

Capitolo 38 L'ICI sui parchi fotovoltaici

di Davide De Girolamo¹

SOMMARIO: 1. Premessa. I parchi fotovoltaici – 2. Il presupposto dell'ICI e gli impianti fotovoltaici – 3. La prassi ministeriale in materia di impianti fotovoltaici – 4. Considerazioni critiche in ordine alla assimilabilità degli impianti fotovoltaici agli opifici. – 5. Conclusioni.

Il capitolo illustra sinteticamente lo status fattuale dei parchi fotovoltaici nei suoi riflessi rilevanti ai fini della nozione di fabbricato assoggettabile all'imposta comunale sugli immobili per poi concentrarsi sulla normativa specialistica di settore che ne connota la condizione giuridica, svolgendo anche alcune riflessioni critiche sullo specifico pronunciamento ministeriale che ha sancito l'accatastabilità degli impianti fotovoltaici nella categoria catastale D/1 (opifici) e la loro consequenziale tassabilità ai fini ICI.

1. PREMessa. I PARCHI FOTOVOLTAICI

Un impianto fotovoltaico è un impianto destinato alla produzione di energia elettrica che sfrutta per tale scopo l'energia della radiazione solare mediante l'effetto fotovoltaico. I dispositivi in grado di convertire l'energia solare in energia elettrica sono i moduli fotovoltaici, che possono essere meccanicamente preassemblati a formare un pannello fotovoltaico.

La prassi vuole che gli impianti fotovoltaici vengano suddivisi per dimensione in tre grandi famiglie, con un trattamento preferenziale per quelli connessi alla rete:

- piccoli impianti: con potenza nominale inferiore a 20 kWp (chilowattpicco);
- medi impianti: con potenza nominale compresa tra 20 kWp e 50 kWp;
- grandi impianti: con potenza nominale maggiore di 50 kWp.

Questa classificazione risulta mutuata dalla normativa italiana istitutiva del Conto energia², tuttavia il "Nuovo conto energia" del febbraio 2007 definisce tre nuove tariffe incentivanti: da 1 a 3 kWp, da 3 a 20 kWp e oltre i 20 kWp.

¹ Davide De Girolamo, Avvocato presso "Salvini, Escalar e Associati", Studio Legale Tributario fondato da F. Gallo

² Il Conto energia è il nome comune assunto dal programma europeo di incentivazione in conto esercizio della produzione di elettricità da fonte solare mediante impianti fotovoltaici permanentemente connessi alla rete elettrica. Il Conto energia è introdotto in Italia in attuazione della Direttiva comunitaria relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità (Direttiva 2001/77/CE), che viene recepita con l'approvazione da parte del Par-

(segue)

Per parco fotovoltaico in senso proprio si intende un insieme di generatori fotovoltaici di grandi dimensioni in grado di produrre una elevata quantità di potenza. Per definizione si può iniziare a parlare di parco fotovoltaico per sistemi installati a terra (statici o ad inseguimento solare) di dimensioni superiori a 400kWp di potenza nominale installata.

I parchi fotovoltaici per poter essere meglio controllati, monitorati o mantenuti sono organizzati in:

- parco;
- campo;
- sottocampo;
- stringa o torre.

Il parco è formato da un insieme di campi, suddivisi a loro volta in sottocampi e stringhe. In questo modo è possibile tenere monitorata tutta l'attività produttiva del campo per ogni stringa (il più piccolo insieme di moduli).

Per la costruzione di grandi campi o centrali fotovoltaiche si può scegliere se installare un impianto di tipo statico a terra oppure con inseguitori solari.

Le differenze sono notevoli, in termini di produzione e manutenzione.

Impianti statici:

- Esenti da manutenzione;
- Struttura che in genere si sviluppa in altezza rendendo più difficoltosa la manutenzione dei moduli più alti rispetto a terra;
- Montaggio e trasporto dei profilati metallici di sostegno più agevole;
- Risultato estetico modesto;
- Possibilità di ridurre l'impegno di ogni fondazione aumentandone il numero.

Inseguitori solari:

- Necessitano di manutenzione ordinaria;
- Trasporto e montaggio più impegnativo;
- Risultato estetico armonioso;
- Energia captata maggiore del 25%;
- L'energia persa per la movimentazione corrisponde a circa il 3% di quella producibile (0% per i sistemi passivi);
- Necessità di disporre di superfici totali a terra maggiori.

lamento italiano del d.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387. L'avvio del Conto energia passa per altre due tappe, in particolare l'approvazione del Decreto attuativo n. 181 del 5 agosto 2005 (che fissa i tempi e i termini di attuazione) e la Delibera 188 del 14 settembre 2005 (che invece stabilisce i modi di erogazione degli incentivi).

2. IL PRESUPPOSTO DELL'ICI E GLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Come è ben noto, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 504/92 il presupposto dell'ICI è, per quanto qui interessa, il possesso di fabbricati. La nozione di fabbricato è individuata dall'art. 2, comma 1, lett. a) dello stesso decreto, 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. 5 del decreto ICI fa espresso rinvio nello stabilire che la base imponibile dell'ICI è costituita dal relativo valore (comma 1) e 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 ...” (comma 2).

Ai fini catastali, 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 chiarisce 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”.

L' “unità immobiliare” cui fa riferimento l'art. 2 della legge ICI è a sua volta definita nell'art. 5 del r.d.l. cit. quale “*parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio*”. Lo stesso concetto è ribadito dal d.p.r. 1° dicembre 1949, n. 1142 – recante il regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano – il cui art. 40 prevede che “*si accerta come distinta unità immobiliare urbana ogni fabbricato o porzione di fabbricato ed insieme di fabbricati che appartenga allo stesso proprietario e che, nello stato in cui si trova, rappresenta, secondo l'uso locale, un cespite indipendente*”.

Dall'analisi delle norme richiamate si evince che la nozione catastale di immobile suscettibile di attribuzione di rendita è più ampia di quella di fabbricato, comprendendo anche “le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite”. In altri termini, tali “costruzioni stabili” hanno anch'esse una rendita e di conseguenza risultano anch'esse assoggettabili ad ICI. Ulteriore corollario del sistema delineato dal legislatore dell'ICI è che in ogni caso, al fine di discriminare la concreta assoggettabilità ad imposta di un determinato bene, assume priorità logica e concettuale la corretta delimitazione della nozione di immobile suscettibile di attribuzione di rendita catastale, come individuabile in base alle norme del menzionato r.d.l. n. 652/1939 e del correlativo regolamento di attuazione approvato con d.p.r. n. 1142/1949.

Va sottolineato, conclusivamente e per quanto qui interessa, che, sulla base della più recente giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione – dettata in materia di centrali elettriche, ma suscettibile di applicazione generalizzata, co-

me sancito anche dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 162/2008 – “..non rileva il mezzo di "unione" tra "mobile" ed "immobile" per considerare il primo incorporato al secondo, sia perchè 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 perchè "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”³.

Consegue da quanto fin qui rilevato che sotto il profilo giuridico non possono essere considerati immobili (ai fini civilistici e) ai fini catastali – e quindi non sono legittimamente assoggettabili ad ICI quali fabbricati – tutti quei manufatti che non sono compenetrati al suolo in modo da realizzare un unico bene complesso, ma che sono separabili da esso mantenendo inalterata la rispettiva autonomia funzionale. In coerenza con le assunte conclusioni, anche nel nuovo regolamento recante “norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale”, approvato con d.m. 2 gennaio 1998, n. 28 (in attuazione della delega contenuta nell’art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557), all’art. 3, comma 3, lett. f) si specifica espressamente che sono esclusi dalla nuova inventariazione “i manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo”⁴.

Ciò posto e calando tali principi nel caso di specie, si può *prima facie* rilevare che nel caso di un impianto fotovoltaico la connessione al suolo dei pannelli è del tutto eventuale e comunque non è funzionale alla creazione di un bene integrato; così, seppure i pannelli sono in qualche modo incorporati al suolo, tale connessione non può ritenersi strutturale nel senso anzidetto, potendo gli stessi essere collocati anche in siti di tipologia diversa. Risulterebbe pertanto carente nella fattispecie *de qua* quell’unione stabile tra impianto e suolo idonea a far perdere al primo la propria originaria natura di bene mobile, consentendone la ricomprensione nella nozione di fabbricato assoggettabile ad ICI.

³ Così in Cass. 21 luglio 2006, n. 16824.

⁴ Ciò a parziale rettifica di quanto disposto con formula eccessivamente ampia nel precedente articolo 2 del d.m. n. 28/1998 laddove si prevede – senza ulteriori specificazioni e senza una adeguata copertura normativa nella legislazione catastale di riferimento (che continua ad essere quella recata dal r.d.l. n. 652/1939) – che “... sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale”.

3. LA PRASSI MINISTERIALE IN MATERIA DI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Di contrario avviso e a favore della pacifica accatastabilità degli impianti fotovoltaici e della loro iscrivibilità nella categoria catastale D/1 (opifici) – sulla scorta di quanto già sancito in relazione agli impianti eolici con la circolare n. 14/2007 – si è dimostrata la Direzione Centrale Cartografia e Catasto dell'Agencia del Territorio con la risoluzione 6 novembre 2008, n. 3. A tale *status* catastale corrisponderebbe la consequenziale assoggettabilità ad ICI di tali impianti.

Si legge preliminarmente nel pronunciamento dell'Agencia: *“Si deduce facilmente ... 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.*

È da rilevare, peraltro, che gli impianti in argomento sono collocati in aree sottratte alla produzione agricola, dando luogo ai cosiddetti parchi fotovoltaici la cui produzione di energia è immessa nel mercato per il tramite della rete elettrica nazionale”.

Chiarisce ulteriormente al riguardo l'Agencia del Territorio: *“In merito alle incertezze che potrebbero sorgere riguardo al considerare i pannelli fotovoltaici come impianti fissi ovvero macchinari in funzione degli elementi di unione alla struttura, si osserva che nell'ambito degli impianti in argomento tali dispositivi ne determinano, senza ombra di dubbio, il carattere sostanziale di centrale elettrica e quindi di "opificio", con specifico riferimento alle categorie catastali. In proposito, si evidenzia che la Corte di Cassazione (cfr. sentenza n. 16824 del 21 luglio 2006), in merito alla questione riguardante l'inclusione delle turbine nella determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche, osserva che "...non rileva il mezzo di "unione" tra "mobile" ed "immobile" per considerare il primo incorporato al secondo, sia perchè 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 perchè "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 conclusione, per le considerazioni sopra esposte, appare evidente che le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accertate nella categoria "D/1 - opifici" e che nella determinazione della relativa rendita catastale devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici, in analogia con la prassi, ormai consolidata, adottata in merito alle turbine delle centrali elettriche”.*

Per contro ad avviso della stessa Agenzia, non costituirebbero un'autonoma unità immobiliare e non sarebbero soggetti ad un autonomo obbligo di accatastamento *“le porzioni di fabbricato ospitanti gli impianti di produzione di energia aventi modesta potenza e destinati prevalentemente ai consumi domestici”*, in quanto semplici pertinenze delle unità immobiliari alle quali accedono.

4. CONSIDERAZIONI CRITICHE IN ORDINE ALLA ASSIMILABILITÀ DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI AGLI OPIFICI

Le conclusioni raggiunte dall'Agenzia del Territorio in ordine alla assimilabilità degli impianti fotovoltaici agli opifici risultano, ad avviso di chi scrive, suscettibili di revisione critica se si analizza la condizione giuridica e fattuale di tali impianti anche alla luce della disciplina normativa che regola il settore delle energie rinnovabili.

La regolamentazione giuridica della produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile ha trovato la propria espressione più compiuta, da ultimo, nel d.lgs. n. 387/2003 (recante, come già rilevato, *“Attuazione della direttiva 2001/77/CE relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità”*). A tale normativa è stata data attuazione – con specifico riferimento alla conversione fotovoltaica della fonte solare – con il D.M. 19 febbraio 2007.

Prevede, in particolare, l'art. 12, comma 1 del d.lgs. cit. 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”*.

Dispone ulteriormente l'art. 12, comma 7 dello stesso decreto 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”*.

E' proprio la connotazione riveniente dalla richiamata normativa specialistica del settore, unitamente alle caratteristiche strutturali dei parchi fotovoltaici – idonea a caratterizzarne specificamente lo *status* giuridico – che non ne consente l'assimilabilità *tout court* alle centrali elettriche “tradizionali” e che legittima la possibilità di svolgere alcune considerazioni critiche all'interpretazione fatta propria dall'Agenzia del Territorio⁵.

⁵ Tali considerazioni risultano condivise da Assosolare, che ha ufficializzato la propria posizione in una parere legale presentato all'Agenzia del Territorio in data 26 febbraio 2009.

Ed invero, va nuovamente rimarcato al riguardo che – come rilevato in precedenza – al fine di stabilire se un manufatto costituisce fabbricato suscettibile di accatastamento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 4 del rd.l. n. 652/1939, rileva soltanto la sussistenza di una connessione strutturale tra il suolo ed il determinato manufatto tale da comportare l'impossibilità di separare l'uno (il terreno) dall'altro (il manufatto, nella specie, pannello fotovoltaico) senza alterazione della struttura unitaria del bene complesso. In altri termini, pur nell'irrilevanza del mezzo di connessione tra i due beni, sulla base della normativa catastale, come interpretata dalla più recente giurisprudenza, si manifesta essenziale ai fini della perdita della natura mobiliare di un determinato bene e della sua qualificabilità come fabbricato la sua connessione strutturale al suolo ovvero la perdita della sua autonomia funzionale e reddituale separatamente dal terreno al quale accede.

Ciò preliminarmente sottolineato, sussistono numerosi argomenti che depongono nel senso che tale connessione strutturale nel caso degli impianti fotovoltaici non sussista. Nel caso dei pannelli fotovoltaici la connessione al suolo è infatti del tutto eventuale e comunque non è certo funzionale alla creazione di un unico bene complesso.

Va evidenziato al riguardo, in primo luogo, che, come si è visto, anche successivamente alla costruzione di un impianto fotovoltaico, 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 fotovoltaico 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 potrebbe continuare, mediante opportuni accorgimenti, ad essere utilizzato secondo la sua originaria funzione in via parziale.

Va sottolineato in secondo luogo che – seppure nell'ambito di determinati limiti quantitativi e qualitativi – il reddito riveniente dal terreno sul quale risulti installato un impianto fotovoltaico continua ad essere classificabile – ai sensi e per gli effetti dell'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986 - TUIR – quale reddito agrario. Ed invero, l'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) – come sostituito dall'art. 1, comma 369, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 – prevede espressamente che: *"Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonche' di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprendi-*

*tori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario ..."*⁶.

Si deve evidenziare ancora che in ogni caso qualora i pannelli fotovoltaici venissero separati dal terreno, essi continuerebbero a costituire autonomamente una centrale elettrica fotovoltaica, posto che il terreno costituisce un mero supporto al pari del tetto di una abitazione o di qualsiasi altra struttura portante, in relazione alle quali fattispecie la stessa Agenzia del Territorio nella richiamata risoluzione ha postulato l'esclusione dall'accatastamento. I pannelli fotovoltaici possono infatti assolvere alla propria specifica funzione anche laddove poggiati su superfici diverse dal suolo, come rammentato dall'art. 2, comma 1, lett. b) del più sopra richiamato d.m. 19 febbraio 2007.

La correttezza di tali conclusioni trova conferma anche in alcuni più risalenti pronunciamenti di prassi.

In particolare – con riferimento agli impianti di telefonia mobile, ma con principi *mutatis mutandis* perfettamente trasponibili nel caso di specie – con la nota n. 3/1744 del 22 luglio 1986 (riportata nella R.M. 13 dicembre 1993, prot. 746) la Direzione Generale del Catasto ha espressamente sancito che *“i ripetitori costituiti da tralicci in ferro e da contenitore stagno non stabilmente fissato al terreno, mancando dei requisiti che definiscono propriamente l'unità immobiliare urbana e non essendo quindi censibili in catasto urbano, non sono da denunciare”*. Specifica ulteriormente la Direzione centrale fiscalità locale del Ministero, nella citata R.M. n. 746/1993, che *a fortiori* tali beni *“non possono essere considerati ‘fabbricati’ secondo la definizione datane dall'art. 2 del decreto legislativo istitutivo dell'ICI n. 504 del 30 dicembre 1992”*.

⁶ Specifica la stessa Agenzia delle Entrate, sulla base delle indicazioni fornite dal Ministero per le politiche agricole e forestali nella nota prot. n. 3896 del 27 luglio 2008 che *“la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 KW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola”* e che *“la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 KW di potenza nominale complessiva, può essere considerata connessa all'attività agricola nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:*

a) la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti.

b) il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW.

Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica;

c) entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola” (così nella Circ. n. 32/E del 6 luglio 2009 dell'Agenzia delle Entrate – Dir. normativa e contenzioso).

Né argomentazioni in contrasto con le conclusioni raggiunte possono trarsi dalla normativa urbanistica – nuovo testo unico dell'edilizia, approvato con d.p.r. 6 giugno 2001, n. 380 – e dalla necessità o meno che per l'installazione di un determinato impianto sia necessario munirsi del permesso di costruire (che nel caso degli impianti fotovoltaici è peraltro sostituito dall'autorizzazione unica prevista dall'art. 12, comma 3 del d.lgs. n. 387/2003). Tale circostanza non costituisce elemento decisivo al fine di discriminare la natura mobiliare o immobiliare di tali beni. Si legge esplicitamente nell'art. 3, comma 1, del nuovo testo unico dell'edilizia, che va considerato intervento di nuova costruzione qualsiasi intervento di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio. Ed è parimenti principio pacifico nel diritto urbanistico che costituiscono interventi di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio *“non le sole attività di edificazione ma tutte quelle consistenti nella modificazione dello stato materiale e della conformazione del suolo per adattarlo ad un impiego diverso da quello che gli è proprio, in relazione alla sua condizione naturale e alla sua qualificazione giuridica, nonché ogni attività che comporti la trasformazione del territorio attraverso l'esecuzione di opere comunque attinenti agli aspetti urbanistici ed edilizi, quando il mutamento o l'alterazione abbiano un rilievo ambientale, estetico o funzionale. Di talché necessita di concessione [ora, permesso di costruire – n.d.r.] il manufatto che, pur se non infisso nel suolo ma soltanto aderente in modo stabile ad esso, è destinato ad una utilizzazione perdurante nel tempo”* (Cons. Stato, 31 gennaio 2001, n. 343; in questo stesso senso, si vedano ancora Cons. Stato 1° marzo 1993, n. 319; Cons. Stato 23 gennaio 1991, n. 64; Cons. Stato 24 febbraio 1996). Va ulteriormente rilevato - a definitiva conferma delle assunte conclusioni - che in base allo stesso art. 3 del nuovo testo unico costituiscono interventi di nuova costruzione, tra gli altri, *“l'installazione di manufatti leggeri, anche prefabbricati, e di strutture di qualsiasi genere, quali roulotte, campers, case mobili, imbarcazioni, che siano utilizzati come abitazioni, ambienti di lavoro, oppure come depositi, magazzini e simili, e che non siano diretti a soddisfare esigenze meramente temporanee”*; si tratta di tutti beni dei quali non è stata mai posta in dubbio la natura di beni mobili, e dei quali non si è mai in concreto postulata l'accatastabilità.

Da ultimo, sulla questione è tornata l'Agenzia delle Entrate – con la recentissima circolare 23 giugno 2010, n. 38/E - a parziale correzione di quanto sancito dalla stessa Agenzia del Territorio, rilevando espressamente com *“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 posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità (cfr. circolare 19 luglio 2007, n. 46/E). Coerentemente a tale impostazione anche nella circolare n. 38 dell'11 aprile 2008, per qualificare la tipologia di impianti (mobiliari o immobiliari) che hanno diritto al beneficio del credito d'imposta per investimenti in aree svan-*

taggiate (articolo 1, commi 271-279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296) è stato precisato che sono agevolabili gli impianti diversi da quelli infissi al suolo, nonché i beni 'stabilmente' e 'definitivamente' incorporati al suolo, purché possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza 'antieconomici' interventi di adattamento. A parere della scrivente, pertanto, si è in presenza di beni immobili quando non è possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità dello stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbono essere effettuati antieconomici interventi di adattamento".

Conclusivamente, è possibile sostenere che nell'ipotesi di impianti fotovoltaici manchi quell'integrazione funzionale che si realizza tra suolo, parte strutturalmente connessa al medesimo e parte finalizzata alla produzione di energia elettrica che si ritrova, invece, nelle ipotesi delle centrali idro/termoelettriche (nelle quali l'unico bene complesso è rappresentato dall'insieme costituito dal suolo e dal fabbricato, progettato per accogliere uno specifico e funzionale elemento mobile, la turbina).

Nel caso di impianto fotovoltaico la descritta connessione ed integrazione funzionale tra suolo e parte mobile finalizzata alla produzione di energia pare mancare del tutto, posto che la centrale elettrica solare, funzionalmente intesa, è costituita dai soli beni mobili, i quali tuttalpiù utilizzano il suolo quale mero supporto.

Da ultimo, residuali considerazioni critiche possono essere svolte anche con riferimento all'assimilabilità dei parchi fotovoltaici agli opifici, per i quali è prevista l'accatastabilità nella categoria catastale D/1.

In primo luogo, va evidenziato che l'iscrivibilità di un determinato immobile nel gruppo catastale D presuppone non soltanto la destinazione dell'immobile alle speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale, ma anche la sua insuscettibilità di una diversa destinazione senza radicali trasformazioni. Nella fattispecie si cui ci si occupa si è invece dimostrato che l'installazione di un impianto fotovoltaico non realizza quella compenetrazione tra terreno e suolo atta a modificarne strutturalmente la destinazione in via difficilmente reversibile.

In secondo luogo, rinviando a quanto più approfonditamente trattato nel capitolo dedicato alla classificazione catastale degli impianti eolici, si deve rimarcare che la caratteristica della pubblica utilità normativamente riconosciuta agli impianti alimentati da fonti rinnovabili (art. 12, comma 1 del d.lgs. n. 387/2003) – in uno con il particolare *favor* legislativo riservato alla produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile – è potenzialmente idonea a postularne l'iscrivibilità nella categoria catastale E/3 (fabbricati per speciali esigenze pubbliche).

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 fotovoltaici nella categoria catastale D/1 appare suscettibile di revisione critica.

In primo luogo perché è possibile sostenere che per gli impianti fotovoltaici – in ragione delle caratteristiche tecniche e funzionali loro proprie – non si realizza quella connessione strutturale tra i pannelli ed il terreno – che si rinviene invece nelle centrali elettriche “tradizionali” – idonea a mutare la destinazione d'uso del terreno al quale il parco accede e la perdita dell'autonomia funzionale e reddituale dei due beni, come recentemente riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate, seppur in materia di imposte sui redditi. Tant'è vero che si prevede espressamente che gli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili possono essere ubicati anche in zone classificate agricole dai vigenti piani urbanistici. Pertanto i parchi non costituiscono un opificio in senso tecnico.

In secondo luogo in quanto la natura pubblica degli interessi che assolve la produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile – legislativamente codificata dal d.lgs. n. 387/2003 – unitamente alla richiamata peculiarità strutturale dei parchi fotovoltaici, soddisfa finalità distinte ed ulteriori rispetto a 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 ICI. Ciò *a fortiori* se si considera che il settore delle fonti rinnovabili è oggetto di una specifica politica di incentivazione e di promozione a livello legislativo nazionale, nell'ottica della riduzione dell'inquinamento atmosferico e sulla falsariga di quanto previsto dalle direttive comunitarie del settore (in particolare, la richiamata Direttiva 2001/77/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 settembre 2001, sulla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità) che, sulla base dell'interpretazione dell'Agenzia, subirebbe una ingiustificata penalizzazione proprio nel settore della fiscalità locale.