E/3 accoglie Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche come precisato dalla Circolare del Ministero delle Finanze, Direzione Generale Catasto del 14 marzo 1992, n. 5 esenti da ICI ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992.

(20) Per l'art. 2, comma 40 e segg. D.Lgs. 3 ottobre 2006, n. 262: (Immobili a destinazione particolare: limitazioni all'accatastamento nelle categorie E):

«Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali:  
E/1 (stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei),  
E/2 (ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio),  
E/3 (costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche - es. distributori di carburanti),  
E/4 (recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche - es. quartieri fieristici),  
E/5 (fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze),  
E/6 (fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale),  
E/9 (edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E),

non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ed ufficio privato ovvero ad usi diversi), qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale».